

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



ESTUDIOS



José Luis Burlada Echeveste

Sabina de Miguel Arias

Gabinete de Estudios AEDAF



Asociación Española de

Asesores Fiscales

Conecta tu despacho con el mañana



NUEVO SAGE PROFESIONAL CLASS:

La solución de software más avanzada para
la gestión de tu despacho

SAGE PROFESIONAL CLASS PONE A TU ALCANCE:

Innovacion**:** tu despacho ganará en operatividad, información, eficacia y rendimiento.

Gestion**:** optimizarás la gestión de tu despacho en todos los sentidos.

Integracion**:** la solución de total integración para que tu despacho avance.

Fidelizacion**:** porque un cliente satisfecho vale por mil.

Con **SAGE PROFESIONAL CLASS** tu despacho estará más **on**

902 104 590
www.sagelogiccontrol.com

sage

División Mediana Empresa

sage Logic Control



ESTUDIOS

■ **Las relaciones entre la inexistente junta arbitral del concierto económico y el derecho de acceso a la jurisdicción¹**

■ José Luis Burlada Echeveste

Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad del País Vasco

■ **RESUMEN:**

La STC 26/2008, de 11 de febrero, declara la nulidad de la Sentencia TSJ del País Vasco, de 15 de noviembre de 2004, por vulneración del derecho de la recurrente en amparo (Diputación Foral de Álava) a la tutela judicial efectiva, en su vertiente de derecho de acceso a la jurisdicción. La Sentencia anulada había declarado que el cauce idóneo para resolver el conflicto de competencias era el sometimiento a la Junta Arbitral, inadmitiendo el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Diputación Foral de Álava contra determinadas actuaciones de inspección de la AEAT al considerar que concurría la causa de inadmisibilidad prevista en el artículo 69.c LJCA. Además del estudio de este caso, este trabajo de investigación analiza las resoluciones judiciales más relevantes en relación a la Junta Arbitral y las consecuencias que ha provocado en la praxis judicial el hecho de que, desde su creación en 1981, no haya llegado a constituirse hasta fechas muy recientes la Junta Arbitral.

■ **PALABRAS CLAVE:**

Resoluciones judiciales. Junta arbitral. Vicios procedimentales. Derecho de acceso a la jurisdicción.

¹ Este trabajo se ha realizado en el marco del Proyecto de Investigación SEJ2005-09257-C03-03, "Retos actuales y perspectivas de futuro de la financiación autonómica en España. Régimen especial vasco".

SUMARIO:

1. **Resoluciones judiciales relevantes dictadas en relación a la inexistente Junta Arbitral.**
 - 1.1. Tribunal competente y nulidad por incompetencia: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 19 de octubre de 1993.
 - 1.2. Recurso interpuesto por contribuyentes con fundamento en la incompetencia: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 8 de marzo de 2002.
 - 1.3. Consultas tributarias y Junta Arbitral: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 31 de enero de 2006.
 - 1.4. Abstención de actuaciones y nulidad por vicios procedimentales: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 22 de febrero de 2006.
 - 1.5. Confirmación de la doctrina de la Sentencia 128/2006: la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco 129/2006, de 22 de febrero.
2. **La inexistente Junta Arbitral: actividad administrativa impugnada y derecho de acceso a la jurisdicción.**
 - 2.1. La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 15 de noviembre de 2004.
 - 2.2. La Sentencia del Tribunal Constitucional 26/2008, de 11 de febrero.
3. **Conclusiones Finales.**

1. Resoluciones judiciales relevantes dictadas en relación a la inexistente junta arbitral²

1.1. Tribunal competente y nulidad por incompetencia: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 19 de octubre de 1993³

En este proceso, el Abogado del Estado había impugnado la liquidación practicada por la Diputación Foral de Bizkaia el día 18 de febrero de 1991, en concepto de IRPF, retenciones de capital mobiliario, ejercicios de 1986, 1987 y 1988. La Diputación Foral

² Vid. a MERINO JARA: "Acerca de la inexistente Junta Arbitral del Concierto Económico", *JT*, 2006, núm. 6, págs. 23-28; "La Junta Arbitral del Concierto Económico", *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 75, mayo-agosto, 2006, págs. 81 a 103.

³ *JT* 1993\1201. Resulta también de interés la STSJ del País Vasco de 21 de diciembre de 1994 (*JT* 1994\1585), referida a un caso en que un particular había interpuesto recurso contencioso-administrativo frente al Acuerdo del TEAF de Bizkaia de 12 noviembre de 1991, desestimatorio de reclamación seguida frente a unas liquidaciones en concepto de Impuesto sobre Sucesiones, argumentando que la sucesión ya había sido objeto previo de liquidación por parte de la Delegación de Hacienda de Gijón y que el cauce idóneo para resolver el conflicto entre ambas Administraciones financieras, del que se prescindió total y absolutamente comportando la nulidad de los actos, era el de sometimen-

demandada alegaba incompetencia del Tribunal, por entender competente para conocer del recurso a la Sala correspondiente del Tribunal Supremo en virtud de lo dispuesto en el artículo 39.5 del Concierto Económico; razonamiento que es descartado por el Tribunal porque para que pudiese invocarse la competencia del Tribunal Supremo, primero tendría que haber resuelto la Junta Arbitral, algo imposible al no hallarse constituida:

“... resulta evidente que se hace así una remisión al contenido relacional entre Administraciones que deriva del artículo 39 del Concierto Económico aprobado por la Ley 12/1981, establecedor de la llamada Junta Arbitral. Dicho órgano paritario, al que la doctrina ha solido atribuir un carácter administrativo y no jurisdiccional, desplaza como mecanismo de resolución de conflictos al general, incluidas las acciones de suspensión de actos en vía jurisdiccional (...). La competencia y razón de ser de la Junta Arbitral alcanza a determinadas cuestiones de competencia sobre residencia y domicilio de los contribuyentes, cifra relativa de negocios (hoy ya superada), y conflictos de interpretación y aplicación a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales, por lo que habrá que colegir que, en efecto, la interposición de la Junta Arbitral crea una distorsión en el esquema de competencias jurisdiccionales, al atribuirse al Tribunal Supremo la impugnación jurisdiccional contra el acuerdo de órgano paritario. Sin embargo, y aunque no puede dudarse de la intención última del legislador de residenciar ante el Tribunal Supremo la resolución de tales conflictos interadministrativos derivados del concierto, dado que la Junta Arbitral es un órgano que no ha visto la luz, en supuestos como el presente no puede apreciarse ni que la parte accionante ante la Sala que ejerce la competencia “natural” haya dejado de agotar peculiares trámites en vía administrativa, ni que haya nacido la competencia del Alto Tribunal que, no se olvide, queda limitada a la revisión jurisdiccional inmediata del acuerdo arbitral y sólo mediatemente afecta al acto singular, como lo es aquí la liquidación, que da origen a la controversia de interpretación o aplicación, pero que no sustituye en

to a la Junta Arbitral prevista en el artículo 39 del Concierto Económico. La Diputación Foral demandada alegaba la inviabilidad del sometimiento de la cuestión a la Junta Arbitral por no haberse constituido ésta. El Tribunal parte de “la premisa efectiva de que la Junta Arbitral a que se refiere el citado artículo 39 del Concierto Económico aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, carece de conocida constitución y funcionamiento”. Y precisa que el litigio se limita a los actos de liquidación, sin incidir en las actuaciones llevadas a cabo por la otra Administración exactora:

“Y en ausencia de tal ámbito de decisión de las controversias interadministrativas (...), en el presupuesto de revisión del proceso deja de ser tal conflicto y los actos dirimentes en que se plasmase para situarse en el terreno de la revisión unilateral de los actos de gestión producidos en el ámbito de competencia de esta Sala, sin operatividad directa alguna sobre las actuaciones llevadas a efecto por la otra Administración exactora, ni sobre la adecuación a derecho de las mismas en función de factores afectantes a los actos de los interesados o de la propia Administración actuante”.

En definitiva, el Tribunal lo que hace es analizar si los actos de liquidación recurridos supusieron o no infracción del Ordenamiento desde la perspectiva de una posible incompetencia, no apreciando tal infracción, pero sin que en ningún momento llegara a decidir directamente cuál de las dos Administraciones era la competente, pues ésta era una materia que correspondía a la, entonces inexistente, Junta Arbitral.

general todo el esquema de competencias funcionales entre los órganos de la Jurisdicción especializada”.

Por ello, el Tribunal no remitió el asunto al Tribunal Supremo pues se echaba de menos el presupuesto de actividad administrativa determinante del fuero excepcional, que era el Acuerdo de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico⁴.

1.2. Recurso interpuesto por contribuyentes con fundamento en la incompetencia:

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 8 de marzo de 2002⁵

En el presente caso, un particular había impugnado el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa de 24 de febrero de 1999, desestimatorio de las reclamaciones acumuladas interpuestas frente a: a) tres liquidaciones provisionales referidas a los ejercicios de 1990, 1991 y 1992 del IRPF, requiriendo el reintegro de las correspondientes sumas que habían sido devueltas al contribuyente, a la vez que se le hacía saber la remisión de las declaraciones a la AEAT de Zaragoza por haber sido indebidamente presentadas ante la Hacienda Foral; b) Comunicación de 27 de septiembre de 1996, haciéndole saber el envío a dicho organismo de las declaraciones de 1994 y 1995, requiriendo el reintegro de determinada suma por devolución indebidamente acordada respecto al ejercicio de 1994. La parte recurrente alegaba la omisión de trámites esenciales que comportaban la invalidez radical de lo actuado. En la Sentencia se afirma que, ante una discrepancia relativa al domicilio de los contribuyentes, previa audiencia de éstos, se llegaría a una Resolución de la Junta Arbitral, advirtiéndose que ésta no llegó a constituirse:

“antes de dar por sentado la omisión plena y decisiva de tales trámites se debe partir de la premisa efectiva de que la Junta Arbitral a que se refiere el citado artículo 39 del Concierto ... carecía de constitución y funcionamiento”.

Además, la Sentencia aclara que, en el caso, tampoco se objetaba la incompetencia de la Administración Foral para pronunciarse sobre el asunto, no existiendo un verdadero conflicto:

“tampoco se está objetando la incompetencia de la Administración foral para pronunciarse sobre el asunto, y en ausencia de tal ámbito de decisión de las controversias interadministrativas -que de suyo habían de determinar un régimen jurídico específico de impugnación de los actos que emanasen-, el presupuesto de revisión del proceso deja de ser tal conflicto y los actos dirimentes en que se plasmase situándose en el terreno de la revisión unilateral de los actos de gestión producidos en el ámbito de com-

⁴ No obstante, el TSJ del País Vasco desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Abogado del Estado, al considerar que la Hacienda de Bizkaia no era incompetente para practicar la liquidación tributaria (con anterioridad, el 29-10-1990, había realizado la liquidación el Inspector-Jefe de la Delegación Especial de Hacienda de Madrid), haciendo prevalecer frente al concepto del domicilio fiscal (ubicado en Madrid) el del establecimiento.

⁵ JT 2002\1220.

petencia de esta Sala, sin operatividad directa alguna sobre las actuaciones llevadas a efecto por la otra Administración implicada”.

1.3. Consultas tributarias y Junta Arbitral: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 31 de enero de 2006

En el caso, el Abogado del Estado interpuso recurso contencioso-administrativo frente a la contestación denegatoria dada por la Diputación Foral de Bizkaia al requerimiento de anulación de 14 de octubre de 2003 en relación con la consulta tributaria formulada por la empresa Iberdrola SA, que fue respondida por la Dirección General de Hacienda de la Administración Foral con fecha 26 de mayo de 2003. El recurso se basaba en que, al ver-sar la consulta sobre cuestiones diversas en torno a los puntos de conexión del Concierto, no había respetado la Diputación Foral el régimen previsto en el mismo en cuanto a su resolución (art. 64.b)), habiendo decidido con manifiesta falta de competencia y omitiendo el procedimiento legalmente previsto. El Tribunal destaca que “la circunstancia de que todo el procedimiento previsto por el artículo 64.b) pueda derivar en un verdadero conflicto competencial sobre puntos de conexión ante la Junta Arbitral, -artículo 66.Uno.a)-, dota si cabe de mayor sentido a la exigencia de su más estricta observancia por las partes, pues en contra de lo que sostiene la parte demandada en estos autos, es ése el único ámbito donde está prevista, como tal, la resolución de dichos conflictos”. Y añade que la omisión del procedimiento previsto en el Concierto determina la nulidad radical del artículo 62.1.e) LRJPAC, implicando también un caso de manifiesta incompetencia (art. 62.1.b) LRJPAC):

“dando por reproducido, por su claridad, el tenor del artículo 64.b) del repetido Concierto Económico..., se configura en él un procedimiento en que cada una de las Administraciones concertadas está facultada para recibir la solicitud del administrado, analizarla, y formular, según sus propios criterios, una propuesta de resolución, que una vez necesariamente trasladada a las demás Administraciones concernidas, puede desembocar, bien en la elevación a definitiva de aquella propuesta, bien en su derivación hacia un órgano paritario y colegiado específicamente creado por dicho instrumento de concertación, según se formulen observaciones o no frente al criterio de la primera. Tan elemental procedimiento quiebra en lo más esencial si una de dichas Administraciones, al recibir la consulta prescinde de formular tal propuesta y de trasladarla a los demás, y asume para sí la resolución definitiva y unilateral de la consulta. El carácter viciado de dicho actuar no sólo afecta al procedimiento, -que se trunca desde su origen y cierra el paso a todas sus garantías y posteriores recorridos y opciones competenciales y resolutorias- y conlleva la nulidad radical del artículo 62.1.e) LPAC, sino también a la competencia misma, y es que se confunde la identidad del instrumento convencional y legal que en cada caso es fuente de competencia para resolver tales consultas, pues si en general la citada fuente puede encontrarse en la normativa

⁶ JUR 2006\155528.

orgánica y de procedimiento interna del Territorio Histórico, cuando se trata de los puntos de conexión es el artículo 64.b), exclusivamente, quien decide a quién le corresponde resolver; y coincida o no la Administración demandada con la bondad de la solución arbitrada a nivel legislativo, no se le atribuye más que una simple facultad de propuesta a la que sólo la aceptación expresa o tácita de las demás Administraciones concernidas (común o forales), transforma en verdadera resolución. Nada priva del carácter manifiesto a esa incompetencia, -artículo 62.1.b)-, por la circunstancia de que cualquier Administración tributaria sea, en general, competente para resolver sus propias consultas tributarias, pero aun cuando llegásemos a la conclusión de que la competencia material ofrece algún grado de apariencia respetable que le pone a resguardo de esa evidencia, nunca se dejará de estar en presencia de una infracción invalidante por la vía del artículo 63.1 (...) por carecer las actuaciones así unilateralmente orquestadas de los elementos indispensables para alcanzar su función (...) no es la Jurisdicción en este proceso quien debe decidir esa posible controversia sino, gradualmente y con diferente alcance, los órganos colegiados dispuestos por el Concierto Económico en los artículos 63 y 65⁷⁷.

1.4. Abstención de actuaciones y nulidad por vicios procedimentales: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 22 de febrero de 2006⁸

La Diputación Foral de Bizkaia interpuso recurso contencioso-administrativo contra las actuaciones inspectoras de la AEAT en la CAV que dieron origen a un acta de disconformidad en concepto de IRPF del año 1997 -el contribuyente había presentado su declaración tributaria en la Hacienda Foral de Bizkaia-, posteriormente liquidada y proveída en apremio en fecha 26 de noviembre de 2003. En el proceso, la Administración del Territorio Histórico de Bizkaia pretendía que se declarasen nulas las actuaciones inspectoras realizadas al contribuyente por falta de competencia y por omisión absoluta del procedimiento establecido para la resolución de las controversias interadministrativas, que se ordenase la inhibición de la AEAT con paralización de sus actuaciones y que se remitiese lo actuado a la Junta Arbitral del Concierto Económico para que este órgano resolviese el conflicto de competencia. Este planteamiento tenía como punto de partida un requerimiento de cese de las citadas actuaciones formulado en base a lo establecido en el artículo 44 LJCA con fecha 5 de febrero de 2004 y fundado en que con fecha 30 de julio de 2003 se había suscitado ante la Junta Arbitral conflicto de competencias en relación con las actuaciones de comprobación, por lo que persistiendo tal actividad se incumplía el mandato del artículo 66.2 del Concierto Económico. Como argumentación procesal se indicaban las facultades que a la Administración actora se reconocen por el Concierto Económico de 2002, tanto en cuanto a la gestión tributaria como en orden a la promoción del conflicto ante la Junta Arbitral.

⁷ Por ello, el Tribunal estima el recurso contencioso-administrativo, declarando disconforme a derecho y anulando la actividad administrativa.

⁸ Sentencia n.º 128/06.

La Abogacía del Estado se oponía en base a dos razonamientos: 1) En las consecuencias procedimentales del planteamiento del conflicto competencial regulado en el artículo 66.2 del Concierto Económico, pues al no haber sido constituida ni funcionar la Junta Arbitral, a su juicio, quedaban abiertas otras vías para resolver la controversia para no condenarla al ostracismo. Y es que, a su entender, el hecho de que el conflicto se hubiera planteado no significaba "sin mayor argumentación que el simple planteamiento determine la automática aplicación del artículo 66.2 que sólo opera cuando el conflicto se lleva ante la Junta y no como en este caso en que ha sido llevado a la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y no se ha tramitado realmente ante aquélla"; 2) Sostenía, asimismo, la competencia de la Agencia Tributaria para tramitar el procedimiento inspector en relación con el contribuyente afectado por el IRPF de 1997, dejando constancia de que el contribuyente presentó su declaración ante la Hacienda Foral haciendo constar un domicilio que posteriormente se comprobó que no era el de su residencia habitual. El Tribunal aclara que el artículo 44 LJCA se refiere sólo a los procesos entre Administraciones Públicas, de forma que no cabe a su amparo que la Jurisdicción Contencioso-Administrativa conozca y resuelva estos conflictos competenciales:

"... lo que el artículo 44.1 LJCA establece, pues concibe procesos entre Administraciones Públicas que tengan por objeto la derogación de una disposición, la anulación o revocación de un acto, el cese o modificación de una actuación o el inicio de una actividad obligatoria, con lo que puede decirse que los órganos jurisdiccionales de lo Contencioso-Administrativo no encuentran en dicho precepto habilitación distinta para conocer que la que se deriva en general del artículo 25, en sus dos párrafos, y que no surge de él la facultad de atribuir competencias a una de las Administraciones en litigio, ni un proceso que constituya el marco de verdaderos conflictos competenciales"⁹.

El Tribunal, reproduciendo literalmente la doctrina sentada en su Sentencia de 15 de noviembre de 2004, deja claro que no puede determinar cuál de las Administraciones en conflicto es competente para la exacción del IRPF de un contribuyente concreto, pues la resolución de este tipo de conflictos de competencias corresponde a la Junta Arbitral:

"respecto de la eventual pretensión de que la Sala jurisdiccional resuelva en los términos abstractos la duda competencial que se formaliza, y que determine cuál de las Administraciones es competente en el supuesto de tal contribuyente, *resulta rechazable esa posibilidad* como ya hemos examinado en Sentencia de 15 de noviembre de 2004, (...)"

⁹ En cambio, el Tribunal precisa que la Jurisdicción Contencioso-Administrativa sí puede enjuiciar si se ha producido infracción del procedimiento tras haberse planteado el conflicto competencial ante la Junta Arbitral:

"lo que ha ocurrido es que, sin residenciar su *"vindicatio potestatis"* ante este Tribunal ..., lo que la Administración recurrente pretende, *con pleno fundamento*, es que se aprecien las infracciones en que la Administración oponente ha incurrido al eludir los trámites y actuaciones precisos para que quien conozca de ese conflicto competencial sea el órgano arbitral que está específicamente dispuesto por la Ley para hacerlo".

El Tribunal aclara que en el caso de la Sentencia de 19 de octubre de 1993 no se planteó un verdadero conflicto de competencias, sino que lo que se pretendía era la anulación de un acto administrativo por causa de incompetencia, sin incidir sobre la competencia de la otra Administración:

“en esa otra situación de impugnación de un concreto acto administrativo de liquidación se enclava la Sentencia de esta misma Sala de 19 de octubre de 1993 (...) Ni antes ni ahora vamos a poner en duda la posibilidad de que una de tales Administraciones ejercite las pretensiones previstas por dicho precepto para atacar la actuación de otra en razón de alegada *incompetencia*, pero... no es ésta la primera pretensión de este proceso, sino la de que la competencia sea decidida por esta misma Sala en base al régimen previsto por el Concierto Económico y en razón de las facultades que en él se atribuyen a un órgano paritario y no jurisdiccional, que el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo no puede absorber ni asimilar para sí. Lo que podrá conocerse en este fuero, como en el supuesto de la Sentencia de 1.993 ocurría, es de un *acto administrativo de naturaleza tributaria impugnado por causa de incompetencia de quien lo dicta, y con eficacia limitada a anular o confirmar ese acto de liquidación sin incidir sobre los de la Administración oponente, pero no de pretensiones de solución conflictual que vinculen por igual a ambas Administraciones*”.

El Tribunal recuerda que el artículo 66.2 del Concierto establece que el planteamiento del conflicto conlleva como efecto la obligación de abstención posterior de cualquier actuación por las Administraciones:

“... y el apartado Dos establece los efectos procedimentales y sustantivos de que el conflicto se suscite, entre ellos la abstención de cualquier actuación ulterior a ese momento. Ese régimen arbitral es, además, el mismo que el artículo 43. Seis del mismo instrumento consagra al tratar de la residencia habitual y el domicilio fiscal. Por tanto, lo que se objeta en este proceso no es la falta de atribuciones ni los defectos procedimentales en que la Administración del Estado haya incurrido al tramitar el procedimiento inspector de que se trata, sino la omisión de actuaciones debidas que impone el citado Concierto con fuerza de Ley”.

Y añade que:

“La nulidad de actuaciones en que se incurre a partir del momento en que procede “*ex lege*” la abstención ha sido puesta de manifiesto por los órganos económico-administrativos y jurisdiccionales que conocieron de situaciones de conflicto similares bajo la vigencia del artículo 39 del Concierto Económico (...) cabe recordar también el criterio al respecto de acuerdos del TEAC de 26 de Mayo de 1.999¹⁰ y 4 de Junio de

¹⁰ Por Orden Ministerial de 6 de enero de 2000 se declaró lesiva a los intereses públicos la Resolución del TEAC de 26 de mayo de 1999 y la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2003 (*Forum Fiscal* 055.019) la anuló. Los hechos que dieron lugar al litigio fueron éstos: la Inspección de los Tributos de la Oficina Nacional de Inspección, el 10 de marzo de 1995, incoó Acta de disconformidad a una entidad. Antes, el Diputado de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de

2.003¹¹ en torno a la Junta Arbitral de dicho Concierto precedente. Se reitera igualmente en este ámbito que no cabe eludir el sometimiento al régimen legal de conflic-

Bizkaia había dirigido al Ministro de Economía y Hacienda un escrito el 19 de diciembre de 1994, en el que solicitaba "se tenga suscitado conflicto de competencias" y que "de conformidad con el ya citado art. 39.6, las Administraciones implicadas se abstengan de cualquier actuación adicional que no sea la interrupción de la prescripción". Sin embargo, la Oficina Nacional de Inspección giró el 3 de julio de 1995, liquidación definitiva confirmando la propuesta de liquidación y en fecha 31 de enero de 1996 dictó Resolución confirmando la sanción, pero reduciendo la sanción al 75% de la cuota. Ambas Resoluciones fueron recurridas ante el TEAC, que las estimó. En el recurso ante la AN, el Abogado del Estado pretendía la declaración de lesividad de la Resolución del TEAC y la reposición de las actuaciones al momento inmediatamente anterior a ese Acuerdo, obligándole a entrar en el examen de la cuestión de fondo y a pronunciarse sobre la conformidad o no a derecho de las liquidaciones impugnadas. Para ello se fundaba en que, al no existir la Junta Arbitral, no cabía considerar, como hizo el TEAC, que era nula la actuación de la AEAT. Para la AN, este argumento "debe ser calificado de irrelevante", porque "el propio art. 39.1 disponía que *"Se constituye una Junta Arbitral..."* de manera que desde la entrada en vigor de la Ley 12/1981 existía tal Junta Arbitral, precisamente constituida por el art. 39 del CEPV... Desde esta perspectiva *el que se hubiera procedido o no a nombrar los componentes o miembros de esa Junta Arbitral constituida "ministerio legis", es algo puramente adjetivo y, en todo caso, no puede hacer depender el funcionamiento de una institución creada por la ley de la resistencia a designar a sus miembros integrantes ya que ello sería tanto como dejar en manos de las Administraciones Públicas el cumplimiento y efectividad de las previsiones de la Ley.* Además, nada obsta a que en cualquier momento los órganos administrativos competentes para la designación de sus miembros procediesen a su efectivo nombramiento, tal y como consta en el expediente administrativo respecto de alguno de ellos. Por lo tanto, *al existir la Junta Arbitral, debía entrar en funcionamiento en los supuestos que para su actuación se preveían en el citado art. 39.6 de la Ley 12/1981*". Por eso, entiende la AN que "la Diputación Foral suscitó a la Administración Tributaria el conflicto de competencias con arreglo al tantas veces citado art. 39.6 de la Ley 12/1981", pero seguidamente analiza los efectos del planteamiento del conflicto de competencias, es decir: "si debemos detenernos en la literalidad del art. 39.6 de la Ley 12/1981, como hizo el Tribunal Económico Administrativo Central, o debe profundizarse en la significación y alcance no sólo de dicho precepto sino del propio conflicto de competencias". Pues bien, la AN entra a analizar el fondo del asunto: "... el concreto alcance de una resolución del conflicto favorable a la Diputación Foral. (...) nunca el mero planteamiento del conflicto de competencias puede conllevar unos efectos y un alcance de mayor envergadura que la misma resolución del conflicto". Entiende la AN que, puesto que el artículo 37.2 de la Ley 12/1981 disponía que "las actuaciones comprobadoras e investigadoras que en el ámbito de las competencias atribuidas en el presente Concierto a las Diputaciones Forales del País Vasco deban efectuarse fuera de su territorio serán practicadas por la inspección financiera y tributaria del Estado", "aún en la hipótesis de que el conflicto hubiera estado bien suscitado desde el primer momento y, además, la competencia correspondiese a la Diputación Foral requirente, las actuaciones inspectoras llevadas a cabo fuera del País Vasco deberían ejercitarse por los órganos de la Inspección de la AEAT". En virtud del principio de conservación del acto administrativo, la AN afirma que:

"la infracción del art. 39.6 de la Ley 12/1981 no puede tener más alcance que aquél que le correspondería si el precepto hubiese sido escrupulosamente respetado; esto es, deben así conservarse *"aquellos actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido igual de no haberse cometido la infracción"* (art. 66 de la Ley 30/1992...). (...) el resultado de las actuaciones inspectoras fuera del País Vasco que, como se acaba de decir, coincide con la totalidad de las actuaciones inspectoras llevadas a cabo en el presente caso por la Inspección de Tributos del Estado, hubiera sido el mismo si correspondiera la competencia a la Diputación Foral o a la Administración Estatal".

Sin embargo, finalmente, por el principio de congruencia procesal, la Sentencia se limita a anular la Resolución del TEAC, ordenando que se resuelva la conformidad o no a derecho de las liquidaciones impugnadas:

"...el principio de congruencia procesal y puesto que el Abogado del Estado no solicita la declaración de competencia de la Administración del Estado sino la reposición de las actuaciones al momento inmediatamente anterior a dictarse la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, impide a la Sala entrar en el examen de la cuestión de fondo propiamente dicha... y, de consiguiente, ha de estimar la demanda de lesividad con la correlativa anulación del Tribunal Económico Administrativo Central impugnada, (...) entrando en el examen de las cuestiones de fondo planteadas en las respectivas reclamaciones, se pronuncie sobre la conformidad o no a derecho de las liquidaciones originariamente impugnadas".

¹¹ En el caso resuelto por la Resolución TEAC (Vocalía 8.ª) de 4 de junio de 2003 (JUR 2003/221 105) los Servicios de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales del País Vasco formalizaron a una entidad con fecha 13 de junio de 2000 acta firmada en disconformidad en relación al IVA asimilado a la Importación, exigiendo ingresos, por las salidas de bodega, régimen de depósito distinto del aduanero, de vino adquirido en régimen suspensivo del IVA. La empresa hizo constar en el Acta que, sobre el fondo del asunto, se había planteado conflicto de competencias por la Diputación Foral frente a la Administración del Estado el 23 de febrero de 2000 (fecha de entrada, el 29), por lo que entendía que, mientras no se resolviese el conflicto, debería paralizarse el procedimiento de regularización de la Inspección. Sin embargo, el 5 de julio de 2000 la AEAT dictó acto administrativo de liquidación confirmando la actuación inspectora, si bien corrigió la liquidación por los intereses de demora. Contra este Acuerdo se interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR del País Vasco, resuelta el 26 de enero de 2001, mediante Resolución estimatoria, anulando las actuaciones de la Inspección llevadas a cabo desde el 29 de febrero de 2000, fecha en la que la Inspección de Aduanas del País Vasco tenía conocimiento del conflicto de competencias planteado.

tos bajo pretexto de una actual falta de constitución de unos órganos¹² que irónicamente pende de la voluntad de las propias partes litigantes y que no hace sino alimentar una situación abusiva y de desamparo para los contribuyentes, que se ven así sujetos doblemente a tributación por la sola actitud renuente de las Administraciones a unificar sus criterios interpretativos y de aplicación”.

Y, tras reiterar la doctrina de la Sentencia 76/2006, de 31 de enero¹³, estima el recurso interpuesto, declarando el deber de abstención y sometimiento a la Junta Arbitral del

A juicio del TEAC, desde la entrada en vigor de la Ley del Concierto Económico, debía entenderse constituida la Junta Arbitral, aunque sus miembros no hubiesen sido nombrados:

“Considera este Tribunal que, en base al artículo 39 de la Ley 12/1981, desde la entrada en vigor de la misma, se entiende constituida la Junta Arbitral mencionada, al disponer aquél que “se constituye una Junta Arbitral”. Atendiendo a dicho artículo, el que se hubiera procedido o no a nombrar los miembros de esa Junta Arbitral constituida por imperativo legal, es algo secundario y, en todo caso, no se puede hacer depender el funcionamiento de un órgano o institución creada por Ley, a la resistencia a designar a sus miembros integrantes ya que ello sería tanto como dejar en manos de las Administraciones Públicas el cumplimiento y efectividad de la Ley. Por lo tanto, al existir la Junta Arbitral, debía entrar en funcionamiento en los supuestos que para su actuación se preveían en el citado artículo 39 de la Ley 12/1981”.

Sin embargo, pese a esta categórica afirmación, el TEAC entró en el fondo del asunto, resolviendo sobre los puntos de conexión. Después de señalar que, según el artículo 5 del Concierto, “es competencia exclusiva del Estado la regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los derechos de importación y de los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el IVA”, apunta que “aún en el supuesto de que el conflicto de competencias se hubiera planteado debidamente, la resolución del mismo debería ser a favor de la Administración Tributaria del Estado (Agencia Estatal de Administración Tributaria), pues es a ella a quien corresponde en las actuaciones inspectoras relativas a los gravámenes a la importación en el Impuesto sobre el Valor Añadido, por aplicación del artículo 5 mencionado”. El TEAC concluye que “la no paralización de las actuaciones inspectoras hasta la resolución del conflicto, no puede afectar a su validez pues, de cualquiera de las maneras, con conflicto o sin él, con resolución del mismo o sin ella, la competencia para la referida actuación inspectora corresponde al Estado”. Y respecto al procedimiento de liquidación, con apoyo en los artículos 18, 19.5, 23, 24, 26.1 y 77 de la Ley 37/1992, del IVA, considera que “la liquidación recurrida se considera conforme a derecho, al haberse producido una salida, con destino a consumo en el territorio de aplicación del impuesto, de vinos que previamente, se habían vinculado al régimen de depósito distinto del aduanero con exención, produciéndose así un diferimiento de los impuestos que se devengan con ocasión de una importación (Aranceles e IVA importación) hasta la ultimación del mencionado régimen”.

¹² La Resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico 1/2004, de 15 de julio de 2005, entendió también que, puesto que la Junta Arbitral (de Navarra) existía en la Ley, aunque sus miembros no hubiesen sido designados, jurídicamente era posible plantear un conflicto ante ella:

“... ello no quiere decir que antes de esa fecha no se pudiera plantear un conflicto de competencias sobre un determinado hecho imponible. La Junta Arbitral existía en la ley, a pesar de no haber sido designados sus miembros. Condicionar la vigencia de la ley en este punto a la decisión de los órganos administrativos o de gobierno competentes para efectuar la designación de los miembros de la Junta Arbitral equivale a otorgar a cualquiera de dichos órganos la facultad de decidir sobre la vigencia de una disposición de rango legal (...) la Junta Arbitral existía el 18 de junio de 2003 y en esa fecha era jurídicamente posible plantear ante ella un conflicto, a pesar de que sus miembros no habían sido aún designados”.

¹³ Es discutible en el caso la reiteración de la doctrina de la Sentencia de 31 de enero de 2006, basada en la causa de nulidad del artículo 62.1.e) LRJPAC. Según este precepto, los actos de las Administraciones públicas son nulos de pleno derecho cuando se dictan prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido. Como advierten GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ (*Curso de Derecho Administrativo I*, ed. Thomson-Cívitas, duodécima edic., 2004, págs. 633-634), la norma no hace referencia a todos los actos administrativos que estén afectados por un vicio procedimental -actos que, por regla general, serán simplemente anulables según lo dispuesto en el artículo 63 LRJPAC- sino solamente a aquéllos cuya emisión haya tenido lugar con olvido total del procedimiento legalmente establecido, expresión que hay que referirla a la omisión de los trámites esenciales de un procedimiento determinado, sin los cuales ese concreto procedimiento es inidentificable. La misma sanción de nulidad de pleno derecho se aplica a los casos en que la Administración ha observado un procedimiento, pero no el concreto procedimiento previsto por la Ley para ese caso concreto (por ejemplo que se contrate por concierto directo y lo que pro-

Concierto Económico, con anulación de las actuaciones inspectoras seguidas en relación con el acta de disconformidad practicada, a partir de la fecha 30 de julio de 2003 (fecha de planteamiento del conflicto).

1.5. Confirmación de la doctrina de la Sentencia 128/2006: la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco 129/2006, de 22 de febrero¹⁴

Esta Sentencia recoge la misma doctrina de la anterior Sentencia 128/2006. En el caso se había impugnado la desestimación presunta del requerimiento de paralización de actuaciones y planteamiento de conflicto de competencias a la Secretaría General de Política Fiscal del Ministerio de Hacienda, invocándose la infracción del artículo 66 del Concierto Económico. La Administración del Territorio Histórico de Bizkaia pretendía, en relación con las actuacio-

ceda legalmente sea la subasta). En el caso enjuiciado, se decreta la nulidad de actuaciones de la inspección no por inobservancia del procedimiento de inspección, sino porque se incumplió el mandato de abstención tras el planteamiento del conflicto establecido en el artículo 39.6 del Concierto. Por influencia de la doctrina (FERNÁNDEZ TORRES), GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ (*Curso...*, ob. cit., pág. 634) han terminado por incluir también en esta causa de nulidad los casos en que se ha observado el procedimiento previsto en el Derecho interno, pero omitiendo los trámites para el caso impuestos por el Derecho comunitario ante las instituciones de la Comunidad. Esta solución, sin embargo, tal vez esté impulsada por la trascendencia de la infracción (Derecho comunitario) y por los graves problemas que surgieron en el Derecho español para poder recuperar las ayudas de Estado concedidas incumpliendo la obligación previa de información a la Comisión establecida en el TCE. Dejando al margen este último caso, no nos parece razonable incluir nuevos supuestos de nulidad en el apartado e) del artículo 62.1 LRJ-PAC porque la nulidad de pleno derecho en el Derecho Administrativo es la excepción y sólo se da en los casos tasados en la Ley, constituyendo la anulabilidad la regla general de invalidez (art. 63.1 LRJ-PAC).

En el caso de la Sentencia de 22 de febrero de 2006, más bien parece -si hubiese estado constituida la Junta Arbitral- que se trataría de un supuesto de anulabilidad por infracción del artículo 66.2 del Concierto Económico. En cualquier caso, con independencia de que fuese un vicio de nulidad o anulabilidad, creemos que para que la consecuencia que se predica en la Sentencia (se anulan las actuaciones posteriores al "planteamiento de conflicto") hubiese llegado a producirse debería de estar previamente constituida la Junta Arbitral. Los órganos administrativos existen o no existen, *tertium non datur*; y puesto que en ese momento la Junta Arbitral no se hallaba constituida -el argumento de que el artículo 39 del Concierto Económico de 1981 dijese que "Se constituye una Junta Arbitral" carece de fundamento, difícilmente podía haberse producido una infracción del Ordenamiento Jurídico. Y es que razonar que la falta de paralización de actuaciones tras el planteamiento del conflicto debía acarrear su posterior anulación en vía judicial podía producir un resultado maquiavélico: a la Administración que ya había recaudado, siendo incompetente, le bastaba con "plantear" conflicto ante la inexistente Junta Arbitral para luego anular en vía judicial las actuaciones posteriores de la Administración competente, que se veía así imposibilitada de ejercitar sus legítimas competencias a la espera de una futura resolución de la Junta arbitral que no terminaba de constituirse (tardó en ello más de 25 años).

El problema que se planteaba en el caso resuelto por la Sentencia de 31 de enero de 2006 era distinto, pues aquí el recurso se fundaba en que la consulta formulada por una S. A. fue resuelta unilateralmente por la Diputación Foral de Bizkaia cuando versaba sobre puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico. Recordemos que, según el artículo 64.b) del Concierto Económico, la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa tiene como función resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión del Concierto Económico. Según el precepto, "estas consultas se trasladarán para su análisis junto con su propuesta de resolución en el plazo de dos meses desde su recepción, al resto de las Administraciones concernidas. En el caso de que en el plazo de dos meses no se hubieran formulado observaciones sobre la propuesta de resolución, ésta se entenderá aprobada. De existir observaciones, se procederá a la convocatoria de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa quien, de no llegar a un acuerdo, la trasladará a la Junta Arbitral". Por ello, a juicio del Abogado del Estado, la Diputación Foral de Bizkaia había actuado con manifiesta falta de competencia y omitiendo el procedimiento legalmente establecido. El TSJPV, de forma correcta, anula la respuesta que dio la Diputación a la consulta tributaria tanto por vicios competenciales (sólo podía hacer una propuesta de resolución y no dictar una resolución) y procedimentales (no se siguió el procedimiento previsto en el artículo 64.b) del Concierto Económico).

¹⁴ JT 2006\483.

nes inspectoras de la AEAT, en concepto de Impuesto sobre Sociedades de 2002 en referencia a la firma social "I.D.E., SA", que se declarasen nulas las posteriores al planteamiento del conflicto de competencias, ordenándose la inhibición de la AEAT con paralización de sus actuaciones y remisión de lo actuado a la Junta Arbitral para que ésta resolviese el conflicto de competencias. El punto de partida era un requerimiento dirigido al Ministerio de Hacienda el 31 de octubre de 2003 suscitando ante la Junta Arbitral conflicto de competencias en relación con las actuaciones de comprobación, y solicitando que la Administración requerida se abstuviese de cualquier actuación posterior. Reproduciendo la doctrina de la Sentencia 128/2006 -es decir, de la Sentencia 31/01/2006-, el Tribunal estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto en relación con el requerimiento formulado el 31 de octubre de 2003, declarando el deber de abstención y sometimiento a la Junta Arbitral, y anulando las actuaciones de comprobación seguidas a partir de dicha fecha.

2. La inexistente Junta Arbitral: actividad administrativa impugnabile y derecho de acceso a la jurisdicción

2.1. La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 15 de noviembre de 2004¹⁵.

Los hechos, sucintamente descritos, que dieron lugar al litigio fueron los siguientes. La Diputación Foral de Álava había interpuesto recurso contencioso-administrativo contra la desestimación presunta, por silencio administrativo, de los requerimientos formulados al Delegado Especial de la AEAT en el País Vasco, invocando la infracción del artículo 39.6 del Concierto Económico. La AEAT se había dirigido a unos contribuyentes con residencia fiscal en Álava, dedicados a la producción y elaboración de vino en sus bodegas, que habían realizado operaciones de salida a consumo de vino sujeto a impuesto especial, liquidando el IVA correspondiente a las operaciones asimiladas a las importaciones¹⁶ en la Diputación

¹⁵ JUR\2005\40464.

¹⁶ La STS de 9 de julio de 2007, en un conflicto de competencias entre Navarra y el Estado, ha concluido que "corresponde al Estado la competencia exclusiva para la regulación, gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión del IVA que grava el abandono de depósitos no aduaneros de las mercancías que han ingresado en los mismos con ocasión de entregas interiores o adquisición intracomunitarias inicialmente exentas". En el caso, la Hacienda Tributaria Navarra había planteado conflicto de competencias ante la Administración del Estado por actuaciones de comprobación del IVA que grava el abandono de depósitos distintos del aduanero, referidas a los años 1999 a 2002, ambos inclusive, realizadas por la AEAT a varias empresas productoras de vino con domicilio fiscal en Navarra. Las entregas de los proveedores se realizaron al amparo del régimen suspensivo de "depósito fiscal" en el que el IVA se devenga cuando el comprador comercializa el vino o lo destina al consumo como producción propia. La Comunidad Foral de Navarra consideró que tenía competencias para la gestión y recaudación del IVA por operaciones interiores cuyo devengo se encuentra suspendido mientras el producto se encuentra vinculado al régimen de depósito fiscal. La AEAT, por el contrario, entendió que el abandono del régimen suspensivo era una operación asimilada a la importación, en virtud de lo establecido en el artículo 19-5º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, y que la competencia de su gestión y recaudación le correspondía en virtud de lo dispuesto en el artículo 3 del Convenio Económico. La Junta Arbitral prevista en el artículo 51 del Convenio Económico, mediante Resolución de fecha 15 de julio de 2005 (conflicto 1/2004) estimó parcialmente la reclamación de competencia formulada por la Comunidad Foral de Navarra y declaró que "la competencia para regular, aplicar y revisar el Impuesto sobre el Valor Añadido que grava la desvinculación del régimen de depósito no aduanero de mercancías que han ingresado en el mismo con ocasión de una entrega de bienes o una adquisición intracomunitaria exentas, corresponde a la Administración competente para gravar las operaciones exentas que precedieron al ingreso de los productos en el régimen especial de depósito".

Recurrida esta Resolución por el Abogado del Estado, el Tribunal Supremo estima el recurso, y anula la Resolución. El Tribunal parte de que "existe una consideración unitaria de "importaciones" y "operaciones asimiladas a las importa-

Foral de Álava, requiriéndoles la regularización del IVA devengado con dichas salidas a consumo, al entender que era de su competencia, con lo que discrepaba la Diputación Foral de Álava. Por ello, ésta, en fechas 26 de enero, 24 de febrero y 5 de mayo de 2000, formuló requerimientos, al amparo del artículo 44 LJCA, a la AEAT, a fin de que se paralizasen los procedimientos de comprobación e investigación. En concreto, según se recoge en el FD Primero de la Sentencia, la Diputación Foral de Álava solicitó ante el Tribunal que

ciones" en la LIVA/1992 que, sin duda, contempla el Conv. Ec. Nav. cuando, en virtud de la modificación introducida por la Ley 19/1998, de 15 de junio, establece, en el artículo 3.1.a) que corresponde, en todo caso, al Estado como competencia exclusiva, la regulación, gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los derechos de importación y los "gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido". (...) Y, sin embargo, el Conv. Ec. Nav. y la Ley Foral 19/1992, reguladora del IVA ni tienen previsiones expresas para puntos de conexión referidos a las "operaciones asimiladas a las importaciones" de que se trata, ni, lo que es aún más significativo, recogen como hecho imponible el abandono de depósitos no aduaneros de mercancías".

Y precisa la Sentencia que "el artículo 21.1.1.º.e) Ley Foral 19/1992 declara exentas del IVA las entregas de bienes destinados a ser vinculados a un régimen de depósito distinto del aduanero y de los que estén vinculados a dicho régimen. Sin embargo, dicha Ley no establecía la tributación de las operaciones por las que los bienes se desvinculaban o abandonaban dicho régimen. Pues bien, esta falta de previsión sobre un elemento esencial del Impuesto, si no resultara aplicable la normativa estatal que equipara las "operaciones asimiladas a importaciones" a las "importaciones" y por ende la consecuente competencia del Estado no sería conciliable con la proclamada identidad que se contiene en el citado artículo 28 "paccionado"."

El Tribunal Supremo destaca que, puesto que ni el Convenio Económico, ni la Ley Foral 19/1992 han regulado el hecho imponible de la desvinculación del régimen de depósito no aduanero de mercancías, deben aplicarse, en razón de su supletoriedad, por aplicación del artículo 149.3 CE y de la Disposición Adicional 4.ª del Convenio Económico, las disposiciones estatales sobre el IVA: "ni el Convenio ni la Ley Foral 19/1992 han regulado el hecho imponible de que se trata en el IVA, la desvinculación del régimen de depósito no aduanero de mercancías. Y, en tal caso, aunque el artículo 149.3 CE no es una regla atributiva de competencia, no es un título competencial específico, sí contiene una regla de supletoriedad que tiene como destinatarios a quienes interpretan y aplican el ordenamiento jurídico, incluido el tributario navarro. Supletoriedad de la normativa estatal derivada del referido precepto constitucional que se ve reforzada por la Disposición Adicional 4 del Conv. Ec. Nav. al establecerse que hasta tanto no se dicten las normas precisas, relativas, entre otros, al IVA, se aplicarán las normas vigentes en territorio común. De donde si se entendiera que el Conv. Ec. Nav. y la Ley Foral 19/1992 sobre el IVA no hacen una recepción implícita del hecho imponible relativo a la desvinculación del régimen de depósito no aduanero de mercancías como operación asimilada a las importaciones, en los términos a que se ha hecho referencia, ante la falta de una previsión propia, serían aplicables las disposiciones del IVA estatal, en razón de su supletoriedad (...) Cabe destacar, asimismo, que el artículo 19.5º de la Ley 37/1992, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido en régimen común, define como operaciones asimiladas a las importaciones, aquellas por las que se produce la ultimación o el abandono de los regímenes aduaneros o fiscales, por lo que, en virtud del art. 3.1.a) del Convenio Económico, resultan ser competencia exclusiva del Estado. Sin embargo, el Real Decreto-Ley 14/1997, de 29 de agosto, y posteriormente la Ley 9/1998, de 21 de abril, modifica la Ley 37/1992, mediante la adición a su artículo 19.5º de un segundo párrafo, excluyendo del concepto de operaciones asimiladas a las importaciones que tienen por objeto determinadas materias primas que se relacionan en el citado artículo. Asimismo, modifican el apartado Sexto del Anexo de la Ley 37/1992 estableciendo nuevas fórmulas para liquidar el Impuesto correspondiente a las mencionadas operaciones".

El artículo 19.5º de la Ley 37/1992 establece que "se considerarán asimiladas a las importaciones"... "las salidas de las áreas a que se refiere el artículo 23 o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 de esta Ley de los bienes cuya entrega o adquisición intracomunitaria para ser introducidos en las citadas áreas o vinculados a dichos regímenes se hubiesen beneficiado de la exención del impuesto, en virtud de lo dispuesto en los mencionados artículos y en el artículo 26, apartado uno, o hubiesen sido objeto de entregas o prestaciones de servicios, igualmente exentas por dichos artículos". La Ley 9/1998, de 21 de abril, señaló que "por excepción a lo establecido en el párrafo anterior, no constituirá operación asimilada a las importaciones las salidas de las áreas a que se refiere el artículo 23 ni el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 de esta Ley de los siguientes bienes: estaño, cobre, zinc, níquel, aluminio, plomo, indio, plata, platino, paladio y rodio. En estos casos, la salida de las áreas o el abandono de los regímenes mencionados dará lugar a la liquidación del impuesto en los términos establecidos en el apartado sexto del anexo de esta Ley". Nótese que el vino no es un producto incluido en la excepción.

Por ello, la Sentencia anula la resolución de la Junta Arbitral impugnada, declarando que "en los términos establecidos en la actual redacción del artículo 19.5º) LIVA, corresponde al Estado la competencia exclusiva para la regulación, gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión del IVA que grava el abandono de depósitos no aduaneros de las mercancías que han ingresado en los mismos con ocasión de entregas interiores o adquisición intracomunitarias inicialmente exentas".

“se dicte sentencia por la que: a) Se confirme la paralización de actuaciones inspectoras desarrolladas por los Servicios de la AEAT en el ámbito de la Delegación Regional en el Territorio Histórico de Álava, se decrete la nulidad de dichas actuaciones realizadas con posterioridad a los requerimientos de paralización formulados en su día según las diversas instancias, y se reponga a los interesados en la situación jurídica inmediata anterior al instante en que tales actuaciones deben ser consideradas nulas de pleno derecho, por infracción del artículo 39.6 de la Ley del Concierto Económico del Estado con la Comunidad Autónoma del País Vasco. b) Se declare que la competencia para la gestión, inspección, revisión y recaudación del IVA correspondiente a las operaciones controvertidas (abandono del régimen de depósito distinto del aduanero) por adquisiciones interiores de vino realizadas por las empresas a las que se han referido las actuaciones inspectoras de los Servicios de la AEAT en el País Vasco y posteriores requerimientos de la Diputación Foral, no es de competencia exclusiva de la Administración del Estado por no darse las circunstancias previstas para ello, siendo por tanto operaciones susceptibles de inclusión en el ámbito del régimen tributario de la Diputación Foral de Álava y determinando con ello las competencias genéricas de gestión a los Servicios dependientes de esta Diputación, conforme al artículo 29 de la Ley del Concierto Económico, todo ello conforme a la normativa aplicable y en particular a la procedente del régimen armonizador de la Unión Europea y al verdadero sentido del término “importación” como determinante del reparto de competencias previsto en el art. 2 del Concierto en desarrollo del Estatuto de Autonomía del País Vasco y de conformidad con los derechos que la Disposición Adicional Primera de la CE reconoce a los Territorios Históricos del País Vasco”.

Al haberse planteado en estos términos el debate, mediante Providencia de 22 de abril de 2004, el Tribunal propuso a las partes, como posible causa de inadmisibilidad del recurso, la falta de actividad administrativa impugnada. Finalmente, el Tribunal, mediante Sentencia, inadmitió el recurso al considerar que se pretendía que la Sala resolviese un conflicto de competencias, materia reservada a la Junta Arbitral:

“El proceso contencioso-administrativo tiene por objeto las actuaciones descritas en los artículos 25 y siguientes de la Ley jurisdiccional, y en él se examinan las *pretensiones relacionadas con dichos actos*. De la demanda, y aún más claramente del escrito de alegaciones a la causa de inadmisibilidad propuesta, se concluye que lo pretendido en el recurso es que la Sala resuelva un conflicto de competencias entre la Diputación Foral de Álava y la Administración del Estado, asumiendo las funciones de la inexistente Junta Arbitral. Efectivamente, el *cauce idóneo para resolver el conflicto de competencias surgido entre ambas Administraciones financieras era el de sometimiento a la Junta Arbitral prevista en el artículo 39 de la Ley del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco*¹⁷, que

¹⁷ Es la posición que mantuvo la STSJ de Navarra de 16 de marzo de 2001 (JT 2001\985), pero para un caso de conflicto negativo de competencias. En el caso, una empresa formuló reclamación ante el órgano de gestión de la Hacienda Foral de Navarra, en relación con el IVA soportado en exceso durante el año 1990 por un importe superior a 17 millones de pesetas. Esta reclamación fue inadmitida al considerar la Administración Foral que no era competente para conocer de su devolución. En consecuencia, la parte actora ejerció reclamación ante la AEAT, que fue desestimada por razones de fondo mediante Resolución de 14 de diciembre de 1995. Frente a ella, la empresa formuló reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Navarra, que no entró en el fondo del asunto al declararse incom-

fue el seguido en este caso por la Administración Foral actora con todas sus consecuencias, pues en este ámbito de decisión de las controversias interadministrativas no puede intervenir este Tribunal, por varias razones: porque no es el órgano que sustituye a la Junta Arbitral y asume sus competencias, ni tan siquiera es el órgano judicial fiscalizador de sus decisiones, labor que recae en la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo -art. 39.5 de la Ley del Concierato-; y *porque no es competente para resolver conflictos de competencias*".

Y concluye que:

"habiéndose dejado al margen de toda impugnación las actuaciones administrativas tributarias origen del conflicto, los actos de gestión producidos, a los que sólo se hace mención para interesar su anulación como consecuencia de la resolución del conflicto competencial, y descartándose cualquier implicación del asunto con la inactividad administrativa contemplada en el art. 25.2 de la Ley de la Jurisdicción, nos encontramos en el presente recurso sin actividad administrativa impugnada del art. 25 y siguientes de la Ley mencionada, o más precisamente, ante un recurso contencioso-administrativo que no tiene por objeto actuaciones susceptibles de impugnación".

2.2. La Sentencia del Tribunal Constitucional 26/2008, de 11 de febrero.

Frente a la STSJ del País Vasco de 15 de noviembre de 2004, la Diputación Foral de Álava interpuso recurso de amparo, imputando la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión (art. 24.1 CE). La STC 26/2008 estima la demanda de amparo promovida por la Diputación Foral de Álava y, en consecuencia: a) declara vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva, en su vertiente de derecho de acceso al proceso (art. 24.1 CE); b) la restablece en su derecho, declarando la nulidad de la STSJPV de 15 de noviembre de 2004, retrotrayendo las actuaciones al momento inmediatamente anterior al de la Sentencia, para que se dicte una nueva resolución judicial respetuosa con el derecho fundamental vulnerado. El Tribunal Constitucional

petente para conocer de la devolución, especificando que "corresponde a la Junta Arbitral creada en el Convenio Económico... resolver el conflicto de competencia surgido entre la Administración autonómica y estatal". Interpuesto recurso contencioso-administrativo, la Abogacía del Estado solicitó la desestimación del recurso defendiendo la incompetencia de la Hacienda estatal para apreciar si era procedente o improcedente la devolución solicitada. El TSJ de Navarra, después de señalar que "nos encontramos ante un conflicto de competencias entre la Hacienda Estatal y la Foral, pretendiendo la parte actora que se declare directamente que es competente la Hacienda Estatal y que por su consecuencia se le ordene a dictar un acuerdo examinando el fondo del asunto, es decir, la procedencia o improcedencia de la devolución del exceso de IVA por ella soportado". A juicio del Tribunal, "la Sala no puede actuar "per saltum", pronunciándose sobre la competencia o incompetencia de una u otra Hacienda, puenteando el actuar de la Junta Arbitral (...) por cuanto de hacerlo en contrario puenteáramos... ilegalmente a dicha Junta Arbitral (órgano administrativo)".

Recordemos que ahora el R.D. 353/2006, de 24 de marzo (BOE 7/4/2006), por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, prevé, en su artículo 14.3, la posibilidad de que el obligado tributario, en los casos de conflicto negativo, pueda plantear el conflicto: "En los supuestos en que *ninguna Administración se considere competente*, si en el plazo de quince días hábiles señalado en el apartado anterior ninguna de las dos Administraciones se hubiera dirigido a la Junta Arbitral promoviendo el conflicto, bastará con que el obligado tributario, dentro de los quince días hábiles siguientes, comunique esta circunstancia a la Junta para que el conflicto se entienda automáticamente planteado".

comienza recordando la regulación que realizaba el Concierto Económico, tras la Ley 38/1997, de 4 de agosto -aplicable al caso *ratione temporis*-, de la Junta Arbitral:

“la Ley 12/1981, de 13 de mayo, modificada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, por la que se aprueba el concierto económico entre el Estado y el País Vasco, aplicable al caso *ratione temporis*, preveía la constitución de una Junta arbitral que resolviera “los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto de Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido. Asimismo, entenderá de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente concierto económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales” (art. 39.1). Tras determinar la composición de la Junta (art. 39.2 y 3) y la adopción de las normas de procedimiento, legitimación y plazos (art. 39.4), se disponía que los Acuerdos de la Junta arbitral, “sin perjuicio de su carácter ejecutivo, serán únicamente susceptibles de recurso en vía contencioso-administrativa ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo” (art. 39.5). Finalmente, se establecía que “cuando se suscite el conflicto de competencias, las Administraciones afectadas se abstendrán de cualquier actuación que no sea la interrupción de la prescripción” (art. 39.6). Similares previsiones se contienen en la vigente Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (arts. 65 a 67)”.

El Tribunal Constitucional destaca que, en las materias referidas, es a la Junta Arbitral a quien correspondería resolver los conflictos de competencias:

“es a la Junta arbitral ... a la que le correspondería conocer de los conflictos de competencia, entre otras materias, que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales “en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados” y los que surjan entre las citadas Administraciones “como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente concierto económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales” (...) esta vía arbitral, prevista en la Ley del concierto, ha de conceptuarse como un tipo singular de vía administrativa previa, que termina con un acuerdo que es un acto administrativo revisable por la jurisdicción contencioso-administrativa y, dentro de ella, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (art. 39.5)”.

Tras reconocer que la controversia era subsumible en el supuesto de los conflictos de competencias del artículo 39 del Concierto y que “su resolución en vía administrativa correspondería a la Junta arbitral”, la Sentencia recalca que “el problema surge porque, pese a estar legalmente prevista su constitución desde el año 1981, aún no se ha formalizado la constitución de la referida Junta arbitral, suscitándose entonces la cuestión de qué

hacer con las controversias que se planteen entre la Administración tributaria estatal y la Administración tributaria foral y, en particular, si dichas controversias son o no residenciables en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo".

Ahora bien, el Tribunal matiza que "en este proceso de amparo, dado su limitado objeto, hemos de limitarnos a determinar si la decisión judicial impugnada que declaró la inadmisibilidad de los recursos contencioso-administrativos ha vulnerado o no en este caso, ... el derecho de la demandante de amparo a la tutela judicial efectiva, en su vertiente de derecho de acceso a la jurisdicción (art. 24.1 CE), ámbito al que debe circunscribirse, por lo tanto, nuestro pronunciamiento".

Seguidamente, rechaza la primera de las razones de inadmisibilidad de la STSJ del País Vasco, basada en que el Tribunal no podía asumir, por su falta de constitución, las funciones de la Junta Arbitral:

"La primera de las razones en las que el órgano judicial funda su decisión de inadmisión, esto es, la no constitución de la Junta arbitral, cuyas funciones se pretende que asuma, y su falta de competencia para resolver conflictos de competencia, desde la perspectiva de control que nos corresponde se *revela por su rigorismo y excesivo formalismo desfavorable a la efectividad del derecho a la tutela judicial efectiva, con la desproporcionada consecuencia en este caso de impedir que pueda impetrarse la tutela judicial respecto de derechos o intereses legítimos*".

Y esto, porque la falta de constitución de la Junta Arbitral no puede privar de la posibilidad de tutela judicial, pues ha de aplicarse la normativa general de la LJCA:

"el art. 39 de la Ley del Concierto Económico tiene la naturaleza de una *lex specialis* que, al prever la Junta arbitral, establece un tipo singular de vía administrativa para resolver los conflictos de competencia entre la Administración tributaria foral y la Administración tributaria estatal en relación, entre otras materias, con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados, así como con la interpretación y aplicación del concierto a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales, configurándose además como vía administrativa previa a la jurisdiccional. Pues bien, la falta de constitución formal de la Junta arbitral no puede conducir a privar de toda posibilidad de tutela jurisdiccional a los intereses legítimos en este caso afectados, impidiendo a sus titulares el acceso a la vía judicial en defensa de los mismos, sino que ha de llevar, por el juego del principio *pro actione*, a la aplicación de la normativa general, que permite que puedan residenciarse y dirimirse en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo controversias competenciales entre la Diputación Foral de Álava y la Administración General del Estado, como las suscitadas en el caso que nos ocupa.

En este sentido ha de traerse a colación que los órganos del orden jurisdiccional contencioso-administrativo conocen "de las pretensiones que se deduzcan en relación con la

actuación de las Administraciones públicas sujetas a Derecho Administrativo” (art. 1.1 LJCA)¹⁸.

Por su parte el art. 19 LJCA reconoce que están legitimados ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo tanto “[L]a Administración del Estado, cuando ostente un derecho o interés legítimo, para impugnar los actos y las disposiciones de la Administración de las Comunidades Autónomas y de los Organismos públicos vinculados a ellas, así como los de las Entidades Locales, de conformidad con lo dispuesto en la legislación de régimen local, y los de cualquier otra entidad pública no sometida a su fiscalización” como “[L]as Entidades Locales territoriales, para impugnar los actos y disposiciones que afecten al ámbito de su autonomía, emanados de la Administración del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como los Organismos públicos con personalidad jurídica propia vinculados a una y otra o los de otras Entidades locales”¹⁹.

¹⁸ El artículo 1 LJCA de 1998, como expone COSCULLUELA MONTANER (*Manual de Derecho Administrativo I*, edit. Thomson-Cívitas, 17.ª edic., 2006, págs. 522-523) establece una cláusula general que hace entrar en el conocimiento de la jurisdicción contencioso-administrativa la totalidad de los actos de la Administración pública sometidos a Derecho Administrativo. Esta declaración supone una alternativa histórica al sistema de lista. Sólo los actos que corresponden a los otros órdenes jurisdiccionales civil, penal y social, se excluyen de lo contencioso-administrativo, al igual que los conflictos de jurisdicción y los conflictos de atribuciones entre órganos de una misma Administración Pública. También se excluye el recurso contencioso-disciplinario militar, para salvaguardar los principios de jerarquía y respeto a la disciplina militar; por lo que su control está atribuido a otro orden jurisdiccional: la justicia militar y a la Sala de lo Militar del TS. Lo mismo cabe decir de la jurisdicción contable atribuida al Tribunal de Cuentas, sin perjuicio de su reconducción al orden contencioso-administrativo a través del recurso de casación contra sus decisiones (art. 12.2.b) LJCA).

¹⁹ Ya la Ley 34/1981, de 5 de octubre, por la que se dictaron normas complementarias sobre legitimación en el recurso contencioso-administrativo, había dispuesto que:

“Artículo 1.º A todos los efectos a que se refiere la vigente Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, se entenderá como Administración Pública la Administración de las Comunidades Autónomas. Las Entidades sometidas a la tutela de estas Comunidades tendrán igual consideración.

Art. 2.º La Administración del Estado estará legitimada para recurrir, ante la Jurisdicción Contencioso-administrativa, las disposiciones generales y actos emanados de la Administración de las Comunidades Autónomas y entidades sujetas a la tutela de éstas.

Art. 3.º Las Comunidades Autónomas podrán impugnar las disposiciones de carácter general que, dictadas por la Administración del Estado, afecten al ámbito de su autonomía”.

Ahora, el artículo 19.1 LJCA de 1998 dispone, en sus apartados c), d) y e) que:

“1. Están legitimados ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo:

(...)

c) La Administración del Estado, cuando ostente un derecho o interés legítimo, para impugnar los actos y disposiciones de la Administración de las Comunidades Autónomas y de los Organismos públicos vinculados a éstas, así como los de las Entidades locales, de conformidad con lo dispuesto en la legislación de régimen local, y los de cualquier otra entidad pública no sometida a su fiscalización.

d) La Administración de las Comunidades Autónomas, para impugnar los actos y disposiciones que afecten al ámbito de su autonomía, emanados de la Administración del Estado y de cualquier otra Administración u Organismo público, así como los de las Entidades locales, de conformidad con lo dispuesto en la legislación de régimen local.

e) Las Entidades locales territoriales, para impugnar los actos y disposiciones que afecten al ámbito de su autonomía, emanados de la Administración del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como los de Organismos públicos con personalidad jurídica propia vinculados a una y otras o los de otras Entidades locales”.

Como expone MARTÍN REBOLLO (*Leyes Administrativas*, ed. Thomson-Aranzadi, 12.ª edic., 2006, págs. 1341-1342) se introducen algunas novedades respecto a las previsiones de la Ley 34/1981. En la letra c) se afirma que la

Más concretamente, a los efectos que en este recurso de amparo interesan, el art. 44 LJCA contempla como supuesto específico susceptible de ser objeto del procedimiento contencioso-administrativo los litigios entre Administraciones públicas, regulando la *posibilidad* de que la Administración que interponga el recurso dirija un requerimiento a la otra al objeto de que previamente a la interposición del recurso derogue la disposición, anule o revoque el acto, haga cesar o modifique la actuación material o inicie la actividad a que esté obligada²⁰.

Finalmente, ha de señalarse también que la disposición adicional primera LJCA dispone, en orden a la determinación de las Administraciones públicas cuya actuación es susceptible de ser impugnada en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo (art. 1.2), que en la

Administración del Estado está legitimada para recurrir actos y disposiciones autonómicas "cuando ostente un derecho o interés legítimo", que es la cláusula general del apartado a). En la Ley 34/1981 se hacía referencia a "las disposiciones y actos emanados de la Administración de las Comunidades Autónomas", sin mayores precisiones. En el caso de las Comunidades Autónomas, la letra d) prevé su legitimación para impugnar actos y disposiciones de otras Administraciones "que afecten al ámbito de su autonomía"; la normativa anterior decía lo mismo, pero limitando la referencia a los Reglamentos estatales, "quizá porque la posibilidad de impugnar actos administrativos de la Administración del Estado se presumía incluida en la cláusula general del "interés legítimo"". Y apostilla, con razón MARTÍN REBOLLO, que "la falta de correlación en este sentido entre las letras c) y d) de este apartado podría dar lugar a interpretaciones literalistas que seguramente hay que descartar. Porque, en efecto, si bien la afección "al ámbito de su autonomía" supone un interés legítimo, podría pensarse que no todo interés legítimo (cláusula general de legitimación) afecta al ámbito de la autonomía. En ese sentido, podría criticarse la falta de correlación entre las letras c) y d), al menos en relación con la impugnación de actos administrativos".

En cualquier caso, en lo que a nosotros nos interesa, el artículo 19 LJCA de 1998, como advierte BERMEJO VERA (REDA, núm. 100, págs. 236-237), supuso la universalización de la posibilidad de plantear conflictos entre las propias Administraciones y demás Entidades públicas, exigencia coherente con los principios que vertebran la distribución competencial en la organización política y administrativa del Estado español.

²⁰ Este requerimiento es un trámite *potestativo* previo al recurso jurisdiccional, y está regulado en el artículo 44 LJCA de 13 de julio de 1998, según el cual:

"1. En los litigios entre Administraciones Públicas no cabrá interponer recurso en vía administrativa. No obstante, cuando una Administración interponga recurso contencioso-administrativo contra otra, *podrá* requerirla previamente para que derogue la disposición, anule o revoque el acto, haga cesar o modifique la actuación material, o inicie la actividad a que está obligada.

2. El requerimiento deberá dirigirse al órgano competente mediante escrito razonado que concretará la disposición, acto, actuación o inactividad, y deberá producirse en el plazo de dos meses contados desde la publicación de la norma o desde que la Administración requirente hubiera conocido o podido conocer el acto, actuación o inactividad.

3. El requerimiento se entenderá rechazado si, dentro del mes siguiente a su recepción, el requerido no lo contestara.

4. Queda a salvo lo dispuesto sobre esta materia en la legislación de régimen local."

El planteamiento del requerimiento tiene como efecto la interrupción del plazo para interponer recurso contencioso-administrativo (art. 46.6 LJCA).

Como advierten GONZÁLEZ RIVAS y ARANGUREN PÉREZ (*Comentarios a la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa* 29/1998, de 13 de julio, ed. Thomson-Cívitas, 2006, págs. 359-360), el artículo 44 LJCA introdujo un contenido de nuevo cuño en la Jurisdicción Contencioso-Administrativa como consecuencia de volverse más intensas las relaciones entre las Administraciones Públicas en la actual configuración territorial del Estado surgida de la Constitución. A juicio de estos autores, resulta lógico que el artículo prohíba en los litigios entre Administraciones la interposición de recurso en vía administrativa, pues, al margen de que esto se haya visto en ocasiones como un privilegio de la Administración, cuya razón de ser desaparece cuando ambas partes tienen esa cualidad, "lo cierto es que, junto a la legalidad intrínseca del acto administrativo o disposición impugnada, suele subyacer en estos casos un problema competencial". Y añaden que, aunque el artículo 44 LJCA debe ser valorado positivamente, sus efectos prácticos son más discutibles porque no es fácil concebir que una Administración se desdiga en tan poco tiempo.

Comunidad Autónoma del País Vasco debe incluirse en esa determinación a las Diputaciones Forales y la Administración institucional de ellas dependientes²¹.

Por lo tanto una interpretación de la normativa aplicable reformada y presidida por el principio *pro actione* ha de conducir a apreciar que, pese a la no constitución formal de la Junta arbitral prevista en la Ley del concierto económico, el litigio competencial en este caso suscitado entre la Diputación Foral de Álava y la Administración General del Estado con ocasión de la aplicación del concierto económico era residenciable ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, al que le corresponde el conocimiento de los litigios competenciales entre Administraciones públicas basados en el Derecho administrativo”.

La Sentencia descarta que la Diputación Foral de Álava pretendiese que el TSJ del País Vasco sustituyera a la Junta Arbitral:

“ha de descartarse, frente a lo que se argumenta al respecto en la Sentencia impugnada, que la demandante de amparo pretendiese que el Tribunal Superior de Justicia sustituyese a la Junta arbitral en la resolución del conflicto de competencias planteado contra la Administración General del Estado. La Diputación Foral de Álava no ha pedido al órgano judicial que dictase un acto administrativo, que es el tipo de acto que podría dictar la Junta arbitral, sino una decisión judicial, una Sentencia, en la que lo que se pedía del órgano judicial es que se pronunciase sobre si la competencia de las actuaciones controvertidas correspondía a la Administración General del Estado o a la Diputación Foral de Álava y, en este último caso, que anulase las actuaciones fiscales investigadoras y comprobadoras llevadas a cabo por aquélla al invadir el ámbito competencial de la demandante de amparo (...) la demandante de amparo ha formulado ante un órgano del orden jurisdiccional contencioso-administrativo con ocasión de un litigio competencial entre Administraciones públicas una típica pretensión anulatoria de las concretas actuaciones controvertidas, con expresa declaración de reconocimiento de la competencia propia y de la invasión padecida, pretensiones ambas encuadrables en el art. 31.1 y 2 LJCA”.

Respecto a la segunda de las razones sobre la que el TSJ del País Vasco sustentaba su decisión de inadmisión, es decir, la no existencia de actuaciones administrativas susceptibles de impugnación, el Alto Tribunal señala que “desde la perspectiva de control que nos corresponde, se revela también, por su rigorismo y excesivo formalismo, lesiva del derecho a la tutela judicial efectiva en su vertiente de derecho de acceso al proceso”. Y esto porque:

²¹ Según la Disposición Adicional Primera, apartado 1 de la LJCA:

“En la Comunidad Autónoma del País Vasco, la referencia del apartado 2 del artículo 1 de esta Ley incluye las *Diputaciones Forales* y la Administración institucional de ellas dependiente. Asimismo, la referencia del apartado 3, letra a), del artículo 1 incluye los actos y disposiciones en materia de personal y gestión patrimonial sujetos al derecho público adoptados por los órganos competentes de las Juntas Generales de los Territorios Históricos”.

La razón de ser de esta Disposición se halla en la singular organización administrativa de la Comunidad Autónoma del País Vasco, que se articula sobre la base de los Territorios Históricos (Álava, Gipuzkoa y Bizkaia), cuyo régimen foral ampara y respeta la Disposición Adicional 1.^a CE. Sobre los antecedentes parlamentarios de esta Disposición de la LJCA, *vid.* a AGIRREAZKUENAGA: REDA, núm. 100, págs. 921 y ss.

“el carácter competencial de las controversias entre la Diputación Foral de Álava y la Administración General del Estado no priva de su carácter de actividad administrativa a las concretas actuaciones concernientes a varias relaciones tributarias individuales que dan origen a dicho conflicto. (...) el conflicto de competencia entre ambas Administraciones, pues este último tiene por objeto las primeras y se *encauza a través de un proceso contencioso-administrativo, si bien contraído exclusivamente a la infracción de las reglas de distribución de competencias*. Existe, pues, una concreta actividad administrativa revisable objeto de control en el litigio contencioso-administrativo entra las Administraciones por razón de la competencia, que no es otra que la actividad de investigación y comprobación llevada a cabo por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en relación con concretas y determinadas relaciones tributarias individuales cuestionada por la Diputación Foral de Álava y *cuya nulidad interesaba por invadir su competencia tributaria foral*”.

Y añade que “la Ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa viene a reconocer los litigios competenciales como una subespecie de los litigios entre Administraciones públicas [art. 19 d) y e), en relación con los arts. 44.1, 46.6 y 81.1.c)], *careciendo en todo caso de relevancia constitucional los conflictos entre la Administración General del Estado y las Diputaciones Forales*”²².

²² La STS de 28 de julio de 1999 (RA, 6620) distingue los conflictos constitucionales de competencias del recurso contencioso-administrativo por incompetencia:

“es preciso distinguir entre conflictos constitucionales de competencia y los recursos contencioso-administrativos en los que cabe suscitar la revisión de una disposición o resolución por cualquier contradicción con el ordenamiento jurídico, incluida la eventual vulneración del orden de competencias de las distintas Administraciones territoriales o la exlimitación en el ejercicio de las respectivas competencias. En este sentido, el Tribunal Constitucional, en una primera etapa de su doctrina, señaló que la finalidad específica del conflicto constitucional era la de interpretar y fijar la titularidad competencial de las respectivas Administraciones y no la mera solución del conflicto suscitado en torno a su ejercicio concreto, en virtud de la disposición impugnada (STC 88/1989, de 11 de mayo). O, dicho en otros términos, cuando no se discute dicha titularidad sino su concreto ejercicio, esto es, si es *apreciable un vicio de competencia su enjuiciamiento corresponde a la jurisdicción contencioso-administrativa*, faltando el necesario presupuesto de la jurisdicción reservada al Tribunal Constitucional para que tuviera el cauce del conflicto de competencias. Ahora bien, la diferencia sustancial entre el conflicto de competencias y el recurso contencioso-administrativo en que se susciten temas competenciales entre el Estado y las Comunidades Autónomas estriba, sobre todo, en que el fundamento del primero ha de reducirse a un planteamiento estrictamente constitucional mientras que el segundo, además de admitir, sin duda, la referencia al parámetro constitucional permite argumentos de legalidad ordinaria. Existe, por tanto, una zona de coincidencia del ámbito del conflicto competencial ante el Tribunal Constitucional y el recurso contencioso-administrativo ante esta Jurisdicción, con la diferencia señalada de que si el Gobierno opta por el conflicto de competencias, sólo puede fundamentarlo desde la perspectiva constitucional y estatutaria, mientras que si, por el contrario, interpone recurso contencioso-administrativo amplía los posibles motivos esgrimibles, pudiendo hacer valer también los posibles vicios de legalidad ordinaria en que haya podido incurrir la disposición reglamentaria impugnada, aunque no disponga de la suspensión automática prevista en el artículo 161.2 CE”.

La doctrina del TC sobre los conflictos constitucionales de competencias puede resumirse en los siguientes términos (STC 243/1993, de 15 de julio, FJ 2):

“...respecto del objeto procesal de los conflictos constitucionales de competencia entre entes, que en este tipo de procesos no resulta indispensable que el ente que los formaliza recabe para sí la competencia ejercida por otro; basta que entienda que una disposición, resolución o acto emanados de ese otro ente no respeta el orden de competencias establecido en el bloque de la constitucionalidad y, en el caso de las Comunidades Autónomas, además, que tal disposición, resolución o acto afecte a su ámbito de autonomía condicionando o configurando sus competencias de forma que juzga contraria a este orden competencial (entre otras, SSTC 11/1984, 1/1986, 104/1988, 115/1991 y 235/1991). Así, pues, en el ámbito procesal propio de los conflictos constitucionales de competencia cabe, no sólo la

3. Conclusiones finales

El Tribunal Constitucional sigue sustancialmente las alegaciones realizadas en el recurso de amparo por el Abogado del Estado -que nosotros suscribimos-, que defendió que, pese a que la Ley del Concierto Económico había creado la Junta Arbitral, ésta no llegó a constituirse formalmente -lo que presupone la designación de sus miembros-, ni a funcionar nunca. Como bien dice, el procedimiento ante la Junta Arbitral constituye un tipo singular de vía administrativa que termina con un acuerdo, que es un acto revisable por la jurisdicción contencioso-administrativa y, dentro de ella, por el Tribunal Supremo. Pero, a su juicio, "es obvio que si la Junta no se ha constituido formalmente ni ha comenzado a funcionar no hay acuerdos de la Junta que puedan ser revisados por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, con lo que la atribución de esta competencia objetiva queda igualmente sin efectividad". El Abogado del Estado se planteó qué hacer mientras la Junta Arbitral seguía en situación durmiente con las controversias que se planteaban entre las Administraciones tributarias forales y la Administración tributaria estatal. A su juicio, la respuesta que se da en la Sentencia impugnada es "sorprendente desde una perspectiva estrictamente constitucional". En primer lugar, la inexistencia de la Junta Arbitral, es decir, su no constitución formal²³, sig-

reivindicación de la titularidad del acto controvertido, sino también la denuncia de los excesos en el ejercicio de una competencia ajena siempre que ese exceso vulnere el sistema de distribución de competencias diseñado en el bloque de la constitucionalidad. No obstante, según ha precisado este Tribunal Constitucional en resoluciones posteriores (entre otras, STC 88/1989, AATC 886/1988, 142/1989 y 357/1990), no cualquier pretensión que afecte a la titularidad o al ejercicio de una competencia puede residenciarse, sin más, en el proceso relativo a los conflictos constitucionales de competencia. Para ello se requiere, entre otras condiciones, que la controversia afecte a la definición o delimitación de los títulos competenciales en litigio y, más exactamente, a la delimitación de estos títulos contenida en la Constitución, los Estatutos de Autonomía o las Leyes del bloque de la constitucionalidad que delimitan las competencias estatales y autonómicas.

En suma, en lo que aquí interesa, la pretensión de incompetencia deducida en un conflicto constitucional de competencia puede fundarse no sólo en la falta de título habilitante de quien ha realizado el acto objeto del litigio sino también en un ejercicio de las competencias propias que, al imposibilitar o condicionar el ejercicio de las condiciones ajenas de forma contraria al orden competencial establecido en el bloque de la constitucionalidad, revele un entendimiento del alcance de las competencias implicadas opuesto a ese sistema de distribución competencial".

²³ La falta de constitución de la Junta Arbitral se debió, como señala COBREROS MENDAZONA ("La inimpugnabilidad de las resoluciones de la Comisión Arbitral del País Vasco", *RAP*, núm. 167, mayo-agosto, 2005, pág. 56), por la presencia de un Magistrado del Tribunal Supremo: "En la vigente regulación ha desaparecido, precisamente, la presidencia del órgano por parte de un Magistrado del Tribunal Supremo (art. 39 del Concierto Económico de 1981), aspecto en el que se solía insistir, para fundar la similitud con la Comisión Arbitral, y que resultó especialmente conflictivo (la presencia de un Magistrado en tal órgano, se entiende); de tal manera que, justamente por esta razón (por la negativa de los órganos competentes a proceder a la designación del Magistrado-Presidente), nunca se llegó a constituir este órgano". Con el Concierto Económico de 1981 (art. 39) debían ser vocales de la Junta Arbitral 4 representantes de la Administración del Estado, designados por el Ministerio de Hacienda y 4 representantes de la Comunidad Autónoma designados por el Gobierno Vasco, tres de los cuales lo serían a propuesta de cada una de las respectivas Diputaciones Forales, mientras que la Presidencia correspondía a un Magistrado del TS, "designado para un plazo de cinco años por el Presidente de dicho Tribunal, a propuesta del Consejo Superior del Poder Judicial y oído el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco". Con el Concierto Económico de 2002 (art. 65), "la Junta Arbitral estará integrada por tres miembros cuyo nombramiento se formalizará por el Ministro de Hacienda y el Consejero de Hacienda y Administración Pública". Se exige que sean "expertos de reconocido prestigio con más de quince años de ejercicio profesional en materia tributaria o hacendística". Pese a esta nueva previsión normativa, han pasado casi 6 años hasta que finalmente se ha constituido la Junta Arbitral, integrada por 3 extraordinarios Catedráticos de Derecho Financiero y Tributario.

nificaba que carecía de efectiva vigencia la singular vía administrativa prevista en el Concierto Económico. Pero ello no priva del carácter de actividad administrativa a la que da origen la controversia entre Administraciones sobre el punto de conexión o sobre la interpretación del Concierto Económico. En segundo lugar, apunta que el objeto de los posibles conflictos sigue siendo la actividad administrativa desplegada en el “caso concreto” concerniente a una o varias “relaciones tributarias individuales”. “Lo que ocurre es que, por tratarse justamente de una controversia competencial, el recurso contencioso-administrativo quedará ceñido a un posible vicio o fundamento impugnativo de esa actividad administrativa referida a un caso “concreto”, a saber el vicio de incompetencia, y ese vicio será hecho valer por una Administración que se estima competente o, más en general, que entiende lesionada la propia competencia. Por lo tanto no ha lugar a distinguir, como si fueran dos entidades ideales distintas, la actividad administrativa del caso concreto centrado en una relación tributaria y el conflicto de competencia. Este último tiene por objeto la primera (en la que tiene lugar la invasión o, en general, la lesión de la competencia ajena) y se encauza a través del procedimiento contencioso-administrativo, si bien contraído exclusivamente a la infracción de las reglas de distribución de competencias. Pero la actividad administrativa objeto de control en el litigio contencioso-administrativo entre Administraciones por razón de la competencia es sólo una: la relativa al “caso concreto concerniente a relaciones tributarias individuales”. En tercer lugar, adujo que la LJCA (entre otros, arts. 19.1.d) y e), 44.1 y 46.6) reconoce que los litigios competenciales son una subespecie de litigios entre Administraciones que cabe residenciar ante los Tribunales contencioso-administrativos. Finalmente, para el Abogado del Estado la consecuencia de la falta de efectiva vigencia de las especiales disposiciones legales relativas a la Junta Arbitral del Concierto no puede ser otra que la aplicación de las reglas procesales generales para los litigios entre las Administraciones públicas. Argumentó al respecto que el artículo 39 de la Ley 12/1981, de 13 de enero, al igual que los artículos 65 a 67 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, tienen la misma naturaleza de *lex specialis*, al regular un tipo singular de vía administrativa para componer divergencias entre Administraciones relativas a la interpretación y aplicación del Concierto Económico. A su juicio, al carecer esta vía de efectiva vigencia, sólo cabía aplicar las normas generales, de forma que los TTHH y la Administración General del Estado podrían dirimir sus controversias competenciales en el orden contencioso-administrativo (arts. 19.1.c) y e) y 44 y Disposición Adicional Primera, 1 LJCA).

Por todo ello, el Abogado del Estado concluyó que se había vulnerado el derecho de la demandante de amparo de acceder a la jurisdicción o al proceso contencioso-administrativo (art. 24.1 CE), pues el Legislador ha configurado el orden contencioso-administrativo como el que ha de conocer y fallar también litigios competenciales entre Administraciones basados en el Derecho Administrativo y esto porque la Diputación recurrente en amparo había formulado ante el TSJ del País Vasco una típica pretensión anulatoria (art. 31.1 LJCA).

Hay que recordar que en el suplico del escrito de formalización de la demanda, la Diputación Foral solicitaba la confirmación de la paralización de las referidas actuaciones inspectoras desarrolladas por la AEAT, que se decretase la nulidad de esas actuaciones realizadas con *posterioridad* a los requerimientos de paralización formulados, que se repusiese a los interesados en la situación jurídica inmediatamente anterior al instante en que tales actuaciones debían ser consideradas nulas de pleno derecho y, en fin, que se declarase que la competencia para la gestión, inspección, revisión y recaudación del IVA relativa a las operaciones controvertidas no correspondía a la Administración del Estado, sino a la Diputación Foral de Álava. En cambio, la STSJ del País Vasco de 15 de noviembre de 2004 había concluido que de la demanda y del escrito de alegaciones a la causa de inadmisibilidad propuesta se desprendía que lo que se pretendía en el recurso era la resolución de un conflicto de competencias, asumiendo las funciones de la inexistente Junta Arbitral. No obstante, si se analiza con detenimiento el suplico de la demanda se advierte que tenía dos pretensiones diferenciadas. Por una parte, se pedía la confirmación de la paralización de las actuaciones inspectoras de la AEAT y la nulidad de las actuaciones realizadas con posterioridad a los requerimientos de paralización, reponiendo a los interesados en la situación jurídica anterior. Por otra parte, se solicitaba que se declarase que la competencia para la gestión, inspección, revisión y recaudación del IVA en las operaciones controvertidas no correspondía a la Administración del Estado, sino a la Diputación Foral de Álava. Pues bien, como dice la Sentencia del TSJ del País Vasco de 22 de febrero de 2006 (128/06), del artículo 44 LJCA no surge “la facultad de *atribuir* competencias a *una* de las Administraciones en litigio, ni un proceso que constituya el marco de verdaderos conflictos competenciales”. Este razonamiento es correcto pues la jurisdicción contencioso-administrativa no puede resolver un conflicto de competencias previsto en el Concierto Económico, para eso el órgano competente es la Junta Arbitral. Ahora bien, cuando se impugnan las actuaciones de otra Administración alegando su incompetencia, los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo son competentes para enjuiciarla -y así lo había hecho antes el TSJPV-. Ciertamente, el Tribunal no puede decidir cuál es la Administración competente, no puede asumir las funciones de la Junta Arbitral, pero puede analizar la actuación de la otra Administración para resolver si ha actuado o no en el ámbito de su competencia y si aprecia la existencia de un vicio de incompetencia podrá declarar la nulidad de la actuación al amparo del artículo 62.1.b) LRJPAC.

El recurso contencioso-administrativo resuelto por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco presentaba una singularidad: se pedía que declarase la incompetencia de la Administración estatal, pero *además* que se declarase que la competencia correspondía a la Diputación Foral de Álava; es decir, se pretendía la resolución de un conflicto de competencias. Y esto último evidentemente no lo podía hacer el Tribunal sino la -entonces inexistente- Junta Arbitral. En cualquier caso, existían en el proceso pretensiones de nulidad de las actuaciones realizadas por los Servicios de la AEAT, aunque éstas quedaban limitadas al momento posterior al requerimiento de paralización. Y como tales pretensiones de nulidad de una actua-

ción administrativa sujeta al Derecho Administrativo debían haber sido enjuiciadas y resueltas por el Tribunal. Tal vez la Sala tuvo en cuenta que los argumentos de la demanda se centraban en la base conceptual de la Junta Arbitral²⁴. Si efectivamente consideró que el debate no se había planteado de forma correcta, debió, por imperativo del artículo 33.2 LJCA²⁵, conceder a las partes un plazo común de diez días para que formularan otros motivos susceptibles de fundar el recurso o la oposición, solución que entendemos deberá seguir el Tribunal, una vez que ha sido anulada la Sentencia por el Tribunal Constitucional, antes de dictar una resolución respetuosa con el derecho fundamental vulnerado. En el caso enjuiciado, al existir actividad administrativa impugnada (la AEAT había iniciado expediente de investigación y comprobación a determinadas empresas de Álava, requiriéndoles la regularización del IVA

²⁴ Así se deduce del FD Segundo: "Planteados así los términos del debate, (...) la Sala propone a las partes, como posible causa de inadmisibilidad del recurso, la falta de actividad administrativa impugnada en el recurso". Y más adelante añade que "de la demanda, y aún más claramente del escrito de alegaciones a la causa de inadmisibilidad propuesta, se concluye que lo pretendido en el recurso es que la Sala resuelva un conflicto de competencias entre la Diputación Foral de Álava y la Administración del Estado, asumiendo las funciones de la inexistente Junta Arbitral". Los Letrados que defendieron a la Diputación Foral de Álava en el recurso resuelto por la Sentencia de 15 de noviembre de 2004, Juan e Ignacio ZURDO RUIZ-AYÚCAR ("A vueltas con la Junta Arbitral de la Ley del Concierto Económico y el artículo 44 de la LJCA. Una interpretación de parte", JT, 6/2007, BIB 2007\943) insisten en ello: "Y recogiendo la tesis del Abogado del Estado argumenta que puesto que no existe Junta, no hay actividad administrativa impugnada y que ello es así porque la Diputación actora ha querido residenciar argumentalmente su recurso sobre la base conceptual del Concierto, de la Junta, del efecto suspensivo y de la utilización de una vía de solución de conflicto inexistente; y como no existe, no hay actividad impugnada".

²⁵ Según el artículo 33.2 LJCA de 1998, "si el Juez o Tribunal, al dictar sentencia, estimare que la cuestión sometida a su conocimiento pudiera no haber sido apreciada debidamente por las partes, por existir en apariencia otros motivos susceptibles de fundar el recurso o la oposición, lo someterá a aquéllas mediante providencia en que, advirtiéndole que no se prejuzga el fallo definitivo, lo expondrá y concederá a los interesados un plazo común de diez días para que formulen las alegaciones que estimen oportunas, con suspensión del plazo para pronunciar el fallo. Contra la expresada providencia no cabrá recurso alguno". Esta misma previsión moduladora del principio dispositivo se hallaba contenida en el artículo 43.2 LJCA de 1956. Respecto a ella habían señalado GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ (*Curso de Derecho Administrativo II*, ed. Cívitas, 2.ª edic., 1990, págs. 540-541) que "el proceso contencioso-administrativo se rige, pues, como el proceso ordinario, por el principio dispositivo y el Tribunal está igualmente obligado a juzgar "dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de las alegaciones deducidas para fundamentar el recurso y la oposición, so pena de incongruencia (art. 43-1 LJ). Al enjuiciar el acto o disposición, el juez del contencioso carece, pues, de poderes de oficio..., es decir, de facultad para salirse del cauce marcado por las pretensiones y alegaciones de las partes. Estas alegaciones y pretensiones vinculan, pues, al juzgador cuya sentencia debe ser congruente con ellas (*sententia debet esse conformis libello*) y resolver, por lo tanto, sólo sobre lo pedido (...). El art. 43-2 LJ ha introducido, sin embargo, en este esquema general una importante matización destinada a relativizar los rigores del principio dispositivo en lo que tienen de excesivos, facultando al Tribunal "si estimare que la cuestión sometida a su conocimiento pudiera no haber sido apreciada debidamente por las partes, por existir en apariencia otros motivos susceptibles de fundar el recurso o la oposición" para someterlo a la consideración de las partes, a fin de éstas puedan formular en el plazo de diez días las alegaciones que estimen oportunas. Esta ampliación de las facultades del juzgador es digna de toda alabanza, puesto que contribuye a asegurar el acceso a la justicia material y su coincidencia con la justicia formal, que de otro modo pueden quedar alejadas una de otra por impericia de las partes, sin sustituir el principio dispositivo conforme al cual se ordena el proceso y respetando, al propio tiempo, las exigencias propias del principio de contradicción. Debe notarse, en efecto, que lo que el art. 43-2 permite alterar no es en absoluto el objeto del proceso, esto es, las concretas y contrapuestas pretensiones que lo definen, sino sólo "los motivos susceptibles de fundar el recurso o la oposición", cosa bien distinta. El precepto tiende, pues, exclusivamente a garantizar el correcto planteamiento del debate ampliando en lo procedente las facultades de conocimiento del juzgador (S. de 29 de noviembre de 1968), que, sin embargo, no puede modificar, al amparo del mismo, la causa de pedir ni rebasar la concreta extensión de lo efectivamente pretendido (S. de 26 de febrero de 1969)".

devengado por salida a consumo de vino)²⁶ y pretensiones de anulación, el problema se centraba en los *motivos* susceptibles de formular el recurso, que debía haberse concretado, como dice el Tribunal Constitucional, en “la infracción de las reglas de distribución de competencias”; es decir, el motivo del recurso debería haber sido la incompetencia de la Administración estatal para desarrollar las concretas actuaciones de comprobación e investigación, defecto, que por imperativo del artículo 33.2 LJCA debió haber sido subsanado.

Hay una referencia criticable en la STC 26/2008, y es la expresión que llega a utilizar en un pasaje concreto al aludir a que, en el caso, la cuestión planteada era residenciable ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo. Y es la expresión “*pese a la no constitución formal de la Junta arbitral...*”. Dice en concreto que “una interpretación de la normativa aplicable informada y presidida por el principio *pro actione* ha de conducir a apreciar que, *pese a la no constitución formal de la Junta arbitral* prevista en la Ley del concierto económico, el litigio competencial en este caso suscitado entre la Diputación Foral de Álava y la Administración General del Estado con ocasión de la aplicación del concierto económico era residenciable ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, al que le corresponde el conocimiento de los litigios competenciales entre Administraciones públicas basados en el Derecho administrativo”. En realidad, debería haber dicho que era precisamente la no constitución formal de la Junta Arbitral lo que condujo a que el asunto litigioso -y otros similares- pudiese ser resuelto por la jurisdicción contencioso-administrativa. Una vez que se ha constituido la Junta Arbitral, puesto que la vía que establece el Concierto Económico es una vía especial, es la única que va a poder ser utilizada entre las Administraciones tributarias para resolver sus conflictos competenciales. Tácitamente viene a señalarlo el Tribunal Constitucional cuando recalca que “el art. 39 de la Ley del concierto económico tiene la naturaleza de una *lex specialis*”; añadiendo que “*la falta de constitución formal de la Junta arbitral no puede conducir a privar de toda posibilidad de tutela jurisdiccional a los intereses legítimos en este caso afectados, impidiendo a sus titulares el acceso a la vía judicial en defensa de los mismos, sino que ha de llevar, por el juego del principio *pro actione*, a la aplicación de la normativa general, que permite que puedan residenciarse y dirimirse en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo controversias competenciales entre la Diputación Foral de Álava y la Administración General del Estado, como las suscitadas en el caso que nos ocupa*”. El razonamiento que sigue el

²⁶ Así, Juan e Ignacio ZURDO RUIZ-AYÚCAR (“A vueltas...”, *op. cit.*): “Si la Diputación Foral invocaba el Concierto era -como se ha dicho- por una idea de lealtad y por el evidente hecho de que no debía renunciar a la institución que constitucionalmente (y singularmente con los otros Territorios Forales) le es propia. Pero ello no era una ingenuidad: invocado el Concierto y sus mandatos lo que se hizo fue acceder al régimen común del litigio entre Administraciones y requerimiento previo (...) Abierta la vía contenciosa que configura el artículo 44, al que se acudió ¿cómo es posible decir que este tipo de pretensiones no pueden ser objeto del recurso contencioso o que no constituyen “actividad impugnabile”? La pirueta mental es la siguiente: puesto que se ha acudido a la inaprehensible Junta Arbitral y dada su inexistencia, lo que se pretenda respecto de los conflictos es inexistente porque este TSJ no la puede sustituir y no hay actividad impugnabile porque no se suscitó conflicto competencial ante la Junta. Nuestra duda es entonces: ¿por qué la Sala no entró -como se pidió- por la vía del artículo 44 de la Ley Jurisdiccional?”.

Tribunal Constitucional es el siguiente: la falta de constitución formal de la Junta Arbitral no puede privar de *toda* posibilidad de tutela jurisdiccional a los intereses legítimos de las Administraciones tributarias afectadas por el conflicto. Por consiguiente, el principio *pro actione* conlleva que deba aplicarse la *normativa general*, que permite que el orden jurisdiccional contencioso-administrativo resuelva controversias competenciales entre Administraciones Públicas. Nótese que el Tribunal Constitucional habla de “toda” posibilidad de tutela jurisdiccional; una vez constituida y en funcionamiento la Junta Arbitral, ya existe esa tutela jurisdiccional, que es desarrollada, vía recurso, nada menos que por el Tribunal Supremo. Por consiguiente, hallándose ya en funcionamiento la Junta Arbitral y puesto que la vía administrativa previa a la jurisdiccional que establece el Concierto Económico tiene naturaleza de *lex specialis*, constituye la *única* vía de que disponen las Administraciones tributarias para la resolución de los conflictos competenciales.

Queda, sin embargo, pendiente el problema de la vía jurídica que pueden utilizar los contribuyentes afectados por el conflicto positivo de competencias. Los contribuyentes carecen de legitimación activa para plantear conflicto positivo de competencias ante la Junta Arbitral. Sólo se hallan legitimados activamente la Administración del Estado, las Diputaciones Forales, una Comunidad Autónoma y la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa prevista en el Concierto Económico (art. 9 del R.D. 1760/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco -BOE nº 14, de 16/1/2008-). Sin embargo, como interesados, pueden interponer recurso contencioso-administrativo contra las concretas actuaciones administrativas. El problema es, como señala SIMÓN ACOSTA, que la pluralidad de procedimientos para resolver una misma cuestión puede dar lugar a resoluciones diferentes de órganos distintos sobre el mismo tema. Es decir, pueden darse soluciones contradictorias entre los Tribunales y la Junta Arbitral sobre el mismo asunto. Este ilustre autor ofrece el siguiente 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 residenciándose ante el TSJ o ante la AN. 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 suceder: a) 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; b) Que el TSJ o la AN anule la liquidación por incompetencia de “A” y la Junta Arbitral declare que es competente “A”, situación en la que ninguna Administración podría cobrar el tributo. Y concluía que “en la situación actual no cabe otra actitud que prestar mucha atención a la posibilidad de excepcionar litispendencia o cosa juzgada en los procedimientos en que se discute la competencia de las CCAA. 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 les legitimaría, en su caso, impugnar la resolución de la Junta

Arbitral"²⁷. El artículo 9 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico ha establecido la preferencia de la jurisdicción contencioso-administrativa frente a la Junta Arbitral cuando existiesen ante ésta cuestiones ya resueltas (cosa juzgada) o pendientes de resolución (litispendencia): "*En ningún caso se pueden plantear conflictos sobre cuestiones ya resueltas o pendientes de resolución por los Tribunales de Justicia*".

El Reglamento no regula la situación contraria: que se haya planteado conflicto ante la Junta Arbitral y posteriormente el contribuyente interponga recurso contencioso-administrativo. Creemos que la solución más razonable sería considerar que el recurso contencioso-administrativo no puede ser interpuesto una vez que se ha planteado conflicto ante la Junta Arbitral, pues en caso contrario podrían producirse soluciones distintas sobre una misma cuestión. Además, el contribuyente, como interesado, siempre contaría con la posibilidad de poder interponer recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Supremo. Precisamente para evitar estos problemas derivados de la dualidad de órganos (Junta Arbitral y Tribunales de lo Contencioso-Administrativo), el artículo 15.1 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico ordena a las Administraciones en conflicto a notificar a los interesados en el procedimiento el planteamiento del mismo. En cualquier caso, la solución propugnada debería ser también la misma en los casos en que el conflicto se promovió, interponiendo el contribuyente recurso contencioso-administrativo antes de que la notificación se hubiera producido.

El Reglamento de la Junta Arbitral no aclara tampoco cuál es la solución a adoptar en los casos en que, antes de promoverse el conflicto de competencias, se hubiese presentado reclamación económico-administrativa -que no deja de ser un recurso administrativo, una vía administrativa previa que hay que agotar para acudir a la vía judicial-, ya estuviese ésta pendiente de resolver o resuelta. La solución aquí debería ser dar preferencia a la vía instaurada en el Concierto Económico, como tipo singular de vía administrativa, por su carácter de *lex specialis*. ■

²⁷ "La Junta Arbitral de Resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las CCAA: su naturaleza", en *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega*, T. II, ed. Lex Nova, 2005, pág. 1947.