

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 190/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

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

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 1395/2021

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 30 de noviembre de 2021.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso-administrativo nº 190/2020 interpuesto por la Comunidad Foral de Navarra, representada por el procurador de los Tribunales don NOMBRE Y APELLIDOS 1, bajo la dirección letrada de don Francisco Negro Roldán, contra la Resolución de 23 de abril de 2020 de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, prevista en el artículo 51 de dicho Convenio.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado; y la ENTIDAD 1, representada por la procuradora de

los Tribunales doña NOMBRE Y APELLIDOS 2, bajo la dirección letrada de don Isidro Sardina Chaveinte.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - El objeto del recurso.

El procurador de los Tribunales don NOMBRE Y APELLIDOS 1, en representación de la Comunidad Foral de Navarra, por escrito de 31 de julio de 2020, interpuso recurso contra la resolución de 23 de abril de 2020 de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, prevista en el artículo 51 de dicho Convenio.

SEGUNDO. - El conflicto competencial subyacente a la decisión de la Junta Arbitral.

La sociedad ENTIDAD 1 tributaba y presentaba declaraciones del IVA en el ejercicio 2014 en la Hacienda Foral de Navarra (en lo sucesivo, "HFN"), al tratarse de una sociedad con domicilio en Pamplona que presentaba declaraciones mensuales y cuyo volumen de facturación en el año precedente no había superado en aquel momento los 7 millones de euros.

Sin embargo, al superar el umbral de volumen de negocios marcado por el Convenio en el ejercicio 2014 (fijado en siete millones de euros para los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en Navarra), se produjo en 2015 un cambio competencial, por lo que pasó a tributar en función de la cifra relativa de negocios, correspondiendo a la Administración del Estado la mayor parte de la exacción del IVA y del IS, dado que realizaba en territorio común más del 75% de sus operaciones totales.

ENTIDAD 1, incluyó (a efectos de su deducción) en su declaración de IVA del primer trimestre de 2015, presentada ante la AEAT, una serie de cuotas soportadas en adquisiciones de bienes o servicios a diversos proveedores.

Por la AEAT en una inspección posterior se cuestionó, específicamente, la pretendida deducción de dos facturas, emitidas el 30 de enero de 2015 y el 27 de febrero de 2015 por servicios prestados a ENTIDAD 1 en los meses de noviembre y diciembre de 2014, respectivamente. La AEAT apreció que esas dos facturas (deducidas en el IVA del primer trimestre de 2015), por un importe total de IMPORTE 1 euros, no eran deducibles en 2015 (ni, por ende, ante la AEAT) porque recogían cuotas de IVA devengado y soportado en noviembre y diciembre de 2014, cuya deducción debía imputarse a la HTN.

Para la AEAT, las cuotas de IVA a incluir en las declaraciones que se presenten a cada Administración han de ser las que correspondan a las operaciones devengadas en cada uno de los territorios, atendiendo a la fecha concreta de devengo del IVA.

ENTIDAD 1 presentó entonces ante la HFN una solicitud de rectificación del IVA, ejercicios 2014/2015, con petición de devolución de ingresos indebidos “derivados de la deducción de facturas correspondientes a esta Administración”, por importe de IMPORTE 1 euros.

Sin embargo, la HFN rechazó la solicitud, entendiendo que no era competente, considerando que el devengo del IVA se producía con la emisión y contabilización de la factura, por lo tanto, en 2015 y no en 2014.

Ante ello, ENTIDAD 1 presentó un recurso poniendo de manifiesto que si la HFN se consideraba no competente debía presentar un conflicto ante la Junta Arbitral, recurso fue desestimado en todos los extremos y que determinó que la obligada tributaria comunicara a la Junta Arbitral un conflicto de competencias con base en el artículo 14.3 del Reglamento de la Junta Arbitral, que fue tramitado como conflicto negativo de competencias nº 130/2019.

Mediante resolución de 23 de abril de 2020, la Junta Arbitral estimó el referido conflicto negativo de competencias instado por ENTIDAD 1 con relación a su solicitud presentada ante la HFN -relativa a la devolución del IVA soportado en 2014-, declarando que corresponde a la HFN atender dicha solicitud de devolución, previas las comprobaciones que estime pertinentes.

TERCERO. - Tramitación del recurso contencioso interpuesto por la HFN.

1.- Como se ha expresado, el recurso contra la resolución de la Junta Arbitral de 23 de abril de 2020 se interpuso por el procurador de los Tribunales don NOMBRE Y APELLIDOS 1, en representación de la Comunidad Foral de Navarra, por escrito de fecha 31 de julio de 2020.

2.- Recibido el expediente administrativo y los justificantes de los emplazamientos practicados a terceros interesados, por diligencia de ordenación de 9 de octubre 2020, se otorgó el plazo de veinte días para la formalización de la demanda.

3.- El trámite fue evacuado mediante escrito de fecha 20 de octubre de 2020 en el que, tras hacer las alegaciones oportunas, la Comunidad Foral de Navarra solicitaba a esta Sala «...se estime íntegramente el presente recurso, y en consecuencia declare que la recurrida Resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 23 de abril de 2020, en el conflicto nº 130/2019, instado por ENTIDAD 1 es nula de pleno derecho o, subsidiariamente, resulta contraria al ordenamiento jurídico, acordando su anulación, declarando, en su lugar, que es la AEAT quien ha de reconocer y admitir la deducción y, en su caso, la devolución en la declaración-liquidación de 2015 de las cuotas soportadas por el IVA por importe de IMPORTE 1 €.»

4.- Conferido traslado de la demanda a la Administración General del Estado, el Sr. Abogado del Estado presentó escrito de contestación de fecha 16 de noviembre de 2020 en el que, tras las alegaciones oportunas, suplicaba a la Sala que «...continúe el procedimiento hasta dictar sentencia desestimatoria del recurso 190/2020, confirmando la Resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 23 de abril de 2010, que estimó el conflicto negativo de competencias instado por ENTIDAD 1 en relación con la deducción del IVA soportado en el año 2014 declarando que corresponde a la Hacienda Foral de Navarra atender la solicitud de devolución efectuada por dicha sociedad, previas las comprobaciones que estime pertinentes, todo con ello con imposición de costas a la recurrente.»

5.- La representación procesal de ENTIDAD 1, presentó escrito de contestación de fecha 18 de diciembre de 2020, solicitando a esta Sala que «...dicte Sentencia desestimando las pretensiones de la parte actora (HFN) y confirmando la resolución recurrida por Ésta y emitida por la JUNTA ARBITRAL DEL CONVENIO ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA con fecha 23 de abril del 2020 en la que se estimaba el conflicto negativo de competencias instado por mi representada y se acordaba ordenar a la HACIENDA TRIBUTARIA NAVARRA atender la solicitud de devolución efectuada por ENTIDAD 1, declarando la aplicación a los casos de cambios de administración a jurisprudencia ya existente y citada sobre el cambio de domicilio. »

6.- No habiéndose solicitado el recibimiento a prueba ni trámite de conclusiones por las partes, mediante decreto de fecha 19 de enero de 2021, se declaró concluso el recurso y pendiente de señalamiento para deliberación, votación y fallo cuando por turno le correspondiera.

7.- Por providencia de fecha 15 de septiembre de 2021 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo del recurso el día 10 de noviembre de 2021, fecha en que dio comienzo su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - La argumentación de la Junta Arbitral.

Como se ha expresado, la Junta Arbitral resuelve el conflicto negativo de competencias instado por ENTIDAD 1 con relación a su solicitud presentada ante la HFN, declarando que corresponde a la Hacienda Foral de Navarra atender la solicitud de devolución del IVA, efectuada por dicha sociedad.

En ese conflicto competencial latía el rechazo de la Comunidad Autónoma y del Estado a asumir la devolución del IVA soportado por ENTIDAD 1 en 2014.

Para fundamentar su decisión, la Junta Arbitral analiza la jurisprudencia, en particular, nuestras sentencias de 3 de marzo de 2010 (recurso contencioso-administrativo núm. 538/2009), 10 de junio de 2010 (recurso contencioso-administrativo núm. 378/2009) y 17 de junio de 2010 (recurso contencioso-administrativo núm. 529/2009); y sentencia de 7 de diciembre de 2015 (recurso contencioso-administrativo núm. 967/2014) indicando que la primera de ellas fue anulada y sustituida por la sentencia de 30 de marzo de 2011 (recurso contencioso-administrativo núm. 538/2009) todas ellas recaídas en aplicación del Concierto Económico del País Vasco.

Entiende que tales pronunciamientos, se basan en lo que el Tribunal Supremo denomina la fragmentalidad o fragmentabilidad del período y, sobre dicha circunstancia, considera que el sujeto pasivo debe incluir en las declaraciones que presente en cada

Administración competente, el IVA devengado hasta el momento del cambio de régimen jurídico, deduciendo el IVA igualmente soportado hasta dicho momento, siendo la diferencia neta resultante lo que determina el importe de exacción respecto al que sería competente cada Administración.

A estos efectos, afirma que la jurisprudencia “arranca de una consideración preliminar consistente en la afirmación de que existe una laguna legal de necesaria integración con los instrumentos hermenéuticos que ofrece el Derecho, a fin de armonizar y compatibilizar el procedimiento de aplicación del IVA con el respeto a dos derechos insoslayables que son, de un lado, el del obligado tributario a obtener la satisfacción de su crédito fiscal y, de otro lado, el de la Administración finalmente competente a no empobrecerse en beneficio de un enriquecimiento injusto de la que fue competente anteriormente, por causa de un reparto no equitativo de los recursos fiscales en el que se funda el Concierto Económico (o viceversa).”

Continúa afirmando la Junta Arbitral: “[...] Esa es la cuestión final que debe permitir resolver este asunto, si la doctrina del Tribunal Supremo invocada por la AEAT puede ser aplicada a un caso que no es exactamente igual, pudiéndose hallar diferencias: i) porque se desarrolla en el ámbito del Convenio con Navarra y no en el ámbito del Concierto Económico con el País Vasco; ii) porque, como señala la HFN, materialmente no presente la misma fisonomía, al tratarse no de saldos a compensar sino de adquisiciones cuyo IVA se devengó, en efecto, en el período anterior, pero que se deduce ahora, en ejercicio del precepto legal antes mencionado, habiendo advertido ENTIDAD 1 que se debió a lo que considera una razonable y lógica posposición de la contabilización.

Adelantamos que al entender de esta Junta Arbitral, sí se dan las suficientes analogías entre los asuntos que dieron origen a las sentencias de 10 y 17 de junio de 2010 y de 30 de marzo de 2011 –incluso, a contrario, el de la sentencia de 7 de diciembre de 2015- y el caso que ahora se nos presenta, por lo que la respuesta debe ser la misma, esto es, que la competencia para la exacción y por lo tanto para la devolución corresponde a la administración que la tenía en el momento en que se devengaron esas cuotas de IVA. Que era la Hacienda Foral de Navarra.”

Para la Junta Arbitral, “el Tribunal Supremo ha centrado el equilibrio cuya ruptura generaría ese empobrecimiento para una administración en la necesidad de agrupación del repercutido y el soportado en un mismo espacio temporal (sentencias de 2010 y 2011). Y ha prescindido de otros, cuya aplicación, realmente, hubiera sido bien dificultosa: por ejemplo, agrupar el IVA deducible por la adquisición de bienes y servicios con el IVA repercutido por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que tomaron como insumo aquellas adquisiciones (sentencia de 2015).

En resumen, el criterio del Tribunal Supremo es que la administración que era competente para la exacción del IVA en un determinado espacio temporal lo era tanto para el ingreso de cuotas de IVA devengado como para la devolución de IVA deducible y, si es necesario, el período debe fragmentarse para que eso sea posible. No es exactamente una cuestión de enriquecimiento o empobrecimiento de una administración sobre

otra, pues esto es algo que dependerá del caso concreto, sino más una cuestión de seguridad jurídica que, indirectamente, puede contribuir a la justicia.”

Ya en su último fundamento jurídico, argumenta que “el caso del simple no ejercicio del derecho a la deducción es algo diferente del de la compensación de saldos, sin duda, pero la solución debe ser la misma, pues la opción de deducir más tarde genera un desequilibrio similar al de los casos resueltos por el Tribunal Supremo, ya que desagrega las cuotas de IVA deducible de las cuotas de IVA repercutido en el mismo espacio temporal. Y no falta, tenga la relevancia que tenga, un elemento de voluntariedad.

La Ley, en efecto, determina con carácter general que el derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles. Añade que el derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho. En la situación habitual en la que el sujeto pasivo está frente a una única administración, un artículo como este no es conflictivo, sino lo contrario. Pero en el terreno de los concomitantes poderes fiscales sobre el mismo territorio de aplicación del impuesto todo cambia y lo que aparenta ser un amplio campo temporal para el ejercicio de un derecho topa con que la posposición de la deducción afecta a los intereses de otras administraciones.

En general, sin entrar en las razones ni en la mayor o menor diligencia del sujeto pasivo, hay suficientes analogías para proponer una solución similar a la de los saldos a compensar.

En particular, no podemos dejar de entrar en la que podría ser considerada la primera causa de posposición, que es la falta de registro contable de la factura de compra, y en las particularidades que tiene, además, porque es la causa que concurre en el caso del conflicto.

Es evidente que el sujeto pasivo está obligado a registrar la totalidad de las facturas que documenten cuotas de IVA soportado, tal y como dice la Ley y el Reglamento del IVA. La pregunta sobre si la no anotación en el libro de facturas recibidas condiciona el derecho a la deducción tiene una respuesta clara: la respuesta es que no condiciona, sin perjuicio de otros efectos secundarios o colaterales. Siendo ello así, aunque el IVA de la adquisición se devengase el día 31 de diciembre, no había impedimento alguno para que se contabilizase en las semanas siguientes, pero imputando el IVA al último período del año anterior. Esto, en la situación más habitual de los contribuyentes, es inocuo por completo –solo pospone la deducción–, pero en el conflicto que tratamos de resolver, no lo es. Si la contabilización de la operación afectase al devengo o incluso figurase en nuestra legislación como requisito para la deducción, quizá las analogías con el caso de los saldos pendientes no fueran suficientes. En esa situación, quizá las desviaciones causadas en las relaciones económicas del Convenio generasen sin más un desequilibrio que deba ser asumido. Pero no es un requisito.

En resumen, que habiéndose devengado el IVA de aquellas adquisiciones en un momento en el que la administración competente para la exacción, comprensiva tanto de la parte positiva como de la negativa de las declaraciones del sujeto pasivo, la devolución inherente a las mismas debe corresponder a la HFN,

evitando, además, que se modifique la exacción del IVA por una omisión que dependía de la sola voluntad del sujeto pasivo.”

SEGUNDO. - Síntesis de la posición de la Comunidad Foral Navarra.

Argumenta la Comunidad Foral que no resulta extensible al presente caso la jurisprudencia del Tribunal Supremo, analizada por la Junta Arbitral pues, entre otras razones, “ 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”, sin que, además, en el presente caso “se haya producido tampoco ninguna “fragmentación” del IVA durante el periodo impositivo (en nuestro caso, de 2014), 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.”

Aclara que la resolución impugnada ofrece la impresión de que ENTIDAD 1 pasará de tributar en Navarra a hacerlo de forma indiscriminada y plena en territorio común, lo que no fue así, en la medida que le correspondía tributar en ambos territorios expresando que dicha sociedad “tributó en 2015 en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el año natural, realizando en territorio común más del 75% de sus operaciones totales.”

Considera que el resultado de las liquidaciones correspondientes a ese periodo se debe imputar a las dos Administraciones en proporción al volumen de operaciones y de acuerdo con las distintas reglas de gestión del tributo recogidas en el artículo 34 del Convenio Económico, por lo que no hay, en su opinión, un “traslado” en bloque de la competencia tributaria de una a otra administración.

Argumenta que, a tenor del art 99.4 de la LIVA han de entenderse soportadas las cuotas deducibles en el momento en que el empresario o profesional que las soportó reciba la correspondiente factura o demás documentos justificativos del derecho a la deducción. Dado que las facturas son de 2015, ENTIDAD 1 no podía ejercitar el derecho a la deducción en 2014, por lo que al recibir las facturas en enero y febrero de 2015, la exacción del impuesto correspondía ya a la AEAT, de modo que esa circunstancia” le impidió generar y aplicar la deducción tributaria en momentos temporales anteriores al de ese ejercicio” y que, en consecuencia, “la denegación que efectuó la Inspección estatal (y ratifica de facto la resolución que impugnamos) del derecho a la deducción es antijurídica. La deducción se interesó correctamente por el sujeto pasivo. La JA, **sin sustento normativo alguno, respalda una limitación al derecho a la deducción del tributo – impuesta por la AEAT no inserta en la Ley, y que sólo se aplica en una interesada y parcial interpretación de la normativa del Convenio que no puede desplegar efecto alguno en el obligado tributario.**”

Asimismo, añade que, aunque se entendiera que el obligado tributario soportó la cuota deducible en 2014 y hubiese sido en ese periodo en el que hubiera nacido el derecho a la deducción, la normativa del impuesto permite aplicarla ejerciendo el derecho en el periodo de liquidación siguiente o en los sucesivos, con el límite de los cuatros años. Cualquier deducción practicada en ese amplio plazo sería regular y se aplicaría tributando a ambas Administraciones en función del volumen en relativo de operaciones.

En definitiva, para la Administración recurrente el Convenio prevé mecanismos “para acercarse a un ideal de equilibrio financiero a la hora de distribuir los ingresos del IVA.

Y a tal fin obedecen las normas que regulan la aplicación de porcentajes de tributación o la regularización de la cifra relativa al final de ejercicio. Justamente en ese marco encuentran acomodo las sentencias de esa Sala contempladas por la JA en su resolución, que asientan los ingresos tributarios del IVA al lugar donde se genera el valor añadido, o que limitan el traslado de cuotas de IVA declaradas y ya liquidadas entre administraciones.

Sin embargo, este principio de reparto equitativo de los recursos fiscales que se desprende de la regulación del Convenio, en sede de la gestión del IVA no se conceptúa como un equilibrio exacto ni matemático, especialmente en lo que se refiere a las empresas que no tributan en porcentaje al volumen de operaciones, en las que las cuotas se deducen por cada sociedad con absoluta independencia de en qué Administración se produce el ingreso de dichas cuotas, y con independencia de cuál sea la Administración competente para exaccionar el sujeto pasivo emisor de las facturas.”

Aduce que “no se oculta a la Sala un hecho evidente y común: en muchos casos las facturas se emiten por quien es sujeto pasivo de una Administración y se deducen en el sujeto pasivo de otra Administración, sin que esto suponga una alteración del equilibrio financiero surgido de las relaciones establecidas en el Convenio Económico. Simplemente el Convenio asume que este mecanismo juega a veces a favor de una Administración y otras veces a favor de otra. Se consiente, en cuanto es algo necesario en pos de la practicidad y simplificación de la gestión del IVA entre las Administraciones. Como se ha dicho, dicho equilibrio se termina reestableciendo a través del mecanismo de la aportación económica. Este es el verdadero espíritu que late detrás de la actual redacción del Convenio Económico. Tal y como se indica en la propia Resolución, esta situación puede darse a menudo en diferentes circunstancias. Por ejemplo, en un cambio de domicilio, un cambio de condición como no establecido o, incluso, cambios en el lugar de realización de las operaciones que lleven a modificaciones en los porcentajes de tributación o a entrar o salir del modo de tributación conjunta.

Sin embargo, todas estas situaciones deben resolverse con la actual redacción del Convenio Económico, que únicamente prevé el mecanismo de tributación conjunta y regularización de porcentajes de tributación en función de la actividad realizada en cada territorio como sistemas para acercarse a un equilibrio financiero en la gestión del IVA.”

A este respecto, apunta que “con independencia de la suerte que merezca luego el crédito de derecho público que pudiera hipotéticamente ostentar la AEAT frente a HFN, es algo que habrá de seguir su propio camino de solicitud y reclamación.”

TERCERO. - Síntesis de la posición de la Administración del Estado.

Para el abogado del Estado, la fecha de devengo es sustancial para el nacimiento del derecho a la deducción del impuesto soportado, de modo que el documento justificativo del impuesto soportado es un requisito formal necesario, pero no suficiente y la fecha de su emisión no es determinante para el nacimiento del derecho. De este modo, “naciendo el derecho a la deducción en la fecha del devengo, en la fecha en que se prestan los servicios correspondientes por parte de ENTIDAD 2 a ENTIDAD 1, en los meses de noviembre y diciembre de 2014, como reflejan las facturas correspondientes y siendo la fecha del devengo algo sustancial para el nacimiento del derecho a la deducción, las facturas donde se refleja la prestación de esos servicios y las fechas de emisión de las mismas, en este caso, los días 30 de enero y 27 de febrero de 2015, no son determinantes para el nacimiento del derecho.”

Recuerda la obligación por parte del sujeto pasivo de registrar la totalidad de las facturas que documenten cuotas de IVA soportado y considera correcta la argumentación de la Junta Arbitral que, a juicio del abogado del Estado, se pregunta “sobre si, la no anotación en el libro de facturas recibidas (o, si se prefiere, la emisión en plazo – en este caso noviembre y diciembre de 2014, fecha de prestación de los servicios - de las facturas correspondientes) condiciona el derecho a la deducción y para ello tiene una respuesta clara: esa circunstancia no condiciona en absoluto el derecho a la deducción sin perjuicio de otros efectos secundarios o colaterales.”

Por tanto, concluye que, “aunque el IVA de la adquisición se devengase el día 31 de diciembre, no había impedimento alguno para que se facturasen o contabilizase en las semanas siguientes, pero imputando el IVA al último período del año anterior” y apunta que “con independencia de donde se hayan ingresado las cuotas de IVA soportado controvertidas, entiende aplicable la jurisprudencia analizada por la Junta Arbitral y concluye que, en la medida que dichas cuotas se devengaron en un momento en que la sociedad contribuyente tributaba en exclusiva a la HFN, el derecho a la deducción debió hacerse efectivo frente a esa Administración y no otra.”

Rechaza que la solución de litigio pueda venir determinada por una compensación que recibe el Estado de Navarra por una serie de servicios que gestiona el Estado y de los que se beneficia también Navarra.

CUARTO. - Síntesis de la posición de ENTIDAD 1.

Recuerda que, en el ejercicio 2014 (al que, en su opinión, ha de imputarse la deducción de las facturas discutidas), la competencia total para la exacción del IVA era de la HFN, a quién se declaraba e ingresaba la totalidad del IVA liquidado.

Apunta como “una cuestión más ética que jurídica”, la de que “las facturas cuya deducción se discute han sido emitidas a esta parte por una empresa que tributa exclusivamente a la HACIENDA TRIBUTARIA NAVARRA en el año 2014 y 2015. Ello supone que, en las dos facturas discutidas, el IVA repercutido ha sido ingresado en la HACIENDA TRIBUTARIA NAVARRA como así hemos puesto de manifiesto a lo largo del procedimiento. Desde este punto de vista no existe perjuicio para la misma si ahora tiene que devolver dichos importes pues los habrá percibido previamente del emisor. Somos conscientes de que lo que discutimos es una cuestión jurídica que trata de resolver situaciones con múltiples posibilidades, por lo que no vamos a dar mayor relevancia a este extremo, pero sí consideramos importante dejar detallado.”

Enfatiza que el artículo 98 LIVA establece que “el derecho a deducir se genera en el momento en que se produce su devengo, que se produce cuando se prestan tales servicios (en nuestro caso nadie discute que los mismos se prestan en el año 2014)”

Explica que “tiene todo su negocio principal en unas fincas agrícolas que posee en las provincias de Córdoba y Badajoz, por lo que, tributando en base al volumen de negocio la parte principal del mismo corresponde a la AEAT. En concreto, en 2015 “solo” correspondió a la HFN un 1,99% del total volumen. Aplicado al caso concreto de los IMPORTE 1 euros discutidos dicho importe correspondería a IMPORTE 2 euros. Ya hemos de indicar que si ese fuera el objeto de discusión a esta parte le habría salido más rentable y barato “olvidarse” de dichos IMPORTE 2 euros que tramitar estos procedimientos y seguir pendiente de cobrar los restantes IMPORTE 3 euros de la diferencia.”

En su escrito de oposición, finalmente señala las razones por las que considera aplicable, al presente caso, la jurisprudencia del Tribunal Supremo, analizada en la resolución impugnada.

QUINTO. - La controversia jurídica.

Como correctamente encuadra la Comunidad Foral en su demanda, la discrepancia radica en exclusiva en determinar cuál es la Administración que deba hacerse cargo de la devolución del tributo soportado ENTIDAD 1 en las facturas emitidas el 30 de enero de 2015 y el 27 de febrero de 2015 por servicios prestados a ENTIDAD 1 en los meses de noviembre y diciembre de 2014, respectivamente.

De este modo, la solución consistirá en decidir si ha de ser la HFN a través de la rectificación de la liquidación del IVA del periodo de 2014 (como ha sentado la Junta Arbitral), o se ha de imputarse al ejercicio de 2015, en el que el obligado tributó conjuntamente a las dos Administraciones por este impuesto.

Esa discrepancia reclama analizar si el IVA devengado y soportado en un período de liquidación del impuesto (cuando se prestan los servicios, en 2014) es deducible en un periodo posterior (cuando se expiden las facturas, en 2015) y ello con independencia de que la Administración tributaria competente para exigir el impuesto sea o no la misma.

Por tanto, habrá que determinar la imputación temporal del derecho a deducir las cuotas soportadas en el contexto de unos servicios que le fueron prestados a ENTIDAD 1 en 2014, servicios que se facturaron en el año 2015 (indicando dichas facturas, no obstante, que correspondían a una prestación de servicios de 2014) y, de forma coetánea, abordar cuál debe ser la Administración competente para satisfacer el derecho del contribuyente a la deducción de las cuotas.

SEXTO. - La respuesta al conflicto competencial.

Ante todo, como oportunamente precisa la representación de ENTIDAD 1, no se discute su derecho a deducir las cuotas soportadas, pues como apunta la resolución impugnada” el derecho subjetivo del obligado tributario al reintegro de IVA soportado es ineluctable y debe prevalecer en todo caso, pero para ello es indiferente que la devolución solicitada corra a cargo de una u otra Administración.”

Lo que se discute es determinar a qué Administración debe imputarse la responsabilidad de asumir el coste de dicha deducción, controversia que, sin embargo, no puede limitar el ejercicio del derecho a deducir las cuotas soportadas.

En el presente asunto, el contribuyente se ha dirigido -sucesivamente-a las Administraciones Públicas en liza, acudiendo, incluso, a la Junta Arbitral. Por ello, se comprende que, en su oposición al recurso, ponga de manifiesto que “de momento, el único perjudicado de la presente discusión es mi representada, que no sólo mantiene dicho crédito sin recuperar, sino que es la que se vio obligada a iniciar el procedimiento arbitral.”

No está de más recordar que, para la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el régimen de deducciones establecido por las sucesivas Directivas del IVA tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas, de modo que el sistema común del IVA pretende garantizar la perfecta neutralidad respecto de la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de estas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA.

Por tanto, cualquier solución debería comportar una rápida y efectiva devolución de las cuotas a las que el contribuyente tiene derecho, sin obligarle a acudir a mecanismos indirectos o a cauces no contemplados en la actual legislación del IVA, con el consiguiente coste o tardanza que ello pudiera comportar.

Por lo que respecta al nacimiento y al alcance del derecho a deducir, el Tribunal de Justicia considera que es necesaria la existencia de una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute con derecho a deducir para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado [entre otras, sentencias de 8 de junio de 2000, *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300), apartado 24; y de 8 de febrero de 2007, *Investrand* (C435/05, EU:C:2007:87), apartado 23].

La cuestión fundamental aquí controvertida es si, en este caso, resultaba posible que la sociedad contribuyente ejerciera su derecho a la deducción de unas cuotas de IVA facturadas en 2015, con relación al ejercicio de 2014 por la circunstancia de que el devengo del IVA se produjo con ocasión de la prestación de unos determinados servicios precisamente en este último año.

Entre otras, la sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de septiembre de 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691) ha analizado los efectos temporales de la rectificación de facturas erróneas sobre el ejercicio del derecho a la deducción del IVA y, a este respecto, recordó que del artículo 179, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 se desprende que el derecho a la deducción del IVA debe ejercitarse, en principio, en el período impositivo en el que, primero, se ha originado el derecho a deducir, y segundo, el sujeto pasivo está en posesión de la factura (apartado 35). Como es natural, este criterio se refleja también en nuestra jurisprudencia pues, considerando el principio de neutralidad

fiscal, hemos concluido que no cabe impedir la deducción de la cuota soportada si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales, teniendo en consideración, además, la evolución legislativa por cuanto si, en su redacción originaria, la Ley del IVA alumbraba el derecho a la deducción en el momento en el que se pagaban las cuotas deducibles, las modificaciones a partir del 1 enero 1995, determinan que el derecho a la deducción nace cuando se devengaban las cuotas (art 98.1 LIVA y STS de 10-05-2010, rec. 1432/2005 ECLI:[ES:TS:2010:3200](#)).

Cabe añadir que, el derecho a la deducción, aun nacido en el momento del devengo, no puede ejercitarse hasta el momento en que se soportan las cuotas deducibles, lo que se entiende producido cuando se recibe la correspondiente factura. No obstante, en la medida que los servicios se prestaron efectivamente en 2014 -lo que se consigna en las facturas-, la anterior conclusión no debería impedir el éxito de la rectificación de la declaración de IVA antes de su obtención.

Además, al condicionar, en este caso, el derecho a la deducción al momento de la obtención de la factura comportaría subordinar ese derecho a eventuales irregularidades cometidas por el prestador de servicios con relación a sus obligaciones de facturación cuando, por ejemplo, incumple a estos efectos, las que impone el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por cuanto, como aquí ocurre -y sin entrar a considerar razones o causas concretas- el emisor debió haberlas expedido antes del día 16 del mes siguiente al devengo del Impuesto -al ser el destinatario de la operación un empresario o profesional que actúa como tal-, y lo hizo en realidad el 30 de enero de 2015 (por los servicios de noviembre de 2014) y el 27 de febrero de 2015 (por los servicios de diciembre de 2014).

Por tanto, consideramos que no existe impedimento desde el punto de vista de la técnica del IVA para que ENTIDAD 1 pueda, a través de una solicitud de rectificación del IVA, ejercicios 2014/2015 articular la correspondiente petición de devolución de ingresos indebidos, en este caso, ante la HFN.

También estimamos correcto el análisis que realiza la resolución impugnada en torno a nuestra jurisprudencia sin que las circunstancias de que la misma hubiera versado sobre la interpretación del Concierto Económico (País Vasco), de que se refiriera a la contingencia de 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.

Así, de nuestra sentencia de 30 de marzo de 2011 (recurso 538/2009, [ECLI:ES:TS:2011:1904](#)) que, a su vez, reproduce la sentencia de 10 de junio de 2010 (recurso 378/2009, [ECLI:ES:TS:2010:4013](#)) 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, las expresadas sentencias 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, 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:2010:4101); 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 [...].”

A la vista de lo expresado procede, en consecuencia, desestimar el presente recurso contencioso-administrativo.

SEPTIMO. - Costas.

Conforme al art. 139.2 LJCA procede imponer las costas a la Comunidad Foral de Navarra. A tal efecto, la Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el apartado 3 de ese precepto legal, señala como cifra máxima a que asciende su imposición, por todos los conceptos, la de 4.000 euros, atendidos los criterios seguidos habitualmente por esta Sala en razón a las circunstancias del asunto.

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 nº 190/2020, interpuesto por el procurador de los Tribunales don NOMBRE Y APELLIDOS 1 en nombre y representación de 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 23 de abril de 2020, recaída en el conflicto arbitral nº 130/2019, con imposición de las costas del proceso a la Administración demandante, hasta el límite económico fijado en el último fundamento jurídico.

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

Así se acuerda y firma.

