

TRIBUNAL SUPREMO**Sentencia n.º 1/2026 de 7 de enero de 2026****Sala de lo Contencioso-Administrativo.****Recurso n.º 146/2024****SUMARIO:**

Haciendas forales. País Vasco. Concierto económico. IS. Volumen de operaciones determinante de la competencia inspectora. La actividad de una entidad con domicilio fiscal en Bizkaia era la promoción y venta de 127 viviendas en Estepona (Málaga) -territorio común-. Si bien la venta de viviendas en escritura pública no comenzó hasta 2007, desde 2004 la sociedad venía recibiendo anticipos que en 2005 y 2006 superaron los 6 millones €. La empresa, al entender que los anticipos no integraban el volumen de operaciones, tributó en exclusiva a la Diputación Foral de Bizkaia por ser la Administración correspondiente a su domicilio fiscal. La AEAT solicitó el 21 de febrero de 2011 a la Diputación Foral que comprobase el volumen de operaciones de los años 2005 y 2006. La Hacienda Foral finalizó su comprobación con actas de conformidad de 22 de mayo de 2012 por las que concluía que el volumen de operaciones no había superado los 6 millones de euros al no computar los anticipos. En la resolución 64/2023 la Junta Arbitral entendió que el acto de la AEAT, iniciando el procedimiento inspector el 3 de julio de 2012, era nulo de pleno derecho por haberse dictado con invasión de competencias de la Diputación Foral. Respecto a la decisión de la Junta Arbitral de declarar "la invalidez de la comunicación de inicio del procedimiento inspector, iniciado el 3 de julio de 2012, por falta de competencia material de la AEAT", dice la Abogacía que tal "invalidez" no comportaba "la nulidad de pleno derecho" de las actuaciones, pues en ese caso la AEAT hubiera "formulado contra la misma el oportuno recurso contencioso administrativo ante ese Tribunal Supremo"; sino "que el grado de invalidez declarado era la anulabilidad, con efectos interruptivos de la prescripción, permitiéndola, por tanto, la continuación de las actuaciones". Sin embargo, la sala considera que la Resolución 64/2023 declaró la nulidad de pleno derecho de la actuación de la Administración del Estado de iniciar un procedimiento de inspección el 3 de julio de 2012, la consecuencia no puede ser otra que la sostenida en la resolución 117/2023, pues, en efecto, esa actuación es contraria a lo decidido en la resolución 64/2023 y procede desestimar el recurso de la Abogacía del Estado.

TRIBUNAL SUPREMO**SENTENCIA****Magistrados/as**

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

ISAAC MERINO JARA

MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

MARIA DOLORES RIVERA FRADE

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 1/26**

Fecha de sentencia: 07/01/2026

Tipo de procedimiento: REC.ORDINARIO(c/a)

Número del procedimiento: 146/2024

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 09/12/2025

Síguenos en...

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García
Procedencia: CONSEJO MINISTROS
Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos
Transcrito por:
Nota:
REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 146/2024
Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García
Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 1/26

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.
D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente
D. Isaac Merino Jara
D.^a Esperanza Córdoba Castroverde
D. Manuel Fernández-Lomana García
D.^a Sandra María González de Lara Mingo
D.^a María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 7 de enero de 2026.

Esta Sala ha visto el recurso ordinario nº 146/2024 interpuesto por la Abogacía del Estado contra la resolución número 117/2023 de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, de 15 de diciembre de 2023. Han sido partes, como recurrente, la Abogacía del Estado; y, como recurridos, la entidad Promoción los Granados del Mar, S.L., que ha actuado bajo la representación procesal del procurador D. Jacobo Gandarillas Martos, y la Diputación Foral de Bizkaia, cuyo representante ha sido el procurador D. Jesús López Gracia. Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco dictó, el 15 de diciembre de 2023, la resolución nº 117/2023 que acordó: a) acumular los incidentes de ejecución 132/2023 y 156/2023, interpuestos, respectivamente, por la entidad Promoción los Granados del Mar SL y la Diputación Foral de Bizkaia, ambos frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria; b) *"Declarar que la AEAT no ha ejecutado correctamente la Resolución 64/2023 de la Junta Arbitral, porque de la misma no puede sino interpretarse la nulidad de pleno derecho de la comunicación de inicio de 3 de julio de 2012 y, derivado de ello, la prescripción del derecho de la AEAT a comprobar el Impuesto sobre Sociedades del 2007 de PLGM"*.

SEGUNDO.- La Abogacía del Estado presentó, el 20 de febrero de 2024, recurso contencioso-administrativo contra la resolución de la Junta Arbitral señalada en el anterior antecedente. Este recurso fue admitido a trámite por diligencia de ordenación de 21 de febrero de 2024. En su virtud, se han personado en las actuaciones, en calidad de recurridos, la entidad Promoción los Granados del Mar S.L. (el 16 de abril de 2024, mediante escrito presentado por su procurador D. Jacobo Gandarillas Martos) y la Diputación Foral de Bizkaia (el 22 de abril de 2024, a través de su procurador D. Jesús López Gracia).

TERCERO. -Mediante diligencia de ordenación de 13 de mayo de 2024, se tuvo por recibido el expediente administrativo y por efectuados los emplazamientos del art. 49 LJCA.

CUARTO. -El 10 de junio de 2024, la Abogacía del Estado presentó escrito de demanda. En su suplico interesa que esta Sala *"dicte sentencia estimatoria del recurso, anulando la Resolución de la Junta Arbitral (...) objeto de impugnación, declarando que la AEAT ha ejecutado correctamente la Resolución 64/2023 de 1 de junio de 2023 de la Junta Arbitral del Concierto, al entender que la comunicación de inicio del procedimiento inspector de 3 de julio de 2012, seguido contra la entidad PROMOCIONES LOS GRANADOS DEL MAR, S.L. y declarada inválida por la misma, estaba incurso en un supuesto de anulabilidad y derivado de ello declare que no había prescrito el derecho de la AEAT a comprobar el Impuesto sobre Sociedades de dicha entidad,*

Síguenos en...



correspondiente al ejercicio 2007, con imposición de costas a los demandados".Y, mediante otrosíes, señala la cuantía del procedimiento como indeterminada y solicita trámite de conclusiones.

QUINTO. -El 5 de julio de 2024, la Diputación Foral de Bizkaia presentó escrito de contestación a la demanda. Interesa que *"se declare que la Resolución impugnada es ajustada a derecho, con expresa imposición de las costas de este proceso a la parte demandante"*;y no se opone a la fijación de la cuantía del proceso como indeterminada.

SEXTO.-El 15 de julio de 2024, presentó su contestación la entidad Promoción los Granados del Mar S.L., solicitando *"que se desestime íntegramente el Recurso Contencioso-Administrativo, declarando ajustada a Derecho la Resolución de la Junta Arbitral 117/2023, de 15 de diciembre, que obliga a declarar la nulidad de pleno derecho de la comunicación de inicio de procedimiento inspector respecto del Impuesto sobre Sociedades de PLGM del ejercicio 2007 y la ausencia de efectos interruptivos de la prescripción, que asimismo deberá ser declarada del oficio, con expresa condena en costas a la Administración demandante"*.Además, fija la cuantía del proceso en 3.656.034,47 €; e interesa, también, trámite de conclusiones.

SÉPTIMO.-El 16 de julio de 2024, se dicta decreto fijando la cuantía del proceso en 3.656.034,47 € y concediendo trámite de conclusiones.

OCTAVO.-El 29 de julio de 2024, la Abogacía del Estado presenta sus conclusiones. Resume su pretensión en las siguientes ideas:

-Que la *"declaración de nulidad de pleno derecho acordada por la JAC, en la Resolución objeto de este recurso, (...) por falta de competencia material (al estar invadiendo la competencia de la DFB) y por vulneración sustancial de las reglas de procedimiento establecido, (...) es un tema totalmente zanjado con efectos de cosa juzgada"*,en virtud de la STS *"de 10 de julio de 2019 r. 413/2018 "*.

-Respecto a la decisión de la Junta Arbitral de declarar *"la invalidez de la comunicación de inicio del procedimiento inspector, iniciado el 3 de julio de 2012, por falta de competencia material de la AEAT"*,dice la Abogacía que tal *"invalidez"*no comportaba *"la nulidad de pleno derecho"*de las actuaciones, pues en ese caso la AEAT hubiera *"formulado contra la misma el oportuno recurso contencioso administrativo ante ese Tribunal Supremo"*;sino *"que el grado de invalidez declarado era la anulabilidad, con efectos interruptivos de la prescripción, permitiéndola, por tanto, la continuación de las actuaciones"*.

-Sobre la posible prescripción del derecho de la AEAT a la inspección efectuada, dice que su *"pretensión se centra en el año 2007 (...), y sobre esa base (...) existen numerosos actos del obligado, de la DFB, de la AEAT, de la Junta Arbitral y del Tribunal Supremo, que han supuesto un efecto interruptivo"*,considerando, tras enumerar esa serie de *"hitos"*,que los mismos *"acreditan de manera indubitada que en ningún momento ha prescrito el derecho de la AEAT a llevar a cabo la comprobación e investigación de la declaración del IS del ejercicio 2007 del obligado"*.

NOVENO. -El 9 de septiembre de 2024, presentó sus conclusiones la entidad Promoción los Granados del Mar S.L. En resumen, tras enumerar *"las referencias en las que en la fundamentación jurídica de la Resolución 64/2023 se especificaba que los vicios que invalidaban la comunicación de inicio de actuaciones de comprobación de la AEAT eran causa de nulidad de pleno derecho y no de anulabilidad"*,dice que la *"nulidad de pleno derecho de la comunicación de inicio de la comprobación e inspección (...) debería de haber sido declarada de oficio"*.Añade que *"Tanto la falta de competencia material como la vulneración sustancial de las reglas del procedimiento son determinantes de la nulidad de pleno derecho y si la AEAT (...) hubiese tenido alguna duda sobre la interpretación del término "invalidez" (...) al menos podía haber solicitado un recurso de aclaración"*;y que *"La declaración de nulidad produce efectos ex tunc"*,por lo que el derecho de la AEAT de *"comprobar el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 de la entidad PROMOCIÓN LOS GRANADOS DEL MAR había prescrito"*.

DÉCIMO. -La Diputación presentó sus conclusiones el 12 de septiembre de 2024. En ellas, primero aclara que las *"dos cuestiones nuevas(introducidas) en la fase de alegaciones del (...) conflicto arbitral 3/2020"*no fueron planteadas por esta parte sino por la entidad *"PROMOCION LOS GRANADOS DEL MAR SL"*.Y, posteriormente, dice que *"el recurso planteado por la AEAT*

no puede versar sobre la legalidad de la Resolución 64/2023, de 1 de junio, en lo que respecta a la pretendida existencia de cosa juzgada acerca de la cuestión objeto de conflicto", añadiendo que la AEAT actuó "de forma totalmente unilateral, y prescindiendo del procedimiento legalmente establecido al efecto, en un momento (el 3 de julio de 2012) en el que aún no tenía reconocida la competencia para actuar frente al obligado tributario. Todo ello, con independencia de que, más tarde, se le reconociera, o no, dicha competencia, por parte de la Junta Arbitral y/o del Tribunal Supremo (según afirma el Abogado del Estado, mediante Sentencia de 10 de julio de 2019, recaída en el recurso 413/2018)".

Asegura, también, que del "fallo de la Resolución 64/2023, de 1 de junio, no cabe sino extraer que la misma declaró la nulidad de pleno derecho del procedimiento inspector iniciado por la AEAT el 3 de julio de 2012 (relativo al Impuesto sobre Sociedades de 2007 de PROMOCIÓN LOS GRANADOS DEL MAR SL) (...) de modo que ni la comunicación de inicio de dicho procedimiento, ni ninguna de las actuaciones derivadas del mismo, tuvieron virtualidad para interrumpir la prescripción de la potestad de la referida AEAT para comprobar ese Impuesto y ejercicio". Y finaliza diciendo que "no parece que el problema radique en ninguna pretendida falta de claridad de la Resolución 64/2023, de 1 de junio, sino que, más bien, dicho problema deriva de la falta de voluntad de la AEAT para ejecutar en sus propios términos la citada Resolución".

UNDÉCIMO.-Por providencia de 21 de octubre de 2025 se señaló para votación y fallo el día 9 de diciembre de ese año, siendo designado Ponente el Excmo. Sr. Manuel Fernandez-Lomana Garcia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto de recurso.

Se recurre la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico de 15 de diciembre de 2023 -resolución 117/2023- que acordó: acumular los incidentes de ejecución 132/2023 y 156/2023; y declarar que *"la AEAT no ha ejecutado correctamente la Resolución 64/2023 de la Junta Arbitral, porque de la misma no puede sino interpretarse la nulidad de pleno derecho de la comunicación de inicio de 3 de julio de 2012 y, derivado de ello, la prescripción del derecho de la AEAT a comprobar el Impuesto sobre Sociedades del 2007 de PLGM"*.

SEGUNDO. - Hechos relevantes.

1.-Promoción los Granados del Mar SL (PLGM) es una entidad con domicilio fiscal en Bizkaia cuya actividad consistía en la promoción y venta de 127 viviendas en Estepona (Málaga) -territorio común-.

Si bien la venta de viviendas en escritura pública no comenzó hasta 2007, desde 2004 la sociedad venía recibiendo anticipos que en 2005 y 2006 superaron los 6 millones €.

La empresa, al entender que los anticipos no integraban el volumen de operaciones, tributó en exclusiva a la Diputación Foral de Bizkaia (DFB) por ser la Administración correspondiente a su domicilio fiscal.

La AEAT solicitó el 21 de febrero de 2011 a la DFB que comprobase el volumen de operaciones de los años 2005 y 2006.

La DFB finalizó su comprobación con actas de conformidad de 22 de mayo de 2012 por las que concluía que el volumen de operaciones no había superado los 6 millones de euros al no computar los anticipos.

Según la JA *"en ningún momento se solicitó ni, consecuentemente, se comprobó la proporción de volumen de operaciones de los ejercicios 2005 y 2006, que, junto con el domicilio fiscal y el volumen de operaciones, son los tres puntos de conexión de los que depende la competencia inspectora"*.

2.-Disconforme con la competencia de la exacción e inspección derivada de la declaración del obligado tributario y del criterio del acta de la Diputación, la AEAT asumió unilateralmente la competencia inspectora y comunicó el 3 de julio de 2012 el inicio del procedimiento inspector relativo al IS del ejercicio 2007.

Este hecho resulta especialmente relevante, pues el ejercicio 2007 prescribía el 25 de julio de 2012

3.-El 5 de octubre de 2012, la AEAT planteó el conflicto 33/2012 que tenía por objeto determinar si el volumen de operaciones del ejercicio 2005 había superado los 6 millones € (lo que dependía de que los anticipos se computasen o no), entendiéndose que ello determinaba la competencia inspectora del ejercicio 2006 (pues daba por supuesto que el 100% de las operaciones se habían realizado en territorio común).

Síguenos en...

Por su parte, la DFB, el 5 de noviembre de 2012, planteó el conflicto 43/2012 que tenía por objeto determinar si el volumen de operaciones del ejercicio 2006 había superado los 6 millones €, entendiéndose que ello determinaba la competencia inspectora de 2007, a pesar de que el obligado había declarado que el 100% de sus operaciones se habían localizado en territorio foral.

La JA dictó las resoluciones 8 y 9/2018 que determinaron que en ambos ejercicios se había superado los 6 millones € de volumen de operaciones al computarse los anticipos.

Estas resoluciones fueron recurridas ante el TS, que dictó sentencia el 10 de julio de 2019 (rec. 413/2018). Esta sentencia concluyó que *"para el cálculo del volumen de operaciones hay que tener en cuenta el importe de los pagos anticipados previos a la entrega del bien transmitido, debiéndose computar en el ejercicio de su percepción..."*.

Literalmente, en su fallo dispone:

"Desestimar el recurso contencioso administrativo núm. 413/2018, interpuesto por la representación procesal de la mercantil Promoción los granados del mar, S.L., contra las siguientes resoluciones dictadas por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco: (i) resolución 8/2018, de 28 de junio, recaída en el expediente 33/2012, que resuelve el conflicto planteado por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria frente a la Diputación Foral de Bizkaia en relación con la competencia para la exacción e inspección del Impuesto sobre Sociedades de 2006 de la mercantil Promoción los granados del mar, S.L., en la que se acuerda que es la Agencia Estatal de la Administración Tributaria la competente para la exacción e inspección de dicho tributo y ejercicio; y (ii) resolución 9/2018, de 28 de junio, recaída en el expediente 43/2012, por la cual resuelve el conflicto planteado por la Diputación Foral de Bizkaia frente a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en relación con la competencia para la exacción e inspección del Impuesto sobre Sociedades de 2007 de la misma mercantil, en la que acuerda que es la Agencia Estatal de la Administración Tributaria la competente para la exacción e inspección de dicho tributo y ejercicio. Confirmar las resoluciones impugnadas por ser ajustadas a Derecho.

Imponer las costas, en los términos previstos en el último fundamento, a la parte recurrente, Promoción los granados del mar S.L."

La sentencia decía claramente que la competencia para la exacción e inspección del IS, en los ejercicios 2006 y 2007, correspondía a la AEAT.

4.-La AEAT continuó el procedimiento iniciado el 3 de julio de 2012 y dictó acta de conformidad de fecha 5 de diciembre de 2019 -posterior a la STS de julio de 2019- que regularizaba, entre otros conceptos, operaciones vinculadas realizadas por PLGM y diversas entidades relacionadas de competencia inspectora de la DFB, sin dar participación a esta en su procedimiento.

5.-La DFB planteó conflicto el 6 de febrero de 2020, nº. 3/2020, en relación con la competencia inspectora de la AEAT.

En el trámite de alegaciones finales, PLGM formuló escrito de fecha 28 de abril de 2023 por el que, además de argumentar sobre la falta de colaboración de la AEAT con la DFB, sometió al conocimiento de la Junta Arbitral la posibilidad de que la primera, por un lado, hubiera invadido las competencias de la segunda con motivo de su comunicación de inicio de procedimiento inspector y, por otro, que no tuviera la competencia inspectora del 2007 por no acreditar que se hubieran realizado en territorio común el 75% del volumen de las operaciones del 2006.

6.-La JA resolvió el conflicto planteado por la DFB mediante la resolución 64/2023. La resolución es firme.

La JA decidió analizar las cuestiones planteadas por PLGM, además de las de la DPF, pues *"estas dos cuestiones [se refiere a las planteadas por PLGM] no fueron objeto de controversia en los conflictos 33/2012 y 43/2012, que se limitaron en exclusiva a conocer si los anticipos computan en el cálculo del volumen de operaciones. En consecuencia, tampoco fueron objeto de análisis y resolución por parte del Tribunal Supremo, por lo que no es oponible la excepción de cosa juzgada"*

En concreto, la resolución razona:

a.-Primer motivo: Sobre el deber de colaborar en las regularizaciones de operaciones vinculadas. Este fue el motivo articulado por la DFB.

Para la JA, *"la regularización de operaciones vinculadas debe realizarse dando participación a la Administración competente para inspeccionar a las entidades del perímetro de vinculación afectadas por la bilateralidad del ajuste, a fin de tratar, de buena fe, evitar la sobreimposición en el conjunto de obligadas del referido perímetro de vinculación"*(deber de colaboración que se regula en el art 47 ter de la Ley 10/2017, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, y que la JA afirma que la AEAT ha incumplido). Y añade que la participación, en un caso como el enjuiciado, era necesaria, pues *"por virtud del tiempo transcurrido desde la*

autoliquidación (presentada en período voluntario en el año 2008), casi con total seguridad habrá prescrito el derecho de la DFB para regularizar a las vinculadas de su competencia para recoger la bilateralidad de los ajustes".

b.-Segundo motivo: Sobre la invalidez de la comunicación de inicio del procedimiento inspector de la AEAT.

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

Esa declaración, en principio, determina la Administración competente. Ciertamente la misma no vincula a las Administraciones, pero *"lo que no puede hacer la Administración es asumir la competencia de manera directa y unilateral, sino que debe previamente ganarla a través de un procedimiento de comprobación del punto de conexión determinante de la competencia de "gestión" (nuevamente en el sentido lato del término)".*

Añade que para evitar que las dos Administraciones actúen simultáneamente sobre el mismo obligado tributario, el art. 66.tres del Concierto Económico señala: *"Cuando se suscite el conflicto de competencias, hasta tanto sea resuelto el mismo, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en cuestión continuará sometiéndolos a su competencia, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, retrotraídas a la fecha desde la que proceda ejercer el nuevo fuero tributario, según el acuerdo de la Junta Arbitral".*

En idéntico sentido, el art. 15.2 del RJACE (RD 1760/2007) establece: *"Hasta tanto sea resuelto el conflicto de competencias, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en cuestión continuará sometiéndolos a su competencia, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, y cuyas actuaciones habrán de remontarse en sus efectos a la fecha desde la que proceda, en su caso, la nueva administración competente, según la resolución de la Junta Arbitral".*

Dice, también, que: *"hay que señalar que la comunicación de inicio de 3 de julio de 2012 no tenía carácter meramente instrumental, sustituyendo a la notificación de planteamiento de conflicto, para interrumpir la posible competencia inspectora de la AEAT en tanto se tramitaba el conflicto 43/2012 ante la Junta Arbitral, puesto que: 1º.- La AEAT asumió unilateralmente la competencia inspectora, en contra de la declaración de la obligada y de la comprobación de la Administración formalmente competente (la DFB). 2º.- El requerimiento de inhibición de la DFB no se produjo hasta meses después, en concreto el 13 de septiembre de 2012, y el conflicto (el 43/2012) no se planteó hasta el 2 de noviembre de 2012; por lo que la comunicación de la AEAT no podía estar sustituyendo una notificación a la obligada (de planteamiento de conflicto) que en ese momento no se podía conocer que habría de hacerse, en todo caso, varios meses después. 3º.- El contenido de la documentación requerida es incompatible con una voluntad de paralizar las actuaciones. 4º.- La AEAT no paralizó las actuaciones, sino que hubo 4 comparecencias de la obligada en las que se formalizaron 4 diligencias de constancia de hechos, de fechas 26 de julio, 13 de septiembre, 9 de octubre y 7 de noviembre de 2012, en las que la inspección reitera la aportación de la documentación solicitada, ante la negativa de la obligada a aportarla. 5º.- En el acta incoada el 5 de diciembre de 2019 la AEAT imputa a la sociedad una dilación entre la comunicación de inicio y el planteamiento de conflicto por no aportación de documentación".*

Y señala que *"la causa de invalidez es determinante de nulidad de pleno derecho",* razonando, además, que la posterior atribución de competencias no subsanaría el vicio en el que se habría incurrido. Para concluir que: *"Adicionalmente a la valoración efectuada sobre la nulidad de actuaciones por invasión de las competencias de la DFB (esto es, por realizar actuaciones sin competencia material), la Junta Arbitral ya ha tenido ocasión de pronunciarse en diversas resoluciones sobre la vulneración de las reglas sustanciales del procedimiento establecido, puesto que, previamente al ejercicio de la competencia de comprobación del tributo, debería haberse articulado un procedimiento acerca del punto de conexión determinante de la referida competencia".*

Además, con cita de las resoluciones 11/2018 y 12/2018, afirma que *"de no mediar el planteamiento de un conflicto sobre el domicilio fiscal, la actuación de una Administración interruptora de la prescripción respecto de un obligado tributario que hasta entonces estuviere domiciliado en el ámbito de otra Administración, carece de amparo legal".* Pues los obligados tributarios no están forzados a *"tener que soportar, de ordinario, actuaciones de las Administraciones que no resulten competentes."* Añadiendo que *"no se contempla en ningún supuesto la posibilidad de que antes de completarse el expediente de cambio de domicilio o de resolverse, en su caso, el conflicto en caso de discrepancia, la Administración que no hubiera*

venido liquidando al obligado tributario pueda realizar ninguna actuación, más allá de la notificación de planteamiento del conflicto, si se plantea, prevista en el artículo 66.2".

c.-Tercer motivo: Sobre la proporción de volumen de operaciones determinante de la competencia inspectora.

Sostiene la JA que no se ha probado qué proporción del volumen de las operaciones se ha realizado en territorio común. Y estima el motivo al entender que *"a quien correspondía probar que la proporción declarada por la obligada no es correcta, es a la AEAT, que la ha obviado completamente sobre una premisa (que todas las operaciones del 2006 que computan en el volumen de operaciones se localizan en territorio común) que se ha acreditado que es incorrecta (al menos en cuanto a las prestaciones de servicios financieros declarada por la obligada)"*

Afirma, además, que, en todo caso, al estimarse los dos primeros motivos la actuación de la Administración del Estado ya estaba invalidada por una *"causa de anulabilidad y otra de nulidad"*. Por último, el fallo de la resolución reza:

"1º.- Declarar la invalidez de la comunicación de inicio del procedimiento inspector de la AEAT por falta de competencia material (al estar invadiendo la competencia de la DFB) y por vulneración sustancial de las reglas de procedimiento establecido.

2º.- Declarar la invalidez de la comunicación del procedimiento inspector de la AEAT por no haber colaborado con la DFB a fin de tratar, de buena fe, alcanzar un acuerdo sobre la regularización de operaciones vinculadas, que evite la sobreimposición en el conjunto de entidades del perímetro de vinculación.

3º.- Notificar el presente Acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Bizkaia y a PLGMSL".

7.-El 3 de agosto de 2023, la AEAT notificó a PLGM la anulación del acta de 5 de diciembre de 2019.

8.-El 18 de septiembre de 2023, la AEAT emitió nueva comunicación de inicio del procedimiento inspector en relación con el IS de 2007.

9.-El 27 de septiembre de 2023, la AEAT notificó a la DFB el INF 90/24 en relación con las operaciones vinculadas, realizadas en 2007, entre PLGM y diversas sociedades de competencia inspectora foral.

10.-El 25 de septiembre de 2023, PLGM planteó el incidente de ejecución que dio lugar a la Resolución 117/2023. Esta es la resolución cuya legalidad estamos enjuiciando.

En esta resolución, la JA defiende que declaró que el acto de iniciación del procedimiento inspector de 3 de julio de 2012 era nulo de pleno derecho. Para ello, acude a los razonamientos de su anterior resolución 64/23 y a su fallo, que, recordemos, hablaba de falta de competencia material y vulneración sustancial de las reglas del procedimiento. Reconoce la JA que en el fallo no utilizó la expresión nulidad de pleno derecho, pero dice que lo hizo porque *"el interés general también exige evitar al obligado la pendencia artificial de un recurso ante el TS, y, consciente la JA de que la fundamentación jurídica no dejaba lugar a dudas, se obvió deliberadamente el término "nulidad" en el Acuerdo"*.

Y afirma que: son supuestos encuadrables en los arts. 217.1.b) y e) LGT; de no estar de acuerdo, la AEAT podría haber recurrido; y estaba prescrito el ejercicio 2007.

La Resolución recurrida estima que la AEAT no estaba ejecutando correctamente la resolución 64/2023 y acuerda: *"Declarar que la AEAT no ha ejecutado correctamente la Resolución 64/2023 de la Junta Arbitral, porque de la misma no puede sino interpretarse la nulidad de pleno derecho de la comunicación de inicio de 3 de julio de 2012 y, derivado de ello, la prescripción del derecho de la AEAT a comprobar el impuesto sobre sociedades de 2007 de PLGM"*.

TERCERO. - La decisión de la Sala.

1.-Conviene comenzar por indicar que lo que debe enjuiciar la Sala no es la corrección de la resolución 64/2023, que fue correctamente notificada a las partes y adquirió firmeza, sino si la actuación de la Administración del Estado se ajusta o no a lo decidido por la Junta Arbitral. Esto es lo que analiza la resolución 117/2023 y esto es lo que debemos analizar.

En la resolución 64/2023 se declaró la ilegalidad de la actuación de la Administración del Estado. Ateniéndonos a su parte dispositiva, se declaró la ilegalidad de la actuación realizada por la AEAT por dos razones:

-por no haber colaborado la AEAT con la DFB a fin de alcanzar un acuerdo sobre la regularización de las operaciones vinculadas que evitase la sobreimposición en el conjunto de las entidades del perímetro de vinculación (infracción denunciada por la DFB que se califica como de anulable a lo largo de la resolución).

-por haber comunicado la AEAT el inicio de la actuación inspectora al obligado tributario antes de haberse planteado y resuelto el conflicto, lo que implicaba, en opinión de la JA, que la AEAT

había invadido competencias de la DFB y vulnerado sustancialmente el procedimiento establecido (infracción denunciada por PGLM y que en la resolución se califica como de nula de pleno derecho).

Ciertamente, la resolución analiza un tercer motivo, más discutible, pues existía una STS que declaraba que la competencia sobre el ejercicio 2007 correspondía a la Administración del Estado. Probablemente por ello, se razona en la resolución que, con base al primer y al segundo motivo, la actuación de la Administración era ilícita y se limitó a declarar la invalidez de la actuación de la AEAT con base, exclusivamente, a los mismos.

2.-Centrado el debate en estos términos, lo que vienen a sostener la DFB y la sociedad PGLM es que el acto de la AEAT realizado el 3 de julio de 2012 era nulo de pleno derecho y, por lo tanto, no interrumpió la prescripción. En consecuencia, al ser efectuadas en los meses de septiembre y octubre de ese año, en las posteriores actuaciones de la AEAT de requerimiento de inhibición y de planteamiento de conflicto ya habría operado la prescripción del ejercicio 2007. Esta argumentación es acogida por la resolución 117/2023.

3.-La Abogacía del Estado sostiene que es claro que la competencia, en relación con el ejercicio 2007, corresponde a la AEAT; y opina que la JA no es competente para declarar la nulidad del acto de iniciación del procedimiento inspector de la AEAT.

Añade, además, que en la parte dispositiva la Junta declaró la "invalidez" de la actuación realizada por la AEAT, por lo que no cabe hablar de nulidad de pleno derecho. Precisamente por ello, en su opinión, esta actuación sí interrumpió el plazo de prescripción del IS ejercicio 2007.

En conclusión, se afirma que la resolución de la JA, precisamente por utilizar el término "invalidez", no era clara y que, de haberse sabido que declaraba la nulidad de pleno derecho, la Administración del Estado habría recurrido la sentencia.

4.-La solución del caso exige partir de las siguientes premisas jurídicas:

a.-La Ley 1/2022, de 8 de febrero, da la siguiente nueva redacción al art. 68.4 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco: *"Por medio del incidente de ejecución, quien hubiera sido parte en un procedimiento ante la Junta Arbitral prevista en el presente Concierto Económico podrá solicitar la adopción de medidas de ejecución de la resolución de la Junta Arbitral cuando la Administración concernida no hubiera ejecutado la misma en sus propios términos....."*. Este precepto es reproducido por el art. 22 del Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral previsto en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Esta norma remite, en cuanto al régimen jurídico aplicable a la Junta Arbitral, a lo establecido en las Leyes 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, *"sin perjuicio de las particularidades que puedan resultar"* del Real Decreto 1760/2007.

Se establece, por lo tanto, un *"procedimiento especial"*- art 68.1 Ley 12/2002-, que concede a *"quien hubiera sido parte en un procedimiento"* el derecho a iniciar un procedimiento cuyo objeto se limitará a verificar si la decisión de la Junta Arbitral está siendo ejecutada en *"sus propios términos"*, adoptando, en su caso, las *"medidas de ejecución"* que se soliciten.

b.-Como razona, entre otras, la STC 29/2010, no habiéndose recurrido, en nuestro caso, la Resolución 64/2023, dicha resolución es firme, por lo que ya no es posible cuestionar *"la legalidad material de una liquidación tributaria que habría adquirido firmeza en vía administrativa"*. En el mismo sentido, el ATC 313/2007 afirma que los órganos jurisdiccionales deben *"abstenerse de entrar a conocer acerca de una determinada cuestión de fondo por entender que la misma ya había sido anteriormente resuelta mediante Resolución administrativa firme y consentida, por no haber sido recurrida en tiempo y forma"*.

c.-Nuestro juicio debe limitarse, por lo tanto, a determinar si, como sostiene la Resolución 117/2023, la actuación de la Administración es contraria a lo decidido en la Resolución 64/2023, es decir, a determinar si esta resolución está siendo ejecutada en *"sus propios términos"*.

Para ello, debemos partir de la idea de que la resolución debe interpretarse en su conjunto. Debe además tenerse en cuenta que, si cualquiera de las partes hubiese tenido dudas sobre su alcance, podrían haber acudido a la vía establecida en el art. 109.2 de la LPAC que permite implícitamente la aclaración de la resolución de oficio o a instancia de parte. Establecido por la ley un mecanismo de aclaración, de no utilizarse, no cabe posteriormente sostener que la resolución no es clara para justificar su incumplimiento.

En este sentido, en nuestra STS de 24 de octubre de 2025 -rec. 7673/2023- hemos sostenido -con doctrina relativa a las sentencias, pero también aplicable a las resoluciones de la Junta Arbitral- que: *"Todos los textos y, en particular, los textos jurídicos deben ser objeto de*

interpretación...el alcance de la anulación de la ordenanza no puede separarse de lo querido y motivado en la sentencia, pues el fallo debe interpretarse. Y, del mismo modo que debe rechazarse una interpretación literal de la ley que lleve a un resultado que claramente no ha sido querido por el legislador; tampoco cabe realizar una interpretación de la sentencia y de su fallo que se aparte de lo realmente enjuiciado y querido por la sentencia".

Pues bien, si se procede a la lectura de la resolución 64/2023 de una forma íntegra, diligente y razonable, se llega a la conclusión de que, en efecto, la Junta Arbitral entendió que el acto de la AEAT, iniciando el procedimiento inspector el 3 de julio de 2012, era nulo de pleno derecho por haberse dictado con invasión de competencias de la DFB y vulneración sustancial de las reglas del procedimiento establecido. De hecho, literalmente, en su último párrafo antes del acuerdo, la resolución afirma que *"la actuación del Estado ya ha resultado invalidada por una causa...de nulidad"*; además, en la resolución se señala que, en un caso como el enjuiciado, *"la causa de invalidez es determinante de la nulidad de pleno derecho"*; y se habla de *"nulidad de actuaciones por invasión de competencias de la DFB"*.

Se razona también que *"aún en el supuesto de resolverse admitiendo que su domicilio radicara en Territorio Común desde su constitución, en ningún caso produciría un efecto sanador de los vicios en que las mismas han incurrido (...) a tenor de lo establecido en el art 66.3 del Concierto Económico, que dispone que ""Cuando se suscite el conflicto de competencias, hasta tanto no sea resuelto el mismo, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en cuestión continuará sometiéndolos a su competencia...""*.

Y, claramente, se dice que la Administración no puede alegar la existencia de una posible prescripción para justificar una actuación para la que no es competente, pues en la norma *"no se contempla en ningún supuesto la posibilidad de que antes de completarse el expediente de cambio de domicilio o de resolverse, en su caso, el conflicto en caso de discrepancia, la Administración que no hubiera venido liquidando al obligado tributario pueda realizar ninguna actuación, más allá de la notificación de planteamiento del conflicto"*.

d.-Una vez que se llega a la conclusión de que la resolución 64/2023 declaró la nulidad de pleno derecho de la actuación de la Administración del Estado de iniciar un procedimiento de inspección el 3 de julio de 2012, la consecuencia no puede ser otra que la sostenida en la resolución 117/2023, pues, en efecto, esa actuación es contraria a lo decidido en la resolución 64/2023.

Como se dice en la resolución recurrida: *"La AEAT pudo haber recurrido la resolución 64/2023 si no compartía la invalidez declarada por la Junta Arbitral y las consecuencias que se derivan de la misma (nulidad de pleno derecho), y podía haber presentado un recurso de aclaración si observaba cierta discrepancia entre su entendida anulabilidad del fallo y la reiterada y expresa nulidad de la fundamentación jurídica, pero lo que no puede es obviar las acciones anteriores e incumplirla de raíz".* Añadiendo que: *"La declaración de nulidad produce efectos ex tunc, por lo cual ni la comunicación de inicio ni.....ninguna actuación derivada de la misma, interrumpen la prescripción, tal como se pronuncia la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Sirva como referencia la Sentencia de 29 de junio de 2015 ..."*.

Procede, en consecuencia, desestimar el recurso de la Abogacía del Estado.

QUINTO. - Costas.

En virtud de lo dispuesto en el art 139 de la Ley de la Jurisdicción procede imponer las costas a la AEAT, cuyo importe, por todos los conceptos, no puede superar la cantidad de cuatro mil euros -a razón de dos mil euros para cada una de las recurridas-, teniendo en cuenta no sólo la cuantía, sino también la naturaleza, complejidad del asunto y actuaciones procesales desarrolladas.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, contra la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico, de 15 de diciembre de 2023 (R117/2023), por resultar la misma conforme a derecho. Se condena en costas a la parte recurrente, con el límite expresado en el último fundamento de esta resolución.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

