

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 244/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos  
Cebrián

**TRIBUNAL SUPREMO**  
**Sala de lo Contencioso-Administrativo**  
**Sección Segunda**  
**Sentencia núm. 1541/2021**

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 20 de diciembre de 2021.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso contencioso-administrativo directo núm. 244/2020, interpuesto por la COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA, representada por el procurador de los Tribunales D. NOMBRE/APELLIDOS 1, contra la resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 24 de junio de 2020, en el conflicto núm 104/2017, sobre Impuesto sobre el Valor Añadido del período 2014.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

## **PRIMERO.- Resolución recurrida y hechos relevantes**

El procurador D. NOMBRE/APELLLIDOS 1, en nombre y representación de la COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA, con fecha 24 de agosto de 2020, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 24 de junio de 2020, en el conflicto nº 104/2017, instado por la Comunidad Foral de Navarra en relación con el resultado de las actuaciones inspectoras seguidas a la entidad ENTIDAD 1, por el Impuesto sobre el Valor Añadido del período 2014.

ENTIDAD 1. es una entidad establecida en Suiza y matriz de dos sociedades con sede en España. Estas son, la indicada ENTIDAD 2 y ENTIDAD 3. Las declaraciones mensuales de IVA 2014 presentadas por ENTIDAD 1 resultan todas a devolver, por exceder las cuotas soportadas deducibles sobre las cuotas devengadas. Antes de proceder a su devolución, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo AEAT) inicio actuaciones inspectoras de carácter parcial a fin de comprobar si la sociedad tenía o no establecimiento permanente en España en el año 2014. Esas actuaciones concluyeron declarando que dicha sociedad había dejado de tener establecimiento permanente en España a partir del 1 de enero de 2004 y, por consiguiente, la competencia para la exacción del IVA en 2014 correspondiente a la Hacienda Tributaria de Navarra, hoy Hacienda Foral de Navarra (en lo sucesivo, HFN).

La HFN discrepó de dicha conclusión de la AEAT y por ello planteó conflicto de competencia ante la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, JA). Ésta acordó, mediante resolución fechada el 21 de diciembre de 2016, declarar la competencia de la AEAT en el año 2014. Recurrida dicha resolución por la AEAT ante esta Sala del Tribunal Supremo, recurso contencioso-administrativo 68/2017, fue reconfirmada por la sentencia 509/2018, de 23 de marzo, por considerar que, durante el ejercicio 2014, ENTIDAD 1 no tenía un establecimiento permanente en España a efectos del IVA, por lo que, de acuerdo

con lo dispuesto en el artículo 33.10 del Convenio Económico, le corresponde a la Administración del Estado la exacción y la devolución del IVA por ella generado.

El 17 de febrero de 2017, en cumplimiento de la resolución de la JA, la AEAT inició actuaciones de comprobación del IVA a devolver a ENTIDAD 1 en el ejercicio 2014. Esas actuaciones dieron lugar a un acta de conformidad, fechada el 6 de junio de 2017 en la que se reflejan determinadas minoraciones realizadas por la AEAT, por entender que a dicha sociedad no le correspondía la devolución de ciertas cuotas soportadas y que, además, entre las cuotas de IVA soportadas por repercusión en facturas emitidas a cargo de ENTIDAD 1 por su filial ENTIDAD 2 había algunas no deducibles por tratarse de operaciones no sujetas al IVA en España.

El 27 de julio de 2017, la entidad ENTIDAD 2 con domicilio fiscal en Navarra, presentó un escrito ante la HFN con objeto de explicar las razones por las que había procedido a emitir determinadas facturas rectificativas respecto de dos operaciones realizadas con su matriz suiza, por los conceptos de la transmisión de la cartera de clientes y la venta de inventarios.

Entre la documentación aportada por ENTIDAD 2, se encuentra el acuerdo, de 16 de junio de 2017, de confirmación de la liquidación provisional propuesta por la AEAT en acta de conformidad ya citada que fue formalizada el 6 de junio de 2017. La misma concluye el procedimiento de inspección seguido a ENTIDAD 1 por el IVA correspondiente al ejercicio de 2014. En este acuerdo, la Inspección de la AEAT minoró e inadmitió determinadas cuotas de IVA declaradas y soportadas por dicha entidad. Estas cuotas, cuya deducción fue rechazada, corresponden a operaciones que se habían considerado por la AEAT sometidas al impuesto y habían sido declaradas e ingresadas.

El 30 de agosto de 2017, la HFN recibió una solicitud de ENTIDAD 1 por la que dicho obligado tributario inicia el procedimiento para la devolución de las cuotas soportadas de IVA por el importe de IMPORTE 1 euros, cuya deducibilidad fue inadmitida por la AEAT en el acuerdo de liquidación de 16 de

junio de 2017. La mercantil solicitaba la devolución de esa cantidad, junto con los correspondientes intereses de demora.

El 27 de septiembre de 2017, el director gerente de la HFN formuló y notificó requerimiento de inhibición a la AEAT (artículo 14.1 del Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo) con la documentación adjunta precisa.

El día 2 de noviembre de 2017 se recibió en la HFN escrito de contestación de la AEAT, a través del cual manifiesta su rechazo al requerimiento formulado.

Por medio de escrito registrado el 22 de noviembre de 2019, el consejero de Hacienda y Política Financiera del Gobierno de Navarra presentó ante la JA un escrito promoviendo un conflicto para resolver la discrepancia sobre la competencia para la devolución de cuotas de IVA de 2014 de ENTIDAD 1, en solicitud de que declarase:

- Que corresponde a la Administración del Estado, por ser Administración competente para ello de acuerdo con el Convenio Económico, la devolución a ENTIDAD 1 de cuotas de IVA por importe de IMPORTE 1 euros, incorporadas por la entidad en su declaración de IVA de enero de 2014.

- La plena sujeción al IVA de las operaciones realizadas por ENTIDAD 1 con ENTIDAD 2 de adquisición de inventarios y de cartera de clientes y, en consecuencia, de acuerdo con el Convenio Económico, la competencia y obligación de la Administración del Estado de proceder a la devolución de las cuotas de IVA soportadas por el obligado tributario que resultan de tales operaciones.

Tramitado el conflicto con el nº 104/2017, y agotados los trámites de instrucción y alegaciones, la Junta Arbitral, por resolución de 24 de junio de 2020, acuerda:

«Primero: Inadmitir el conflicto en cuanto se refiere a la adquisición por parte de ENTIDAD 1, de material inventariado por ENTIDAD 2.

Segundo: Inadmitir el conflicto en cuanto se refiere a la cesión de la cartera de clientes a favor de ENTIDAD 1.

Tercero: Desestimar el conflicto negativo de competencias instado por la Comunidad Foral de Navarra en relación con la deducción del IVA soportado por ENTIDAD 1, en el año 2013».

El Gobierno de Navarra, mediante acuerdo de 19 de agosto de 2020, ha decidido interponer recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Supremo contra la citada resolución de 24 de junio de 2020 (conflicto núm. 104/2017) de la Junta Arbitral prevista en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

#### **SEGUNDO.- *Interposición del recurso.***

El representante de la Comunidad Foral de Navarra, interpuso recurso contencioso administrativo, con fecha 26 de agosto de 2020. Recibido el expediente administrativo, por diligencia de ordenación de fecha 29 de octubre de 2020 se otorgó a la misma, con entrega del expediente administrativo, el plazo de veinte días para la formalización de la demanda. Trámite que fue evacuado mediante escrito presentado con fecha 24 de noviembre de 2020.

#### **TERCERO. - *Contestación a la demanda.***

Por Diligencia de Ordenación de fecha 25 de noviembre de 2020, se tuvo por formalizada la demanda, dándose traslado de la misma, con entrega del expediente administrativo a la Administración General del Estado, representada y asistida por el Abogado del Estado, parte recurrida, para que la contestara en el plazo de veinte días. Trámite que fue cumplimentado mediante escrito de fecha 23 de diciembre.

**CUARTO.- *Determinación de la cuantía y recibimiento del pleito a prueba.***

Por decreto de fecha 7 de enero de 2021, se fijó la cuantía del presente recurso como indeterminada, tal y como habían instado las partes.

Mediante auto de 15 de enero de 2021 se acordó el recibimiento del pleito a prueba, que se había solicitado por la demandante sin oposición de la contraparte. Siendo la prueba de carácter documental, se unió la aportada y se libraron los pertinentes oficios para requerir la que no obraba en poder de las partes. El auto denegaba por innecesario el requerimiento a la AEAT, para aportación documental.

Por diligencia de 1 de marzo de 2021 se declaró concluso el trámite de prueba, concediéndose a la representación procesal de la parte recurrente el término de diez días para la presentación de escrito de conclusiones, trámite que fue evacuado mediante escrito presentado con fecha 12 de marzo.

Asimismo, por diligencia de ordenación de fecha 15 de marzo, se dio traslado, por igual plazo de diez días, a la representación procesal de la parte recurrida, para que evacuara el referido trámite de conclusiones. Trámite que fue cumplimentado por el Abogado del Estado mediante escrito presentado con fecha 17 de marzo.

**QUINTO.- *Votación y fallo.***

Habiendo sido declarado el pleito concluso, mediante providencia de 13 de abril de 2021 se acordó que, por razón de la materia, el asunto pasase a esta Sección segunda, señalándose para votación y fallo del recurso, el 10 de noviembre de 2021, siendo designado Magistrado Ponente el Excmo. Sr. don Isaac Merino Jara.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.-** *Objeto del presente recurso contencioso administrativo y síntesis del razonamiento de la Junta Arbitral del Convenio Económico.*

Antes de nada, importa señalar que la propia JA afirma que ya se ha pronunciado otras veces sobre «su capacidad para interpretar y aplicar las normas reguladoras de los tributos cuando de ello depende la atribución de la competencia sobre la que se debate en cada caso. Lo hizo en la resolución del conflicto 93/2016, en un conflicto suscitado por una discrepancia sobre la aplicación del IVA a los mismos obligados tributarios interesados en el presente procedimiento, en la que rechazó la inhibición solicitada por una de las partes, apoyándose en otras resoluciones anteriores, a saber:

En la resolución de 15 de mayo de 2014, recaída en el conflicto 48/2012, se dice que «la Junta Arbitral de Navarra es competente para calificar, como cuestión prejudicial, los hechos que deban ser subsumidos en las normas reguladoras de los impuestos cuando dicha calificación sea necesaria para resolver un conflicto de competencias que sea objeto de una pretensión residenciable ante la Junta». Y también, en el ordinal 4º la resolución de 30 de junio de 2014, dictada en el conflicto 54/2012, donde se reiteró esta doctrina con el siguiente texto:

«Como se desprende de este resumen de los términos del conflicto, es evidente que, al exclusivo efecto de determinar qué Administración es competente en este caso, hemos de resolver con carácter previo si la operación se encuentra sujeta o no al Impuesto sobre el Valor Añadido, pues resuelto lo anterior, corresponderá a una u otra Administración, bien proceder a la devolución de las cuotas percibidas –caso de no estar sujeta al IVA-, bien admitir su deducción-devolución -caso de estar sujeta-. Es decir, la cuestión del conflicto negativo de competencias conduce a un problema de calificación tributaria de unas operaciones cuya naturaleza, a efectos del IVA, hemos de dilucidar por tratarse de un asunto previo y necesario para la resolución del conflicto competencial»

Este punto es de capital importancia, puesto que tramitado el conflicto con el nº 104/2017, y agotados los trámites de instrucción y alegaciones, la Junta Arbitral, por resolución de 24 de junio de 2020, acordó, como se ha dejado dicho en los antecedentes, sendas inadmisiones.

En relación con la primera de ellas, concluye su razonamiento señalando que el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, habilita a la Junta Arbitral «para resolver conflictos entre administraciones

tributarias “como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente convenio a casos concretos” o bien “en relación con la aplicación de los puntos de conexión”. En el presente caso (discrepancias sobre la calificación de la transmisión de bienes inventariados) no hay debate sobre puntos de conexión, pues ambas administraciones concuerdan en el alcance de la competencia de cada una».

Con respecto a la segunda de las inadmisiones, en lo referente a la cesión de cartera de valores, afirma la JA que «las partes manifiestan perfecta armonía en cuando a la titularidad de sus respectivas competencias sobre la calificación y aplicación del impuesto devengado a cargo de ENTIDAD 2, y sobre la calificación y aplicación del impuesto devengado a cargo de ENTIDAD 1. La discordia reside en el modo de calificar y cuantificar jurídicamente el primero (competencia de la HFN) y el segundo (competencia de la AEAT)».

Por tanto, únicamente entra a conocer el fondo de la cuestión relativa a la competencia para deducir o devolver las cuotas de IVA devengadas en 2013.

En este sentido, asegura que ambas partes están de acuerdo en que ENTIDAD 1 ha incluido en su declaración de IVA de enero de 2014, presentada ante la AEAT, una serie de cuotas soportadas en adquisiciones de bienes o servicios a diversos proveedores con sede o establecimiento en territorio de aplicación del impuesto, que se devengaron cuando la competencia para aplicar el IVA a ENTIDAD 1 no correspondía a la AEAT.



La cuestión, por tanto, que debe resolver la JA consiste en determinar si el IVA devengado en un periodo de liquidación, es deducible en un periodo posterior en el que la Administración tributaria competente para exigir el impuesto, no es la misma.

Manifiesta la JA que la legislación reguladora del IVA no ofrece dudas sobre la posibilidad de aplicar el IVA soportado deducible en cualquier liquidación, dentro de los cuatro años desde el nacimiento del derecho a deducir, puesto que así lo ordena el artículo 99, tres de la LIVA.

La JA manifiesta que no existe una norma específica en el Convenio Económico que, específicamente, contemple un supuesto de esa naturaleza, si bien sí existen otras normas que han de servir de base para solucionar el conflicto. Para ello acude a tres sentencias del Tribunal Supremo, relativas al Concierto Económico del País Vasco: de 3 de marzo de 2010, rec.538/2009, de 10 de junio de 2010, rec. 378/2009, y de 17 de junio de 2010, rec. 529/2009. Y la conclusión a la que llega es que la administración tributaria competente para efectuar la devolución solicitada por ENTIDAD 1. «no es otra que la que era competente en el momento en que se generó el derecho a la deducción o devolución de las cuotas satisfechas o soportadas». Antes de ello, ha destacado:

«En efecto, no nos encontramos ante un cambio de domicilio social del territorio foral o viceversa; tampoco ante una subrogación de créditos fiscales de sociedades de domicilio fiscal diferente. La cuestión que aquí se plantea es la clausura de un establecimiento permanente que tiene como consecuencia un cambio en el punto de conexión determinante de la competencia de una Administración tributaria u otra.

Estas diferencias son, sin embargo, irrelevantes para el enfoque del problema, porque lo que en todos los casos se discute y debe ponerse en primer plano es el hecho de la modificación de los puntos de conexión que, por razones estrictamente formales, pueden dar lugar a una injusticia material consistente en el enriquecimiento infundado e injusto de una Administración a costa de otra».

**SEGUNDO.- Síntesis de las posiciones de la Comunidad Foral de Navarra y de la Administración del Estado.**

En los inicios del escrito de interposición del recurso la HFL dedica varios párrafos a la materia relativa a la competencia de la Junta Arbitral para pronunciarse sobre las cuestiones cuyo examen declina. En particular, señala que «se trata de un conflicto que surge entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del Convenio a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales. El supuesto consiste precisamente en que dos Administraciones tributaras (justamente las afectadas por el Convenio y justamente las que ha de someter sus controversias a la JA) no se ponen de acuerdo (conflicto) en quién debe ingresar o devolver por derivación de la diferencia en la calificación de unas operaciones que se refieren a impuestos cuya competencia viene establecida en el Convenio. Sin embargo, esa competencia, formalmente establecida en el Convenio y delimitada por los puntos de conexión que previene, se queda vacía si se da por buena la calificación interesada que la AEAT efectúa de tales operaciones».

En suma, la HFN en su escrito de demanda considera que la resolución de las controversias patentizadas entre las dos Administraciones tributarias constituye objeto propio de un conflicto a resolver por la JA como paso previo a su definitiva solución por la jurisdicción. Es por ello por lo que reproduce, parcialmente, su argumentación a este respecto, solicitando como petición subsidiaria la de remisión de nuevo a la JA para que analice y acuerde lo procedente sobre semejantes cuestiones.

No está de más recordar que la HFL vuelve sobre esta cuestión en su escrito de conclusiones, fechado el 12 de marzo de 2021, en el que se puede leer lo siguiente: «Como la propia contestación a la demanda patentiza, esa misma Sala en el procedimiento ordinario n° 68/2017, dicta la sentencia n° 509/18, de 23 de marzo, en la que también se cuestionaba tan sólo si la propia GS disponía o no de establecimiento permanente en España. Si se seguía el criterio que la JA defiende en este caso, tampoco entonces nos encontraríamos

ante un conflicto residenciable ante la JA, en cuanto que la determinación del único objeto de controversia entre las administraciones en conflicto (la existencia o no de establecimiento permanente) es una cuestión previa o prejudicial que ha de ser resuelta por la JA, en cuanto que el punto de conexión del artículo 33.10 del Convenio depende de esa circunstancia. *Mutatis mutandis*, lo mismo cabe reseñar respecto de las dos cuestiones sobre las que la JA se inhiere. La Sala señala con toda claridad que no es que se revise la actuación inspectora entonces llevada a cabo, sino que se corrige (justo lo que se pretende aquí a los efectos de aplicar la norma que establece los puntos de conexión y, en consecuencia, la competencia de cada Administración tributaria)». En ese sentido, reitera que es la vía arbitral la adecuada para resolver el conflicto y su resolución, sujeta a revisión jurisdiccional por el Tribunal Supremo. Es más, recoge las consideraciones que a esta misma Sala merecieron las objeciones a la admisión del conflicto presentado en su día por la AEAT y que dieron lugar al conflicto nº 10572017, sobre cuya resolución se pronunció nuestra sentencia nº 1665/2020, de 3 de diciembre de 2020, resolutoria del procedimiento ordinario nº 425/2019. Recuerda la HFN que en ese caso que lo que realmente se articulaba ante la JA era simplemente una reclamación de cantidad para hacer efectivo un crédito de derecho público de naturaleza no tributaria, una remesa. Esa objeción se rechazó por la JA y, a ese respecto, señala dicha sentencia, en su fundamento de derecho cuarto, apartado 1.4: «En relación a la aducida falta de competencia de la Junta Arbitral para la resolución del conflicto planteado, basta con reiterar lo expuesto en la resolución recurrida, atinente a 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", de tal forma que "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" para lo que la Junta Arbitral, conforme al artículo 51 del Convenio Económico, resulta plenamente competente».

Razones idénticas se defienden en este escrito, obviamente cambiando lo que haya de cambiarse en cuanto al tributo, los períodos y la específica razón en la que se basa. Ese conflicto deriva de la interpretación y aplicación del Convenio Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales. La competencia, según el Convenio, queda vacía si se da por buena la calificación otorgada por la AEAT en su propio interés a tales operaciones. Existe conexión evidente entre la pretensión deducida y la potestad que, según el Convenio, corresponde a la HFN.

Como ya se ha adelantado, sobre las dos cuestiones respecto de las que la Junta Arbitral ha declarado la inadmisibilidad del conflicto, concluye la Abogacía del Estado que, en relación con ambas cuestiones y por las razones que consigna la resolución recurrida, la calificación a efectos de IVA de las operaciones de adquisición de inventarios y cesión de cartera de clientes, no originan un verdadero conflicto derivado del Convenio Económico y no son residenciables ante la Junta Arbitral. Y dicho eso, sobre dichas cuestiones, argumenta, con carácter subsidiario, sobre el fondo, reiterando las alegaciones realizadas por la AEAT ante la JA.

En cuanto a la otra cuestión, la relativa a la deducción del IVA soportado por ENTIDAD 1, en el año 2013, la HFN argumenta que la resolución impugnada elude la aplicación de la normativa y se basa en una extensión indebida de determinada doctrina de esa Sala sobre la imputación temporal de las facturas deducibles. En efecto, esa doctrina se refiere única y exclusivamente a los saldos de cuotas de IVA pendientes de compensación y generados durante el ejercicio en que también se tributó ante otra Administración.

Afirma que ninguna de las circunstancias relevantes a que se refieren esos pronunciamientos judiciales concurre en el supuesto de la actuación inspectora realizada a ENTIDAD 1.

Señala que más que estudiar las similitudes y diferencias entre los casos a los que dicha jurisprudencia se refiere y el presente (no hay saldo, no hay cambio de domicilio), la JA se limita a considerar que el mismo criterio se aplica

aquí, pero por otras razones que no encuentran acomodo en nuestro caso, puesto que el mismo se resuelve con aplicación de las reglas jurídicas contenidas en el propio Convenio Económico y con las normas reguladoras del IVA.

Defiende que ENTIDAD 1 no generó ningún saldo de cuotas de IVA en el ejercicio de 2014 del que derive la titularidad de un crédito fiscal que haya sido ejercido frente a la AEAT, a efectos de obtención de compensaciones y/o devoluciones por el IVA de tal ejercicio.

Destaca que no se ha producido tampoco ninguna “fragmentación” del IVA durante el periodo impositivo, puesto que durante ese concreto ejercicio no hubo cambio ni del domicilio fiscal del sujeto pasivo ni de la Administración competente para la exacción del IVA.

Manifiesta que, simplemente, se ha ejercitado el derecho por el sujeto pasivo a la deducción de cuotas de IVA correspondientes a determinadas facturas en el ejercicio correspondiente y que tal derecho se ha ejercitado ante la Administración competente.

Subraya que, en el presente caso, no se ha producido un cambio de domicilio fiscal. El domicilio fiscal de la entidad no ha variado, ubicándose, tanto en el periodo de 2013 como en el de 2014, en el mismo territorio. Cuestión distinta son las reglas del Convenio Económico, que, en un caso como éste, prescriben que tributase en 2013 ante la HFN y en los ejercicios posteriores lo esté haciendo ante la AEAT.

En suma, para ir concluyendo, afirma que en el presente caso no se aprecian cambios en la tributación del sujeto pasivo que justifiquen el rechazo de la deducción tributaria asociada a tales facturas, puesto que ENTIDAD 1 dedujo en sus declaraciones de IVA de ese año todas las cuotas de IVA que había soportado durante ese ejercicio a que tenía derecho. No hay, por ello, ningún traslado de cuotas de IVA soportado en 2013 al ejercicio de 2014, porque ENTIDAD 1 no pudo llegar a deducirse (por no surgir el derecho a deducción)

ninguna de las cuotas a que se refieren las facturas controvertidas, si no llegó a disponer de ellas al no recibirlas de sus proveedores hasta el ejercicio de 2014. En consecuencia, tampoco llegó a soportar materialmente tales cuotas en 2013, puesto que la repercusión del impuesto del que trae causa la obligación de soportarlo se efectúa al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente, de acuerdo con lo establecido en la normativa de este tributo.

Asegura que ENTIDAD 1 no ejerció ningún derecho de opción cuando solicitó la devolución a la AEAT, pues se limitó a declarar ese IVA en el mismo momento temporal en que tributariamente podía hacerlo, sin que quepa apreciar voluntad alguna ni posibilidad en el sujeto pasivo de alterar la competencia administrativa de exacción del tributo.

Reseña, en fin, que también la AEAT niega a ENTIDAD 1 la devolución de las cuotas de IVA soportado, pese a que ese IVA fue ingresado ante la AEAT y no en la HFN, por lo que, desde un punto de vista material, parece todavía más injustificada la negativa a la devolución.

Por su parte, la Abogacía del Estado en la contestación a la demanda expresa su adhesión a la resolución recurrida en tanto en cuanto traslada con acierto, en su opinión, la jurisprudencia de este Tribunal Supremo, al supuesto que nos ocupa, jurisprudencia a la que suma junto a las sentencias ya mencionadas la STS de 7 de diciembre de 2015, rec. 967/2014 que, en un supuesto referido a la devolución de cuotas soportadas antes del inicio de la actividad, produciéndose, poco después, un cambio en el domicilio que determina también un cambio en la Administración competente a efectos de IVA, reitera la regla según la cual la Administración competente para la devolución es aquella que lo era para la exacción cuando el impuesto se generó.

Además, recuerda que las alegaciones de la demanda inciden, fundamentalmente, sobre dos aspectos: la fecha de recepción de las facturas por ENTIDAD 1 y el momento en que puede ejercitarse el derecho a la deducción del IVA, según el art. 99. Cuatro LIVA.

Pues bien, sostiene que a esas dos cuestiones responde la Junta acertadamente, dando prioridad al momento en que nace el derecho a la deducción (art. 98 LIVA) y dejando sentado que no se ha acreditado el momento de recepción de las facturas.

**TERCERO.-** *Interpretación de la normativa aplicable y respuesta a las pretensiones de las partes.*

Constatada la existencia de un verdadero conflicto, dado que las alegaciones de la HFN confirman su existencia, no tenemos por menos que decretar la retroacción de actuaciones para que la JA se pronuncie sobre las dos cuestiones cuyo análisis ha rechazado.

Por otro lado, con respecto a la otra cuestión, sobre la que sí se ha pronunciado la JA debemos decir que estimamos correcto el análisis que realiza la Junta Arbitral de nuestra jurisprudencia, sin que la circunstancia de que la misma haya versado sobre la interpretación del Concierto Económico del País Vasco, de que se refiriera a un cambio de domicilio o, en fin, de que la competencia para solicitar la devolución de cuotas de IVA se fijara con relación a los saldos pendientes, puedan impedir su traslación al caso que nos ocupa, al igual que hemos hecho recientemente en la sentencia 1395/2021 de 30 de noviembre, recurso 190/2020.

Efectivamente, en esta última sentencia hemos afirmado que de nuestra jurisprudencia «se infiere con claridad -haciendo abstracción de las distintas circunstancias del caso concreto que allí se enjuiciaba- que (i) trasladar el crédito fiscal (las cuotas del IVA) soportadas en un determinado territorio (en este caso Navarra) a las declaraciones-liquidaciones presentadas ante otra Administración (en este caso, la AEAT) implicaría un enriquecimiento injusto para una Administración y un perjuicio injustificado para la otra, produciendo distorsiones patrimoniales que no son conformes con el principio de reparto equitativo de los recursos fiscales; (ii) siendo el IVA un impuesto de devengo instantáneo, ello implica que el sujeto pasivo deba incluir en las declaraciones-liquidaciones periódicas que presente en cada Administración competente los IVA devengados

hasta el momento del cambio de régimen de tributación, deduciendo los IVA (que originen derecho a deducción) igualmente soportados hasta dicho momento, siendo la diferencia neta resultante lo que determina el importe de exacción respecto al que sería competente cada Administración».

En este sentido, hemos dicho que, de nuestra sentencia de 30 de marzo de 2011, recurso 538 /2009, que, a su vez, reproduce la sentencia de 10 de junio de 2010, rec. 378/2009, se extraen como conclusiones las siguientes:

«1ª) No compartir la interpretación de la Administración demandante respecto a la imposibilidad legal de la fragmentación del IVA en caso de cambio de domicilio del obligado tributario --persona jurídica-- dado que esta posibilidad se recoge expresamente para las personas físicas.

2ª) Una interpretación lógica y sistemática del Concierto Económico nos inclina a defender que el régimen fiscal previsto para las personas físicas en los supuestos del cambio de domicilio fiscal es el que debe aplicarse en los casos en que, en iguales circunstancias de cambio de domicilio, el obligado tributario sea una persona jurídica. Las consecuencias del cambio de domicilio de la entidad se producen, pues, a partir del momento del cambio, por aplicación analógica de lo dispuesto para las personas físicas en el art. 43. Siete del Concierto. Hasta ese momento la competencia debe pertenecer a la Administración que la ostentaba con anterioridad a dicho cambio».

Asimismo, expresan que «lo que se deja expuesto demuestra que no es correcta la tesis defendida por la Administración demandante de que la liquidación del IVA no es susceptible de fragmentación; con independencia de que la Administración tributaria del Estado admite la posibilidad de excepciones a la regla que impide trasladar saldos deudores a otras Administraciones incompetentes para la exacción de un impuesto en determinado periodo, es lo cierto que, tratándose al menos de personas físicas que cambian de domicilio fiscal, es posible tal fragmentación, siendo el momento de dicho cambio el punto de referencia para trasladar la competencia de una a otra Administración, pero



sin que ello signifique asumir responsabilidades anteriores al reiterado cambio de domicilio».

Por otra parte, afirmamos después que «en la sentencia de 7 de diciembre de 2015, recurso 967/2014, ECLI:ES:TS:2015:5165, expresábamos: "siendo así, resulta evidente que en este caso la Administración competente era la del Estado, competencia que alcanza no sólo a la potestad para recaudar, sino al deber de devolver las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales [artículos 111.3, en relación con el 115, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), y de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial de Bizkaia de 14 de diciembre)]. Si en el ínterin (entre la repercusión de la cuota correspondiente al impuesto devengado y la fecha en que se ejercita el derecho a la devolución) se ha producido un cambio de domicilio fiscal, trasladándolo desde el territorio común al foral, o viceversa, conforme a nuestra jurisprudencia [sentencias de 10 de junio de 2010 (recurso 378/09, FJ 3º; ES:TS:2010:4013); 17 de junio de 2010 (recurso 529/09, FJ 3º; ES:TS:2020:4101); Y 30 de marzo de 2011 (recurso 538/09, FJ 3º; ES:TS:2011:1904)], la Administración competente para la devolución es la que lo era para la exacción cuando el impuesto se generó [...]»

Lo cual, trasladado al caso que nos ocupa, significa que la administración tributaria competente para efectuar la devolución solicitada por ENTIDAD 1 es la que era competente en el momento en que se generó el derecho a la deducción o devolución de las cuotas satisfechas o soportadas, es decir, la Hacienda Foral Navarra.

Por todas las razones expuestas procede, en consecuencia, estimar parcialmente el presente recurso contencioso administrativo interpuesto contra la resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 24 de junio de 2020, en el conflicto 104/2017, sobre Impuesto sobre el Valor Añadido del período 2014, en la medida en que, por un lado, confirmamos la desestimación del conflicto negativo de

competencias instado en relación con la deducción del IVA soportado por ENTIDAD 1, en el año 2013, y, por otro, decretamos la retroacción de actuaciones para que la Junta Arbitral del Convenio Económico se pronuncie sobre cuál es la administración competente (la estatal o la foral) tanto por lo que se refiere a la adquisición por parte de ENTIDAD 1, de material inventariado por ENTIDAD 2 como por lo que se refiere a la cesión de la cartera de clientes a favor de ENTIDAD 1.

#### **CUARTO.- Costas.**

Nos hallamos ante un recurso en única instancia y, por tanto, resulta aplicable el artículo 139.1 LJCA y siendo así, habida cuenta de que declaramos la estimación parcial de las pretensiones, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad, puesto que ninguna de ellas ha sostenido su acción o interpuesto el recurso con mala fe o temeridad.

### **FALLO**

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

1º) Que debemos estimar y estimamos parcialmente el recurso contencioso-administrativo n.º. 244/2020, interpuesto por la COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA, contra la resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 24 de junio de 2020, en el conflicto núm 104/2017, sobre Impuesto sobre el Valor Añadido del período 2014, de manera que, por un lado, confirmamos la desestimación del conflicto negativo de competencias instado en relación con la deducción del IVA soportado por ENTIDAD 1, en el año 2013, y, por otro, decretamos la retroacción de actuaciones para que la Junta Arbitral del Convenio Económico se pronuncie sobre cuál es la administración competente (la estatal o la foral) tanto por lo que se refiere a la adquisición por parte de ENTIDAD 1, de material inventariado por ENTIDAD 2 como por lo que se refiere a la cesión de la cartera de clientes a favor de ENTIDAD 1.

2°) No hacer expresa imposición de las costas de este recurso.

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

Así se acuerda y firma.