

Conflicto: 112/2018
Promotor: Director General de la AEAT
Administraciones en conflicto: Agencia Estatal de Administración Tributaria y Hacienda Tributaria de Navarra
Objeto: Prescripción de la obligación de remesar pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades.
Fecha de la resolución: 23 de abril de 2020.

RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONVENIO ECONÓMICO ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

En Pamplona, a 23 de abril de 2020, la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, integrada por don (...) (Presidente), don (...) y don (...) (Vocales) y doña (...) (Secretaria), en el conflicto positivo de competencias número 112/2018, planteado por el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con la supuesta obligación de la Hacienda Foral de Navarra de reintegrar los ingresos de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007, efectuados por la entidad AAA, S.L., adopta la siguiente resolución de la que ha sido ponente don (...):

I. ANTECEDENTES

I.1. Interposición del conflicto

1º El día 8 de marzo de 2018 tuvo entrada en la sede de esta Junta Arbitral un escrito de del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) promoviendo, al amparo del artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio), un conflicto para resolver la discrepancia sobre el reintegro de los ingresos efectuados por AAA, S.L., en concepto de pagos fraccionados el ejercicio de 2017.

2º Se alegaba en dicho escrito que el día 19 de enero de 2012, la Directora Gerente de la entonces denominada Hacienda Tributaria de Navarra, hoy Hacienda Foral de Navarra (abreviadamente, HFN), propuso el cambio de domicilio fiscal AAA, S.L., por considerar que no se encontraba en Navarra, sino en Madrid, con efectos para todos los periodos no prescritos.

El día 2 de abril de 2012, el Delegado Especial de la AEAT aceptó la propuesta en los términos propuestos por la HFN.

El día 4 de junio de 2013, la HTN remitió a la AEAT las declaraciones correspondientes a los ejercicios no prescritos en la fecha en que se propuso el cambio de domicilio, 19 de enero de 2012, entre las que figuraba la correspondiente al pago fraccionado a cuenta del Impuesto sobre Sociedades de 2007, por importe de 596,76 euros.

3º El día 10 de noviembre de 2017 la HFN comunicó a la AEAT acuerdo de compensación de los reembolsos pendientes, entre los que no se computaba el pago fraccionado a cuenta del Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2007, a pesar de haber sido incluido en la relación de declaraciones indebidamente presentadas ante la HFN.

Por ello, el día 10 de enero de 2018, la AEAT requirió de inhibición a la HFN en relación con los pagos a cuenta del citado impuesto.

4º Tras argumentar sobre los aspectos formales de la relación jurídico procesal, la AEAT se apoya en el artículo 19 del Convenio para defender su competencia para la exacción tanto de las cuotas como de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades del IS, por radicar en Madrid el domicilio del sujeto pasivo y no superar la cifra de siete millones de euros su volumen de operaciones.

A su juicio, el derecho de la AEAT a reclamar el reintegro de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades de 2007 no había prescrito en la fecha en que se formuló la propuesta de cambio de domicilio. Se trata de un crédito de derecho público no tributario cuya prescripción se regula en el artículo 15 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (en adelante, LGP).

Los pagos fraccionados no pueden desvincularse de la obligación tributaria principal a cuenta de la cual se ingresan. Es un pago instrumental de dicha obligación tributaria principal, respecto de la cual sólo es formalmente autónomo. Por ello, las vicisitudes de la obligación principal afectan a la prescripción del derecho de la AEAT a reclamar el reintegro de los pagos fraccionados, y de ahí que el dies a quo del periodo de prescripción de tal derecho deba ser, en este caso, el de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2007, aunque el pago fraccionado se hiciese antes del mes de enero del año 2008

5º En virtud de todo lo expuesto, el Director General de la AEAT solicitó de esta Junta Arbitral la declaración de que la AEAT es la Administración competente para la exigibilidad de los ingresos relativos a los pagos a cuenta del ejercicio 2007 efectuados por el obligado tributario AAA, S.L., y, en consecuencia, que la HFN debe remesar a la AEAT los referidos ingresos.

I.2. Admisión del conflicto y alegaciones de la HFN

6º El Presidente de la Junta Arbitral, en resolución de 30 de marzo de 2018, acordó admitir a trámite el conflicto y emplazar a la Hacienda Foral de Navarra por término de un mes para formular alegaciones y aportar y proponer la documentación y pruebas que estimase oportunas.

7º Mediante escrito de 7 de mayo de 2018, el Director Gerente de la Hacienda Foral de Navarra evacuó el trámite de alegaciones en el que sostiene que no existe conflicto sobre la determinación del domicilio fiscal de obligado tributario ni sobre la competencia para la exacción del Impuesto sobre Sociedades, que la HFN admite que corresponde a la AEAT. Estamos, a su juicio, ante una mera reclamación dineraria en concepto de crédito de derecho público de naturaleza no tributaria, que la HFN considera prescrito, cuya resolución no compete a la Junta Arbitral.

En cuanto al fondo del asunto, coincide la HFN en la idea de que la prescripción de este crédito se produce por el transcurso de 4 años, en los términos establecidos en la legislación presupuestaria, pero el dies a quo es aquel en que el derecho pudo ejercitarse, que la HFN sitúa en el día en que se efectuó el pago a cuenta. En defensa de esta tesis, la HFN se extiende en argumentos similares a los que ya ha esgrimido en otros conflictos anteriores de contenido semejante al que ahora nos ocupa.

II. NORMAS APLICABLES

8º Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

- a) El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y modificado por la Ley 12/1993, de 13 de diciembre, por la Ley 19/1998, de 15 de junio, por la Ley 25/2003, de 15 de julio, y por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre.
- b) El Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.
- c) Las demás disposiciones de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

III.1. Competencia de la Junta Arbitral

9º Discrepan las partes sobre si la reclamación de cantidades recaudadas por una Administración en ejercicio de una competencia que corresponde a otra puede ser o no objeto de conflicto residenciable ante esta Junta Arbitral.

Este problema ya ha sido tratado por nosotros en resoluciones anteriores, como la de 7 de noviembre de 2013 (conflicto 50/2012), en la que razonábamos extensamente sobre él. Más recientemente, dijimos en la de 2 de octubre de 2019 (conflicto 105/2017):

“De acuerdo con lo ya argumentado en la Resolución de esta Junta Arbitral de 7 de noviembre de 2013, recaída en el conflicto número 50/2012, y a tenor de lo dispuesto en el artículo 51 del Convenio, la resolución del presente conflicto planteado por la AEAT compete a esta Junta Arbitral, habida cuenta de la conexión existente entre la pretensión que se deduce y la propuesta de cambio del domicilio fiscal formulada por la AEAT, de la que este expediente trae causa. En consonancia con lo que dijimos en aquella resolución, que tenía por objeto el derecho a recuperar el IVA devuelto al obligado tributario por la Administración incompetente, el objeto del conflicto no es propiamente la reclamación del crédito, sino la determinación de la competencia para exigir al obligado tributario las cuotas del IRPF de los años 2009 y 2010 y los pagos fraccionados a cuenta del IRPF de 2012 y, como consecuencia de ello, si existe o no obligación de la HTN de transferir a la AEAT los importes recaudados por esos conceptos.”

En el presente caso nos encontramos ante una situación similar, por lo que hemos de insistir en que el objeto del presente conflicto no es propiamente la reclamación del crédito, sino la determinación de las consecuencias derivadas del reconocimiento a la AEAT de su derecho, establecido en el Convenio, a percibir el importe de lo recaudado por la HFN en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007.

III.2. Fondo del asunto

10º Sobre este asunto ya se ha pronunciado esta Junta Arbitral en la Resolución de 2 de octubre de 2019, recaída en el conflicto 105/2017, en cuyo punto 24º se expusieron las razones que ahora reproducimos adaptándolas al caso actual.

Se esgrime por una de las partes la autonomía de los pagos fraccionados respecto de la obligación de pago del tributo y, por la otra, el carácter instrumental del pago fraccionado respecto de la obligación de pago del tributo.

Que la obligación de efectuar pagos a cuenta (sean retenciones, ingresos a cuenta o pagos fraccionados) es una obligación autónoma es algo que no ofrece duda porque lo establece de forma expresa la ley, pero es necesario interpretar el alcance de esa autonomía porque es indiscutible la relación o interconexión que existe entre ella y la obligación de pago del tributo.

La consecuencia principal de la autonomía de la obligación de efectuar pagos a cuenta respecto de la cuota del impuesto se aprecia en los distintos plazos de declaración e ingreso de unos y otra, así como en la sancionabilidad de la conducta del sujeto pasivo que incumple su obligación efectuarlo.

Pero existe un innegable vínculo entre la obligación de efectuar pagos a cuenta y la obligación de pago del impuesto que ha inducido al Tribunal Supremo a declarar, en relación con las retenciones, que comparten con los pagos fraccionados la naturaleza de pago a cuenta, la extinción de la obligación de ingresarlas cuando el contribuyente ha realizado el pago del impuesto sin deducir las cantidades que debieron retenerse y no se retuvieron.

En efecto, entre las varias sentencias del Tribunal Supremo que mantienen la misma doctrina sobre el sentido de la autonomía de la obligación de realizar pagos a cuenta, sirva, por todas, la cita de la de 27 de febrero de 2007, recaída en recurso 2400/2002, que es meridianamente clara al respecto:

“SEXTO.

El siguiente motivo esgrimido por la entidad recurrente es el de que el cobro por parte de la Administración de la retención que debió practicarse implica un enriquecimiento injusto de ésta, pues en la cuota de los sujetos pasivos correspondiente a su deuda tributaria ya ha sido cobrada la retención no practicada y que ahora se exige. Por ello, si además de la cuota en su día exigida a los sujetos pasivos (más amplia al no haber sido objeto de retención) ahora se exige la retención al retenedor, resultará que la Administración habrá recibido una doble retención. Primero, la devengada de los sujetos pasivos, aunque formalmente haya figurado como cuota del sujeto pasivo y no como retención. Segundo, la cuantía que ahora se exige en concepto de retención.

(...)

SÉPTIMO

El planteamiento justificativo de la exigencia de la retención al retenedor consiste en afirmar: «la naturaleza autónoma de la obligación de retener que no puede confundirse con la que pesa sobre el contribuyente, razón por la que, si el retenedor no retuvo o retuvo de modo cuantitativamente insuficiente, está obligado a hacer el ingreso pertinente con independencia de lo que haya sucedido con el sujeto pasivo receptor de las rentas. (A tal fin se razona con la conexión e independencia resultante de los artículos 10 y 36 de la Ley 44/78)» Este razonamiento es sustancialmente correcto, pero exige que se le incardine en la dinámica temporal de liquidación del impuesto que la ley regula. Por eso, la obligación del retenedor, como prescribe el artículo 10 de la Ley 44/78 opera sobre parámetros propios. La del artículo 36.1 lo hace sobre otros parámetros distintos, e incide sobre destinatario distinto, en este caso el sujeto pasivo del impuesto. En las hipótesis de desajuste entre lo que hizo el retenedor y lo que se debió hacer la ley regula los mecanismos correctores pertinentes, que los preceptos citados recogen. Pero el supuesto que nosotros estamos decidiendo no es éste y hay que subrayarlo para no inducir a confusiones. La hipótesis que aquí se contempla supone coincidencia en el resultado de la retención entre lo hecho por el retenedor y el sujeto pasivo.

(...)

OCTAVO

Una conducta de esta índole ya fue considerada como una «clara, rotunda y abusiva doble imposición» en nuestra sentencia de 13 de Noviembre de 1999 (F.J. 5º) por lo que en virtud del principio de unidad de doctrina hemos de estar a lo allí dicho.

No es ocioso, sin embargo, añadir alguna consideración sobre esta conducta de la Administración. Si la pretensión de obtener un doble pago (y no otra cosa es la doble imposición) constituye un claro abuso cuando tiene lugar en el seno de las relaciones entre particulares, el reproche que esta conducta merece es claramente superior si proviene de un ente público. Cuando un ente público pretende un doble pago no solo incurre en un patente abuso de derecho quebrantando el principio universal de "buena fe" que ha de regir las relaciones jurídicas, sino que conculca las bases esenciales del ordenamiento jurídico uno de cuyos pilares es la "objetividad con que la Administración ha de servir los intereses generales" y "actuar conforme a la ley y el derecho" (artículo 103 de la Constitución). Pues bien, cuando esto sucede se supeditan estos valores básicos de la convivencia a consideraciones meramente económicas de un rango claramente inferior y, sin duda, tal resultado debe ser corregido.

Prueba concluyente de que la interpretación que sobre el alcance del artículo 10 hacen la sentencia recurrida y las resoluciones administrativas es la de que su exigencia hipertrofiada lleva de modo inexorable a esa duplicidad de pagos, de la obligación tributaria, duplicidad que, en ningún caso, puede ser una consecuencia lógica, natural y jurídica del sistema de retenciones.

NOVENO

Podría argüirse que en el proceso no se ha acreditado la extinción de la obligación principal.

No es ello así. El recurrente lo ha venido alegando en la instancia judicial y en la vía administrativa...

La Administración pudo y debió probar que ese doble pago no se había producido. Pero en lugar de aducir y acreditar tal circunstancia (y dispone de medios para ello) ha preferido en insistir en la naturaleza independiente de la obligación del retenedor, con respecto a la del sujeto pasivo, e hipertrofiar y desnaturalizar la obligación del retenedor."

No se debe, pues, "hipertrofiar y desnaturalizar la obligación del retenedor" y esta afirmación es predicable, con más motivo, de los pagos fraccionados cuyo grado de autonomía respecto de la obligación principal es menos intenso, ya que en estos casos no concurren dos sujetos distintos en calidad de obligados, sino que hay un solo obligado a efectuar el pago fraccionado y el pago del impuesto.

A nuestro juicio, está más cerca de la verdad la tesis de la AEAT que, sin negar dicha autonomía, la matiza añadiendo la nota de instrumentalidad del pago a cuenta respecto del pago del tributo. El matiz, como hemos dicho se encuentra en repetidas sentencias del Tribunal Supremo, como queda patente en los siguientes párrafos de otra más reciente, de 15 de septiembre de 2009, recaída en recurso 3766/2003, que combina la formal autonomía del pago a cuenta con las exigencias de justicia material que permiten evitar el enriquecimiento injusto de la Administración acreedora:

"La calificación de las rentas como de trabajo personal genera la existencia de la obligación de retener por parte del pagador, que es autónoma respecto de la obligación principal, por lo que solo el cumplimiento por el deportista de su obligación tributaria puede excluir al Club del deber de ingreso, sin perjuicio de que proceda exigir los intereses de demora al retenedor desde el final del plazo de ingreso y la posible sanción.

Esta Sala ha declarado, para evitar un enriquecimiento injusto por parte de la Administración, la imposibilidad de exigir la retención cuando el sujeto pasivo presentó la declaración en su momento y se constata que cumplió con su obligación. Así las sentencias de 27 de febrero de 2007, 5 de marzo de 2008, 16 de julio de 2008 y 21 de mayo de 2009."

Trasladando a nuestro caso los criterios y principios manejados por el Tribunal Supremo en las sentencias citadas, podemos apreciar que, junto al indudable carácter autónomo que formalmente tiene el pago a cuenta, el hecho de llevar a su extremo esta característica, admitiendo la prescripción de la obligación de reintegro nacida el día en que se produjo el ingreso del pago fraccionado a cuenta, desembocaría en un resultado materialmente injusto consistente en un enriquecimiento de la Administración incompetente con el consiguiente empobrecimiento de la Administración a la que correspondía la competencia tanto para recibir el pago fraccionado como para exigir el pago del impuesto.

Sin embargo, hemos dicho más atrás y seguimos sosteniendo que la obligación de reintegrar a la Administración titular de la competencia es una obligación distinta de la obligación tributaria y su nacimiento se produce en el momento en que se efectúa el ingreso en la Administración incompetente. Esta afirmación

parece que nos aproxima a una desestimación de las pretensiones de la AEAT en tanto en cuanto a la autonomía de la obligación de efectuar pagos a cuenta se añade la autonomía de la obligación de reintegro respecto de la obligación tributaria: se diría que, una vez nacida e independizada la obligación de reintegro, en nada deberían influir las vicisitudes de la obligación de pago del impuesto. Sin embargo, no es así pues hay una sólida justificación dogmática para llegar a la solución contraria y reconocer el derecho de la AEAT.

En principio, hemos de admitir la autonomía de la obligación de realizar pagos a cuenta en los términos antes señalados, la autonomía de la obligación de reintegro respecto de la obligación de pago del impuesto y la irrelevancia de los actos de terceros sobre la prescripción del derecho de la AEAT a recuperar el importe ingresado indebidamente en la HTN. Pero esto no obsta a reconocer unos efectos, que calificaríamos de novatorios, derivados de la autoliquidación y pago del impuesto, de la obligación de reintegro del pago a cuenta nacida en el momento en que este tuvo lugar.

Es decir, en el momento en que se ingresó el pago a cuenta en la Administración incompetente nació el derecho de reintegro de la Administración titular de la competencia. Ahora bien, en el momento en que se realiza el pago del impuesto tiene lugar una especie de novación de la obligación de reintegro en la medida en que el pago a cuenta anteriormente efectuado se convierte en un elemento de cuantificación de la cuota del IRPF. En este momento se extingue total o parcialmente el derecho de reintegro del pago a cuenta y surge un nuevo derecho de reintegro cuyo objeto no es necesariamente la cuota diferencial del impuesto, sino la cuota líquida o, si se quiere y, por ser más exactos, la cuota diferencial previa a la deducción de las cantidades percibidas a cuenta por la Administración incompetente (dejando, pues, a un lado otras deducciones sobre la cuota líquida por cantidades no ingresadas en la Administración incompetente, como son las deducciones por doble imposición internacional).

Esta solución resulta más evidente si tenemos en cuenta que la cuota diferencial puede ser negativa a devolver. ¿Qué diríamos en el caso de un pago a cuenta ingresado en la Administración incompetente, que hubiera sido objeto de devolución por esta última por ser cero o negativa la cuota líquida? Pongámonos en el caso de que no hayan transcurrido cuatro años desde que se efectuó el pago a cuenta. Es obvio que en esta situación diríamos que la obligación de reintegro nacida a cargo de la Administración incompetente en la fecha en que recibió el ingreso del pago a cuenta habría quedado extinguida en el momento en que, a resultas de la liquidación del impuesto, hubiera practicado la devolución del pago a cuenta recibido. Por la misma razón, si el resultado final de la liquidación del impuesto fuese beneficioso para la Administración incompetente hay que concluir que ésta debería reintegrar a la Administración competente en la medida en que se hubiera producido su enriquecimiento a costa del empobrecimiento correlativo de la Administración competente.

Aunque el caso es distinto, la explicación dogmática que acabamos de construir para explicar el fenómeno del pago a cuenta y su incardinación en la obligación impositiva encuentra un cierto apoyo en un supuesto similar, planteado en el entorno del Impuesto sobre el Valor Añadido, que el Tribunal Supremo también ha resuelto con criterios de ponderación de las formas con el fondo del asunto. Nos referimos a la STS de 25 noviembre 2009, dictada en recurso 983/2004, en la que se discutía a qué período trimestral de liquidación del IVA debía imputarse una operación de compra de inmuebles supuestamente realizada el 2 de agosto de 1995 (tercer trimestre del año), y que habría prescrito o no en función de los efectos interruptivos que se atribuyesen a la declaración resumen anual del impuesto:

“El examen de la cuestión planteada nos obliga a examinar la naturaleza de la declaración anual del IVA en el ámbito de la prescripción.

Por lo pronto, y a estos efectos, el artículo 164 de la Ley 37/92, de 28 de diciembre, establece en su apartado Uno 6º

«Sin perjuicio de lo establecido en el título anterior, los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

(...)

6º.- Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del impuesto resultante.

Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración-resumen anual»

Una primera apreciación pone de relieve que el contenido propio de la declaración-resumen anual no es liquidatorio. Siendo esto cierto no se puede ignorar que a dicha declaración se acompañan las declaraciones-liquidaciones trimestrales cuyo contenido ha de ser congruente con el de la declaración-resumen anual, pues si así no fuera la declaración-resumen anual y las liquidaciones (en este caso

trimestral) serían contradictorias, y, por tanto, rechazables. Ello permite concluir que, aunque la declaración-resumen anual no tiene en sí misma un contenido liquidatorio, implica y comporta una ratificación de las distintas liquidaciones efectuadas durante el año.

Este elemento de la declaración-resumen anual, de ratificación de las liquidaciones efectuadas durante el año, permite imputar a tales declaraciones un contenido interruptivo de la prescripción, por efecto de su contenido liquidatorio y al que el artículo 66.1 de la LGT confiere carácter interruptivo.

Por lo expuesto, es rechazable la tesis del recurrente en el sentido de que la declaración-resumen anual no es una verdadera declaración tributaria, sino una comunicación informativa, pues tal aserto es, desde luego, contrario a su denominación «declaración», pero lo es también a su contenido, pues como ya hemos expuesto, y en virtud de la documentación que ha de acompañarla, y los datos que en ella se consignan, tiene un contenido ratificatorio de las liquidaciones efectuadas durante el año.”

Si trasladamos esta doctrina a nuestro caso, diríamos que la liquidación del impuesto “*tiene un contenido ratificatorio*” de la declaración e ingreso del pago a cuenta. No obstante, entendemos que para la relación entre el pago a cuenta y la obligación tributaria es más completa la explicación que antes hemos elaborado.

Todo ello es aplicable a los pagos a cuenta en general, es decir a las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, pero hay que añadir que es más evidente el caso de los pagos fraccionados porque, como hemos dicho, es la misma persona la obligada a efectuarlos y a pagar el impuesto. Sería absurdo e injusto exigir el ingreso del pago fraccionado que no se ingresó a su debido tiempo a la misma persona que ha efectuado el ingreso del impuesto sin deducir el pago fraccionado. Se trataría de una duplicación del pago de una misma cantidad por una misma persona y, si así fuera, habría que entender necesariamente que la obligación de ingresar el pago fraccionado carecería de fundamento y solo se podría entender como un ingreso que originase simultáneamente un crédito del contribuyente a la devolución del impuesto pagado en exceso por no haber deducido el pago fraccionado.

IV. ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN

En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral ha decidido estimar la pretensión deducida por el Director General de la AEAT y, en consecuencia, declara que la HFN debe satisfacer a la AEAT el importe neto en que haya resultado beneficiada por los pagos anticipados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio de 2007 ingresados en la HFN por el obligado tributario.

La ejecución de esta resolución se llevará a cabo mediante la transferencia o remesa de las cantidades indicadas, que deberá realizar la HTN a favor de la AEAT.

V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados, pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

En el lugar y fecha del encabezamiento.