

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo
Contencioso-Administrativo
Sección: SEGUNDA
SENTENCIA

Fecha de Sentencia: 17/06/2010

REC.ORDINARIO(c/a)

Recurso Núm.: 529/2009

Fallo/Acuerdo: Sentencia Desestimatoria

Votación: 16/06/2010

Procedencia:

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

Secretaría de Sala: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Escrito por: ABG

Nota:

Recurso contencioso administrativo contra una resolución de la Junta Arbitral del Convenio del País Vasco en relación con el conflicto negativo planteado por la Diputación Foral de Guipúzcoa sobre la competencia para la devolución de los saldos pendientes del Impuesto sobre el Valor Añadido.

REC.ORDINARIO(c/a) Num.: 529/2009

Votación: 16/06/2010

Ponente Excmo. Sr. D.: Ángel Aguallo Avilés

Secretaría Sr./Sra.: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

SENTENCIA

**TRIBUNAL SUPREMO.
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN: SEGUNDA**

Excmos. Sres.:

Presidente:

D. Rafael Fernández Montalvo

Magistrados:

D. Juan Gonzalo Martínez Micó

D. Emilio Frías Ponce

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

En la Villa de Madrid, a diecisiete de junio de dos mil diez.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el recurso contencioso-administrativo num. 529/2009, interpuesto por la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada y defendida por el Abogado del Estado, contra la Resolución de fecha 19 de junio de 2009, dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en el expediente núm. 20/2008, en relación con el conflicto negativo planteado por la Diputación Foral de Guipúzcoa sobre la competencia para la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido reclamada por la ENTIDAD1, correspondiente a los ejercicios 2005 y 2006.

Ha sido parte recurrida la **DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPÚZCOA**, representada la Procuradora de los Tribunales doña NOMBRE Y APELLIDOS1.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 19 de junio de 2009, la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco dictó Acuerdo en el conflicto núm. 20/2008, planteado por la Diputación Foral de Guipúzcoa contra la Administración del Estado en relación con la Administración competente para la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido (I.V.A.) de los ejercicios 2005 y 2006, solicitada por la ENTIDAD1, por importe de IMPORTE1.

Del expediente administrativo se desprenden los siguientes hechos:

1) La ENTIDAD2, que tributaba únicamente a la Administración del Estado, presentó declaraciones mensuales del I.V.A. a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) durante todo el ejercicio 2005 y los seis primeros

meses de 2006, declarando en la de junio de 2006 una cantidad a compensar en periodos posteriores de IMPORTE2.

2) Con ocasión de la escisión total de la ENTIDAD2 se constituyó como una de las sociedades beneficiadas ENTIDAD1, a la que, según consta en el acuerdo de escisión elevado a escritura pública, le fue transmitida la citada cantidad a compensar.

3) ENTIDAD1 tributó en 2006 exclusivamente a la Diputación Foral de Guipúzcoa e incluyó en la declaración del I.V.A. correspondiente al tercer trimestre la cantidad a compensar antes citada. Ante la negativa de la Hacienda Foral a aceptar dicha compensación, la sociedad interpuso recurso de reposición, que fue desestimado por Acuerdo del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos del Departamento para la Fiscalidad y las Finanzas de la Diputación Foral de Guipúzcoa de 21 de marzo de 2007.

4) ENTIDAD2 presento a la AEAT declaración del I.V.A. correspondiente al mes de diciembre de 2006, en la que solicitó la devolución de IMPORTE2. En agosto de 2007 la Inspección Regional de Guipúzcoa de la AEAT inició actuaciones de comprobación e investigación de ENTIDAD2 por el IVA 2006, que se documentaron en el Acta de disconformidad núm. 71395871, de 30 de enero de 2008, que se incoó a ENTIDAD1 en calidad de sucesora de la anterior. En dicha Acta y en el Informe ampliatorio se hacía constar: a) que procedía reducir el I.V.A. soportado deducible en IMPORTE3, resultando, pues, un importe deducible de IMPORTE4; b) que ENTIDAD1 actuó correctamente al compensar el saldo pendiente en la autoliquidación presentada a la Diputación Foral de Guipúzcoa al final del ejercicio, dado que dicha sociedad tributaba íntegramente al referido Territorio Histórico; c) que ENTIDAD2 se extinguió como consecuencia de su escisión total con efectos a partir del 30 de junio de 2006, por lo que la última declaración relativa a dicha sociedad era del mes de junio de 2006, que debía ser

presentada por quien le sucediera en la escisión; y d) que el traslado del saldo a compensar por el I.V.A. de la Administración del Estado a la Hacienda Foral de Guipúzcoa es admisible al no prohibirlo el Concierto Económico.

5) El Inspector Regional del País Vasco dictó Acuerdo de liquidación el 11 de abril de 2008 aceptando íntegramente la propuesta del actuario. En dicho procedimiento de liquidación ENTIDAD1 formuló alegaciones en las que puso de manifiesto que en su opinión es la Administración estatal la competente para efectuar la devolución y aceptaba la reducción del IVA soportado propuesta por el inspector actuario.

6) Mediante Orden Foral 255/2008 del Diputado Foral del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Guipúzcoa, de 13 de marzo de 2008, la Diputación dispuso «declarar la incompetencia del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Guipúzcoa para admitir como cuotas a compensar procedentes de las declaraciones del Impuesto sobre el Valor Añadido presentadas por la entidad ENTIDAD2, en los ejercicios 2005 y 2006 en la Agencia Tributaria del Estado en los que operó exclusivamente en territorio común, por parte de la entidad ENTIDAD1», «entendiendo competente a la Administración del Estado a efectos de proceder a su devolución al obligado tributario».

7) Finalmente, mediante escrito de 9 de mayo de 2008, el Diputado Foral de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Guipúzcoa planteó conflicto negativo ante la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en el que solicitó que «dicte una resolución por la que se declare a la Administración tributaria de la Diputación Foral de Guipúzcoa incompetente para admitir como cuotas a compensar procedentes de las declaraciones del Impuesto sobre el Valor Añadido presentadas por la entidad ENTIDAD2, en los ejercicios 2005 y 2006 en la Agencia Tributaria del Estado en

los que operó exclusivamente en territorio común, por parte de la ENTIDAD1 (...) surgida del proceso de escisión de la anterior, cuyo importe asciende a IMPORTE1, entendiéndose competente a la Administración del Estado a efectos de proceder a su devolución al obligado tributario».

La referida Junta Arbitral dictó Resolución de fecha 19 de junio de 2009 en la que acordó «declarar que la Administración del Estado es la competente para devolver el IVA soportado pendiente de compensación por los ejercicios 2005 y 2006 en el momento de la extinción de ENTIDAD2, Sociedad Unipersonal (...) a ENTIDAD1, Sociedad Unipersonal (...), sucesora en la titularidad del correspondiente crédito tributario, o a quien haya sucedido a ésta, en su caso, en dicha titularidad». Dicha decisión se fundó, en esencia, en los razonamientos que a continuación se extractan.

En primer lugar, después de recordar algunos aspectos esenciales del sistema del I.V.A., señala que el problema planteado por los saldos de I.V.A. «generados bajo la competencia de una Administración en el caso de que la entidad sucesora en el correspondiente crédito tributario como consecuencia de una operación de reorganización societaria tribute a otra Administración», «no está previsto expresamente en el Concierto Económico». Éste contempla únicamente «el reparto entre las Administraciones competentes del poder tributario sobre el IVA correspondiente a un mismo periodo liquidatorio» -"sincrónico"-, no el reparto en periodos sucesivos -"diacrónico"-, y lo hace básicamente en el art. 29, apartados Uno y Cinco. «El sistema de reparto que resulta de estos preceptos se basa en la distribución de las cuotas liquidadas o de las cantidades a devolver en proporción a la cifra relativa de negocios (art. 27.Uno.Segunda del CE), con total separación entre las Administraciones competentes». En relación al reparto "sincrónico", «la incomunicación de los saldos del IVA entre Administraciones» resulta claramente del citado apartado Cinco del art. 29 del Concierto, que señala

que «las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una le corresponda».

No cabe duda, de que «admitir el traslado de los saldos del IVA supondría una disminución de la recaudación por este impuesto y paralelamente un enriquecimiento de la Administración del Estado, que desplaza hacia la Hacienda Foral un pasivo fiscal que recaía sobre aquella, distorsiones patrimoniales que no son conformes con el principio de reparto equitativo de los recursos fiscales en el que se funda el Concierto Económico» (FD 7).

En definitiva, «tanto el sistema del IVA como el Concierto Económico impiden el traspaso de saldos entre Administraciones». La AEAT acepta esta regla que califica como general, pero considera que «tiene una excepción en el supuesto contemplado en el presente conflicto, fundada en la necesidad de permitir que dichos saldos sean objeto de compensación inmediata por la entidad sucesora», «integrándolos en sus autoliquidaciones». La solución alternativa consistiría en que dicha entidad sucesora esperase hasta el 31 de diciembre para dirigirse en solicitud de la devolución a la que fue Administración competente de la entidad transmitente del crédito», pero tiene como inconveniente «el retraso en la posibilidad de deducir el saldo».

Este razonamiento de la AEAT «implica la admisión de la competencia de la Administración de la entidad escindida para la devolución del IVA». Además, «el retraso que se pretende evitar es ajeno a cuál sea la Administración competente para efectuar la devolución», dado que, por una lado, «tal retraso no existiría si se admitiese la devolución del saldo en el momento en que se produzca el cambio de competencia», y, por otro, «la solución propuesta por la AEAT tampoco evita el retraso si la entidad sucesora en el crédito no tiene IVA devengado en la cuantía necesaria para compensar el saldo transmitido, en cuyo caso también tendrá que esperar al final del ejercicio para obtener la devolución», salvo que resulte

aplicable el régimen del art. 116 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA (en lo sucesivo, L.I.V.A.). Así pues, «son razones de carácter formal las que se aducen en contra de la devolución del saldo del IVA por la Administración bajo cuya competencia éste se generó» (la del Estado), razones que «no pueden prevalecer frente a los principios del Concierto Económico y del propio IVA».

En realidad, «las normas reguladoras del IVA no son contrarias a la afirmación de que es la Administración tributaria del Estado la competente» para «devolver el saldo pendiente del IVA en el momento de la extinción de la sociedad escindida totalmente; lo que sucede es más bien que dichas normas no prevén esta hipótesis y por ello no establecen el procedimiento adecuado para llevar a efecto la devolución». Existe en esta cuestión una laguna normativa, de un lado, «en lo relativo a las normas materiales aplicables», aunque ésta puede cubrirse deduciendo la norma pertinente «a partir de los principios del Concierto Económico y del propio Impuesto»; de otro lado, «en cuanto al procedimiento a seguir para la ejecución de la norma material, derivado de la falta de una solución legal al problema planteado». Pero la ausencia de estas normas procedimentales no es un argumento válido frente a dicha regla. La AEAT sostiene a esta regla de "general", tiene excepciones; se trata, sin embargo, de una regla absoluta ya que deriva de los principios esenciales del IVA, que el Concierto Económico da por supuestos.

En consecuencia, «incumbe a la Administración del Estado la devolución del saldo pendiente, puesto que era la titular de la potestad de exacción del IVA cuando éste se generó» (FD 8).

Por lo que se refiere a la ejecución de la resolución, ésta «supone que sea la Hacienda Pública estatal la que soporte la carga financiera de la devolución», por lo que si se concluyera «que el respeto a las normas de gestión del IVA impone inevitablemente que sea la Diputación Foral de Guipúzcoa quien la lleve a

cabo, la Administración del Estado deberá reembolsarle la suma devuelta». Aunque «una solución de esta clase fue la adoptada en anteriores resoluciones de esta Junta Arbitral (R 7/2009 y R 8/2009, de 3 de abril de 2009)», siempre que ello sea posible, «la ejecución de las resoluciones de esta Junta Arbitral debe llevarse a cabo mediante la adopción de las medidas que exija la plena eficacia de las normas del Concierto, sin recurrir a compensar financieramente las consecuencias de su incorrecta aplicación». Y en el presente caso «no es imprescindible recurrir a una compensación financiera a posteriori», dado que «la ejecución de la presente resolución requiere simplemente que sea la Administración del Estado la que efectúe la devolución del saldo del IVA pendiente en el momento de la escisión de ENTIDAD2 y su traspaso a ENTIDAD1, devolución que ninguna de las dos Administraciones ha realizado hasta ahora», para lo cual, en ausencia de normas para este supuesto, «son posibles para ello diversos cauces formales»: bien «que se admita la presentación a la AEAT de una declaración-liquidación correspondiente al último trimestre del año a los efectos de solicitar la devolución, por la entidad que actualmente sea titular del crédito tributario por el saldo del IVA» -que «sería compatible con la que dicha entidad esté obligada, en su caso, a presentar a la Hacienda Foral de Guipúzcoa», bien «que el contribuyente presentase a la AEAT un escrito solicitando la devolución». En todo caso, «la entidad deberá formular una solicitud de devolución a la AEAT, que deberá admitirla», y que «estaría sujeta a la oportuna comprobación». De hecho, la AEAT ya llevó a cabo actuaciones de comprobación que dieron lugar al acta de inspección de 30 de enero de 2008 y a la consiguiente liquidación de 11 de abril de 2008, lo que «es en cierto modo contradictorio con el rechazo a asumir la devolución del IVA objeto de comprobación».

Finalmente, aunque la Diputación Foral de Guipúzcoa cifra la cuantía de la devolución en IMPORTE1, y la misma cantidad se menciona por la AEAT en sus dos escritos de alegaciones -«lo cual es sorprendente a la vista del expediente de inspección», en el que dicha cuantía se redujo a IMPORTE4-, no incumbe a la

«Junta Arbitral pronunciarse acerca del importe a devolver, ni acerca de los posibles efectos preclusivos que en este aspecto pueda tener la mencionada liquidación, que se atribuye la cualidad de definitiva» (FD 9).

SEGUNDO.- Contra la Resolución de la Junta Arbitral de 19 de junio de 2009, mediante escrito presentado el 24 de septiembre de 2009, el Abogado del Estado, en la representación que le es propia, interpuso recurso contencioso-administrativo (núm. 529/2009), formalizando la demanda por escrito presentado el 3 de diciembre de 2009, en el que solicita de esta Sala que se dicte sentencia que declare «la nulidad del acuerdo impugnado de la Junta Arbitral, por ser la Administración competente para devolver el IVA objeto de este recurso la Diputación Foral de Guipúzcoa».

En los fundamentos de derecho del escrito de demanda comienza el Abogado del Estado solicitando que se declare que la Administración competente para devolver la cantidad pendiente de compensación por saldos de IVA, ejercicios 2005 y 2006, que presentaba la entidad ENTIDAD2, es «la Diputación Foral de Guipúzcoa, puesto que la entidad que sucedió en la titularidad del crédito tributario –ENTIDAD1- tributa a partir de dicha sucesión exclusivamente en el territorio histórico de Guipúzcoa» (pág. 4 del escrito).

Con el fin de fundamentar dicha solicitud el defensor de la Administración empieza por reconocer que el problema planteado por «saldos del IVA generados bajo la competencia de una Administración en el caso de que haya una Entidad sucesora» que «tributa en otra Administración exclusivamente» no está previsto expresamente en el Concierto Económico (pág. 5), no obstante lo cual puede servir como criterio interpretativo lo dispuesto en los arts. 29.5, citado en el Acuerdo de la Junta Arbitral impugnado, y 43.7, ambos del Concierto Económico con el País Vasco (pág. 6).

Sentado lo anterior, reconoce también con la Diputación Foral de Guipúzcoa y la Junta Arbitral que la regla general aplicable es que «las compensaciones o devoluciones se distribuyen entre las Administraciones públicas ante las que se han generado, y por consiguiente no debe producirse un traslado de saldos de IVA a compensar a otras Administraciones». Esta regla, sin embargo -advierte- «supone aplicar el IVA en la forma fijada por su ley reguladora, evitando problemas de gestión y comprobación, y la posible producción de efectos anómalos en el supuesto de cambios en las Administraciones» competentes de un año a otro» (pág. 6).

Bajo las anteriores premisas, sostiene la representación del Estado que la referida regla general tiene una excepción en el caso enjuiciado, «que se funda en la mecánica del impuesto»; y es que, «[n]o admitir en este caso el traslado de saldos pendientes implicaría el incumplimiento de tales normas, ya que no se podría solicitar en el siguiente período liquidatorio la devolución del correspondiente saldo, e incluso tampoco al final del ejercicio anual». El art. 99.3 de la L.I.V.A. -recuerda-, posibilita que la deducción se ejercite en la declaración del período en que el titular haya soportado las cuotas deducibles o «en las de los sucesivos». Y en este caso el siguiente período sucesivo era el tercer trimestre, en el que la ENTIDAD1 tributaba exclusivamente en el territorio foral de Guipúzcoa, en virtud del art. 25 del Concierto, por lo que «la mecánica del impuesto llevaba a que en tal Diputación Foral se podía ejercer el derecho previsto en el artículo 99» de la L.I.V.A., con mayor motivo «cuando no era de aplicación la previsión del art. 116 de la misma ley relativa a devoluciones de importadores en régimen comercial» (pág. 7).

Se ha producido -añade el Abogado del Estado- un cambio en la Administración competente como consecuencia de una escisión total, «sin que además la Ley del IVA establezca que la entidad extinguida pueda solicitar en el momento de la extinción la devolución del saldo pendiente a su favor», por lo que

«si aplicamos la regla general de no traslado de saldos se perjudica al beneficiario de la escisión difiriendo su derecho a la deducción, ya que habría que esperar al final del año para poder dirigirse a la Administración anterior solicitando la devolución»; esta es la razón por la que ENTIDAD1, «que tributaba exclusivamente en la Diputación foral de Guipúzcoa, incluyó en su declaración de IVA ante la Diputación Foral correspondiente al tercer trimestre de 2006 el importe de la deducción por IVA aplicable». En fin, de esta forma «no se altera la normativa del IVA, sino que se respeta, pues así la Entidad beneficiaria aplica los saldos conforme a la Ley del Impuesto, en función del principio de inmediatez en el ejercicio del derecho a la deducción» (pág. 8).

La anterior conclusión, a juicio del Abogado del Estado, vendría confirmada por el contenido del art. 43.7 del Concierto Económico, que, aunque referido a las personas físicas, resulta aplicable por analogía a las personas jurídicas. Hay que tener en cuenta -señala- que el art. 27, apartado tercero, del Concierto, sujeta la tributación de las personas jurídicas al lugar de su domicilio fiscal, domicilio que se establece en la forma prevista en el citado art. 43. Lo que supone que en función de tal domicilio «hay que determinar el "punto de conexión", y ello se hace según la ley "a partir de ese momento"», «es decir, a partir del momento de cambio de domicilio fiscal» (págs. 8-9).

Por otro lado, considera la representación pública que, frente a lo que afirma la Junta Arbitral, la falta de normas materiales y procedimentales supone que deban aplicarse las citadas normas generales del IVA, de forma que en base al punto de conexión, «es decir, a la Administración competente, el sujeto pasivo puede ejercitar en su liquidación el derecho a aplicar las cuotas deducibles, solicitando así la correspondiente devolución», lo que permiten el art. 99.3 de la L.I.V.A y el art. 27, regla tercera, del Concierto Económico, que señala que «la tributación se hará "en todo caso" en el lugar del domicilio fiscal cuando no se supere la cuantía anual de operaciones» que establece (pág. 10).

Además, subraya el Abogado del Estado que aunque el Acuerdo de la Junta impugnado señala que el titular del crédito debe presentar ante la Agencia Tributaria Estatal una solicitud de devolución, «tal trámite no está regulado en la normativa tributaria», «razón por la cual se entendió que en el presente supuesto existe una excepción a la regla general». Y aunque el Reglamento de la Junta Arbitral establece que ésta debe incluir en sus resoluciones la forma de ejecutar las mismas (art. 17.3 del Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre), «una cosa es la "fórmula de ejecución" y otra muy diferente el establecer un procedimiento administrativo carente de regulación, lo cual no entra en las competencias de la Junta Arbitral» (pág. 10).

Como conclusión, afirma el Abogado del Estado que «encontrándonos ante una sucesión por escisión en la que sólo se tributa en territorio común o en territorio histórico, la regla general de no traslado de saldos no es de aplicación a la vista de la mecánica del» IVA «y de los principios del Concierto Económico, debiéndose admitir en este caso que procedía el traslado de saldos a la Hacienda Foral, y que por tanto el acuerdo de la Junta Arbitral ahora impugnado no es ajustado a Derecho al declarar que la Administración del Estado es la competente para devolver el IVA soportado pendiente de compensación de los ejercicios 2005 y 2006 en el momento de la escisión de ENTIDAD2».

TERCERO.- La representación de la Diputación Foral de Guipúzcoa contestó a la demanda mediante escrito presentado el 19 de enero de 2010. En los fundamentos de derecho de dicho escrito comienza señalando que ambas partes están de acuerdo en dos extremos: en primer lugar, que «el Concierto Económico no regula el supuesto de Autos toda vez que nada se señala sobre la Administración tributaria competente para proceder a la devolución de las cuotas del IVA en los casos en que el ingreso se realiza en una de ellas y la devolución como consecuencia del domicilio fiscal modificado se solicita en la otra»; y, en

segundo lugar, en la «existencia de la regla general del IVA según la cual las compensaciones o devoluciones de las cuotas del IVA deberán realizarse por la Administración tributaria ante la que se ha generado el débito tributario, no pudiéndose producir el traspaso de saldos del IVA a compensar de una a otra Administración tributaria» (pág. 5).

Frente a lo que mantiene la parte actora, sin embargo, la Diputación Foral de Guipúzcoa entiende que no cabe defender la existencia de una excepción a la citada regla general con fundamento en la normativa del I.V.A, porque ésta última «se refiere de forma unitaria a la Administración tributaria», «siendo el Concierto Económico el que regula tales situaciones competenciales» (págs. 5-6).

A juicio de la Diputación Foral, no cabe, como hace la parte actora, «acogerse a cuestiones formales para resolver cuestiones sustantivas»; ni tampoco cabe acudir «a los perjuicios que se le podrían causar a ENTIDAD1 si aplicando la regla general la sociedad tiene que esperar a finales de año para cobrar el saldo resultante de la aplicación del mecanismo de las deducciones». La respuesta al tema planteado debe buscarse en «el reparto competencial recogido en el Concierto Económico» y «no en la Ley del IVA», que «se refiere a la Administración tributaria como una Administración única» (pág. 7).

Pues bien, aunque el Concierto Económico guarda silencio respecto de las personas jurídicas, da respuesta al tema planteado en el caso de que el obligado tributario sea una persona física en el art. 43.Siete del Concierto, de cuya dicción se infiere que «en el caso de cambio de domicilio la competencia de la Administración tributaria nacería desde ese momento, y no antes, de dicho cambio de domicilio» (pág. 8). La interpretación de la parte actora, según la cual «en virtud de dicho texto legal la competencia para la exacción tributaria del IVA (incluida la devolución de cuota ingresadas en la otra Administración)» recae en la Diputación Foral «por ser la Administración tributaria competente en virtud del domicilio de la

obligada tributaria», «omite cualquier referencia al hecho previo del ingreso de las cuotas cuya devolución se solicita» (págs. 8-9). A juicio de la parte recurrida, a tenor de lo dispuesto en el referido art. 43.Siete, «si el obligado tributario hubiera sido una persona física la competencia de la Hacienda Foral de Guipúzcoa se iniciaría desde el momento del cambio de domicilio, siendo competencia de la Administración del Estado lo referido a fechas anteriores a tal hito, lo que implicaría que la devolución de las cuotas del IVA las debería realizar esta Administración» (pág. 9). Ahora bien, en el caso en que el obligado tributario es una persona jurídica el silencio normativo «no significa una prohibición de la aplicación del régimen previsto para las personas físicas» en excitado art. 43.Siete.

La actora, al defender que el punto de conexión (el domicilio fiscal) «conlleva que sea la Administración competente para la exacción tributaria la que debe proceder a la devolución de las cuotas del IVA», «defiende el escenario injusto de que la Administración que debe proceder a la devolución de las cuotas del IVA no es la que previamente las ingresó», esto es, defiende «que una Administración sea la que reciba las cuotas tributarias (la del Estado) y otra (la foral) la que proceda a la devolución», lo que constituye un escenario «inadmisibile» (págs. 10-11). Sin embargo, «ni en el marco legal sustantivo del IVA, ni en el tema competencial previsto en el Concierto Económico existe ninguna regla o criterio que incline a pensar que tales efectos previstos en el art. 43, Siete para las personas físicas no sea aplicable a las personas jurídicas» (págs. 11-12), por lo que, en virtud de dicho precepto, es la Administración tributaria «que recaudó la que debe proceder a la devolución, dado que tal recaudación se realizó en el ámbito competencial recogido en el Concierto Económico» (pág.13). Finalmente, la Diputación Foral señala que del mismo modo que esta Sala ha mantenido en su Sentencia de 15 de junio de 1993 que «para que un pago sea liberatorio debe realizarse en la Administración competente según las reglas del

Concierto Económico», ha de entenderse que «su devolución debe solicitarse a la Administración que previamente cobró dichas cuotas» (pág. 14).

Por otro lado, niega la Diputación Foral que los dos mecanismos de ejecución propuestos en el Acuerdo de la Junta Arbitral estén extramuros de la normativa del tributo. A su juicio, mientras que la primera alternativa (solicitud de devolución a través de una declaración-liquidación referida al último trimestre) «puede encajarse en el ámbito del mecanismo de devolución de cuotas previsto en el art. 116 de la Ley 37/1992», la segunda (solicitar la devolución) «viene a ser simplemente la aplicación de lo previsto en el art. 18 del Real Decreto 1760/07, regulador de la Junta Arbitral» (pág. 17), en virtud del cual, las Administraciones deben proceder a la ejecución de las resoluciones de dicha Junta «en los términos previstos en la propia resolución» (pág. 17).

CUARTO.- Evacuado el trámite de conclusiones escritas por ambas partes, por Providencia de 26 de marzo de 2010, se señaló para votación y fallo el día 16 de junio de 2010, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. ÁNGEL AGUALLO AVILÉS, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El presente recurso contencioso-administrativo núm. 529/2009 se interpone por el Abogado del Estado contra la Resolución de 19 de junio de 2009, dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que resuelve el conflicto negativo de competencia planteado por la Diputación Foral de Guipúzcoa contra la Administración del Estado en relación con la Administración competente para la devolución del

Impuesto sobre el Valor Añadido (I.V.A.) correspondiente a los ejercicios 2005 y 2006, reclamada por la entidad "ENTIDAD1".

Como se ha explicitado en los Antecedentes, la referida Resolución la Junta Arbitral acordó lo siguiente: a) «declarar que la Administración del Estado es la competente para devolver el IVA soportado pendiente de compensación por los ejercicios 2005 y 2006 en el momento de la extinción de ENTIDAD2» a «ENTIDAD1», «sucesora en la titularidad del correspondiente crédito tributario, o a quien haya sucedido a ésta, en su caso, en dicha titularidad»; y b) que «en ejecución de esta resolución, el mencionado titular del crédito tributario deberá presentar a la AEAT una solicitud de devolución de la cantidad a la que éste ascienda».

Y llegó a esta conclusión, en esencia, por los siguientes razonamientos: a) el problema suscitado en el conflicto negativo de competencia «no está previsto expresamente en el Concierto Económico», que contempla únicamente «el reparto entre las Administraciones competentes del poder tributario sobre el IVA correspondiente a un mismo periodo liquidatorio» (FD 7); b) no obstante, del art. 29.Cinco del Concierto Económico resulta claramente «la incomunicación de los saldos del IVA entre Administraciones» (FD 7); c) «admitir el traslado de los saldos del IVA supondría una disminución de la recaudación por este impuesto» y «un enriquecimiento de la Administración del Estado, que desplaza hacia la Hacienda Foral un pasivo fiscal que recaía sobre aquella, distorsiones patrimoniales que no son conformes con el principio de reparto equitativo de los recursos fiscales en el que se funda el Concierto Económico» (FD 7); d) aunque la AEAT acepta como regla general el no traspaso de saldos entre Administraciones, considera que debe existir una excepción en estos casos para «permitir que dichos saldos sean objeto de compensación inmediata por la entidad sucesora» (FD 8); e) sin embargo, «el retraso que se pretende evitar es ajeno a cuál sea la Administración competente para efectuar la devolución» (FD 8); f) aunque en este ámbito existe una laguna

legal en lo relativo tanto «a las normas materiales aplicables» (aunque esta puede cubrirse «a partir de los principios del Concierto Económico y del propio Impuesto»), como al «procedimiento a seguir para la ejecución de la norma material», «la ausencia de estas normas procedimentales no es un argumento válido frente a dicha regla», que no es general, sino absoluta, «ya que deriva de los principios esenciales del IVA, que el Concierto Económico da por supuestos» (FD 8); g) de lo anterior se infiere que «incumbe a la Administración del Estado la devolución del saldo pendiente, puesto que era la titular de la potestad de exacción del IVA cuando éste se generó» (FD 9); h) por lo respecta a la ejecución de la resolución, ésta «requiere simplemente que sea la Administración del Estado la que efectúe la devolución del saldo del IVA pendiente en el momento de la escisión de ENTIDAD2 y su traspaso a ENTIDAD1», para lo cual «la entidad deberá formular una solicitud de devolución a la AEAT, que deberá admitirla», y que «estaría sujeta a la oportuna comprobación» (FD 9); y, por último, i) no incumbe a la «Junta Arbitral pronunciarse acerca del importe a devolver, ni acerca de los posibles efectos preclusivos que en este aspecto pueda tener la mencionada liquidación, que se atribuye la cualidad de definitiva» (FD 9).

SEGUNDO.- Frente a la Resolución de la Junta Arbitral de 19 de junio de 2009, el Abogado del Estado formula recurso contencioso-administrativo solicitando que se dicte sentencia que declare «la nulidad del acuerdo impugnado de la Junta Arbitral, por ser la Administración competente para devolver el IVA objeto de este recurso la Diputación Foral de Guipúzcoa». La representación pública fundamenta el recurso, en esencia, en los siguientes razonamientos: a) el problema planteado por los «saldos del IVA generados bajo la competencia de una Administración en el caso de que haya una Entidad sucesora» que «tributa en otra Administración exclusivamente» no está previsto expresamente en el Concierto Económico, no obstante lo cual puede servir como criterio interpretativo lo dispuesto en los arts. 29.5 y 43.7 del Concierto Económico con el País Vasco; b) la regla general aplicable es que «las compensaciones o devoluciones se

distribuyen entre las Administraciones públicas ante las que se han generado, y por consiguiente no debe producirse un traslado de saldos de IVA a compensar a otras Administraciones»; c) esa regla tiene una excepción en el caso enjuiciado, «que se funda en la mecánica del impuesto», dado que el art. 99.3 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA. (en adelante, L.I.V.A.), posibilita que la deducción se ejercite en la declaración del período en que el titular haya soportado las cuotas deducibles o «en las de los sucesivos», siendo en este caso el siguiente período sucesivo el tercer trimestre, en el que la ENTIDAD1 tributaba exclusivamente en el territorio foral de Guipúzcoa, en virtud del art. 25 del Concierto, por lo que el ejercicio del derecho a la devolución debía ejercerse en la Diputación Foral; d) la L.I.V.A. no establece «que la entidad extinguida pueda solicitar en el momento de la extinción la devolución del saldo pendiente a su favor», por lo que «si aplicamos la regla general de no traslado de saldos se perjudica al beneficiario de la escisión difiriendo su derecho a la deducción, ya que habría que esperar al final del año para poder dirigirse a la Administración anterior solicitando la devolución»; e) la anterior conclusión se confirma por el contenido del art. 43.7 del Concierto Económico (en conexión con el art. 27 de dicha norma), aplicable por analogía a las personas jurídicas, precepto del que se infiere que en función del domicilio fiscal «hay que determinar el "punto de conexión", y ello se hace según la ley "a partir de ese momento"», «es decir, a partir del momento de cambio de domicilio fiscal»; f) la falta de normas materiales y procedimentales supone que deban aplicarse las citadas normas generales del IVA., de forma que en base al punto de conexión «el sujeto pasivo puede ejercitar en su liquidación el derecho a aplicar las cuotas deducibles, solicitando así la correspondiente devolución», lo que permiten el art. 99.3 de la L.I.V.A. y el art. 27, regla tercera, del Concierto Económico; g) por último, aunque el Acuerdo de la Junta impugnado señala que el titular del crédito debe presentar ante la Agencia Tributaria Estatal una solicitud de devolución, «tal trámite no está regulado en la normativa tributaria».

Por su parte, la representación de la Diputación Foral de Guipúzcoa presentó escrito de contestación a la demanda en el que solicita se dicte sentencia por la cual, desestimando la demanda formulada, se «confirme íntegramente la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico de 19 de junio de 2009, con los demás pronunciamientos a que en Derecho hubiera lugar», por las razones expuestas en los Antecedentes.

TERCERO.- El objeto del presente proceso consiste en determinar si la Administración competente para devolver la cantidad pendiente de compensación por el IVA., ejercicios 2005 y 2006, que presenta la entidad ENTIDAD2 en el momento de su extinción por escisión total, es la Administración del Estado o la Foral de Guipúzcoa, teniendo en cuenta que dicha entidad había tributado hasta ese momento exclusivamente al Estado mientras que la entidad que, en virtud de la escisión, la sucedió en la titularidad del crédito tributario por la compensación, ENTIDAD1, tributaba en el ejercicio 2006 exclusivamente al Territorio Histórico de Guipúzcoa.

Como hemos señalado, mientras que la Junta Arbitral del Concierto Económico y la Diputación Foral de Guipúzcoa consideran que la solicitud de devolución del IVA soportado pendiente de compensación debe hacerse a la Administración del Estado, que es también quien debe soportar la carga financiera de dicha devolución, el Abogado del Estado entiende que la Administración competente para devolver el IVA es la referida Diputación foral.

Pues bien, esta Sala y Sección se ha pronunciado ya sobre esta misma cuestión en su reciente Sentencia de 10 de junio de 2010, que resuelve el recurso ordinario núm. 378/2009, promovido también por la Administración General del Estado contra la Resolución de 15 de mayo de 2009 de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, que declaró que «la

Administración del Estado es la competente para la devolución a ENTIDAD3 del saldo pendiente a favor de esta entidad por los tres primeros trimestres de 2006 por importe de IMPORTE5, sin perjuicio de comprobar dicho saldo», con fundamento en los mismos razonamientos que los efectuados en la Resolución que se impugna en esta sede (véase el FD Tercero de la Sentencia). Sentencia en la que, matizando las conclusiones alcanzadas en la precedente Sentencia de 3 de marzo de 2010 (rec. ordinario núm. 538/2009), en lo que aquí interesa, señalamos lo que a continuación se transcribe:

*«TERCERO.- 1. Despejadas las dudas sobre la admisibilidad del conflicto planteado por la Diputación Foral de Guipúzcoa, procede adentrarnos en las cuestiones de fondo que se plantean, fundamentalmente la del **traslado de saldos de IVA** entre Administraciones tributarias en caso de traslado o cambio de domicilio fiscal del obligado tributario desde territorio común a territorio foral y viceversa, especialmente cuando este traslado determine la asunción total de las competencias tributarias por la Administración del nuevo domicilio, como sucede en el caso objeto de la presente litis.*

El Acuerdo recurrido de la Junta Arbitral declara que la Administración del Estado es la competente para la devolución a ENTIDAD3 del saldo pendiente a favor de esta entidad por los tres primeros trimestres de 2006 por importe de IMPORTE5.

2. El razonamiento de la Administración tributaria estatal es que las compensaciones o devoluciones se distribuyen entre las Administraciones ante las que se han generado y, por consiguiente, no debe producirse un traslado de saldos del IVA a compensar a otras Administraciones. Esta regla general se basa en el artículo 29. Uno del Concierto Económico, que dispone lo siguiente: "El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el

Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originen derecho a la devolución que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural".

Esta regla general tiene una excepción impuesta por la necesidad de respetar la normativa del IVA y el principio de neutralidad, ya que dicha normativa no acepta la liquidación por períodos partidos. En consecuencia, para que el contribuyente pueda obtener la devolución de su saldo acreedor es indispensable su traslado a la nueva Administración, única ante la que es posible, según la normativa del Impuesto, formular tal solicitud. La indicada excepción se limita a aquellos supuestos en los que la nueva Administración pasa a ser la única competente para la exacción del IVA, como sucede en el presente caso, por efecto combinado del cambio de domicilio y de que el volumen total de operaciones no superase los seis millones de euros, según el artículo 27.Uno.Tercera del Concierto. En tales supuestos, se deben trasladar los saldos a compensar de una Administración a otra, ya que, de no hacerlo así se estaría negando al sujeto pasivo el derecho a realizar la compensación, dado que es evidente, y especialmente en el caso de la entidad que nos ocupa, que el contribuyente no ha tenido la oportunidad legal de pedir la devolución.

En conclusión, en casos como el que nos ocupa, una vez producido el cambio de domicilio, resulta procedente que, asumiendo la Hacienda Foral de Guipúzcoa la completa competencia exaccionadora por no haber excedido el volumen de operaciones de la mercantil los seis millones de euros, haya de aceptarse por la Hacienda Foral de Guipúzcoa las cantidades pendientes de compensación que arrastrase el sujeto pasivo.

3. La Sala no comparte el criterio de la Administración recurrente ni respecto a la no fragmentalidad de las cuotas del IVA en los casos de cambio de

domicilio ni respecto a la interpretación que hace del concepto de Administración tributaria competente con arreglo al propio Concierto Económico.

De los datos obrantes en el expediente administrativo sobre el volumen de operaciones de la mercantil solicitante de la devolución de las cuotas del IVA, la determinación de la Administración competente para la gestión del IVA resulta, en principio, de lo dispuesto en el art. 27.Uno.Tercera del Concierto Económico. El precepto establece que "los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de seis millones de euros tributarán en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común, y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco". Según este precepto la exacción del IVA depende del punto de conexión referente al domicilio fiscal del obligado tributario, sin que en esta disposición legal referente al IVA exista ninguna regla especial para los supuestos de cambio de domicilio del obligado tributario. Es decir, en el caso de autos la competencia administrativa depende exclusivamente del domicilio fiscal del obligado tributario.

Es lo cierto, sin embargo, que del propio Concierto Económico se puede extraer una interpretación que permite sostener la fragmentabilidad del IVA.

El art. 43 del Concierto Económico regula, a los efectos de la gestión tributaria, el concepto de domicilio fiscal, diferenciando como es lógico, entre las personas físicas y las jurídicas.

Respecto a las personas físicas el número Cuatro.a) preceptúa que el domicilio fiscal será el de la residencia habitual.

Respecto a las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades se fija el domicilio fiscal donde esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios, partiendo no obstante de la presunción de que el domicilio fiscal, salvo lo anteriormente referido, será donde esté ubicado el domicilio social.

Sin embargo el apartado siete del citado artículo referido a las personas físicas establece que " las personas físicas residentes en territorio común o foral que pasasen a tener su residencia habitual de uno al otro, cumplimentarán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión, a partir de ese momento".

Ello quiere decir que en el caso de las personas físicas, cuando la competencia administrativa esté basada en su domicilio fiscal, el cambio de domicilio será el momento en que se modifique la competencia administrativa, pero a partir de ese momento, con lo que bien puede decirse que se establece una fragmentación de la competencia a partir del cambio de domicilio fiscal.

Teniendo en cuenta que el artículo 27, Norma Tercera, se refiere al reparto competencial para la exacción del IVA en los casos en que el punto de conexión sea el del domicilio fiscal, habrá que entender que lo establecido en el precitado artículo 43.Siete es de aplicación cuando el obligado tributario del IVA en el supuesto contemplado en el referido artículo 27.Tercera es una persona física.

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.

De lo que antecede se desprende que el Concierto Económico regula los supuestos de cambio de domicilio en los casos de personas físicas, pero no contiene regulación para los casos de personas jurídicas.

Dicha laguna normativa respecto a las personas jurídicas puede tener dos interpretaciones: Una, que su no regulación significa que está prohibida la reiterada fragmentación (del IVA); y, otra, que su no regulación expresa obliga a una tarea de exégesis del Concierto para, en una interpretación lógica y sistemática del mismo, entender que a las personas jurídicas les es de aplicación el mismo régimen de exacción tributaria que el previsto para las personas físicas.

Nos inclinamos por esta segunda interpretación por ser la más lógica ya que el art. 27.Tercera se refiere a los sujetos pasivos, concepto que engloba tanto a las personas físicas como a las jurídicas sujetas al IVA, y el artículo 43.Siete establece una norma para los supuestos tributarios (en general dirigida a todos los Tributos concertados) en los que el punto de conexión para determinar la competencia administrativa sea el del domicilio fiscal.

Trasladar las cuotas del IVA soportadas por un sujeto pasivo cuando tenía su domicilio fiscal en un determinado territorio a las declaraciones-liquidaciones presentadas ante la Administración tributaria correspondiente a su nuevo domicilio fiscal supondría alterar la competencia de "exacción" prevista en el Concierto Económico, dado que dicha "exacción" se vería disminuida por la compensación de cuotas soportadas en un momento anterior. Además, trasladar el crédito fiscal que un obligado tributario tiene frente a una Administración a otra distinta

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 en el que se funda el Concierto Económico.

Siendo el Impuesto sobre el Valor Añadido 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 IVAs devengados hasta el momento del cambio de domicilio, deduciendo los IVAs (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. Lo cual lleva a entender que no corresponde a la Diputación Foral de Guipúzcoa la devolución correspondiente a deducciones originadas en un periodo en que la entidad solicitante de la devolución no tenía su domicilio fiscal en Guipúzcoa.

En consecuencia, de lo expuesto podemos extraer dos conclusiones.

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.

Por otra parte, la Administración demandante defiende la unicidad del IVA por entender que así se desprende del marco legal del Impuesto, en el que se regula la exacción tributaria de una manera uniforme y sin ninguna referencia a posibles fragmentaciones. Pues bien, tal criterio no contradice el que se sostiene en la resolución recurrida, pues estamos ante un impuesto en el que el reparto competencial ha sido diseñado por el Concierto Económico. Es decir, la Ley 12/2002 que aprueba el Concierto Económico no regula los aspectos sustantivos de los tributos concertados, sino que regula el ámbito competencial desde una doble perspectiva: en qué Administración recae la competencia para regular los tributos (tributos de normativa común y de normativa autonómica) y en qué Administración recae la competencia para la gestión tributaria.

Por tanto, no vale basarse en la normativa sustantiva del IVA para interpretar cuestiones competenciales reguladas por el Concierto Económico. O dicho de otra forma, el cumplimiento del marco legal del IVA está condicionado, en lo referente a las Administraciones tributarias, a lo que sobre su competencia disponga el Concierto Económico. Piénsese, si no, en lo que el Concierto dice respecto a las personas físicas que cambian de domicilio y que con la Ley del IVA no cabría tal posibilidad.

Si el Concierto Económico hubiera querido regular competencialmente el tema según el criterio de la Administración recurrente, lo hubiera recogido expresamente, toda vez que cuando se ha querido regular la eficacia de los pagos a cuenta realizados en una Administración no competente y los efectos sobre su traslado a la otra Administración --se entiende que entre las Administraciones forales y de Territorio Común-- se ha realizado de forma expresa tal como resulta de lo preceptuado en el art. 12 del Concierto.

Nótese que la distribución de las competencias para la inspección del IVA que se recogen en el apartado seis del artículo 29 del Concierto Económico no prevén la posibilidad de que una Administración pueda entrar a comprobar créditos fiscales generados cuando era competente otra Administración, lo que determina su admisión de plano con la consiguiente indefensión que de ello puede derivarse al no tener la Administración anteriormente competente interés económico directo en entrar en dicha comprobación.

En definitiva, debe prevalecer el criterio del acuerdo recurrido de la Junta Arbitral en relación con la competencia administrativa en los supuestos en que el punto de conexión es el domicilio fiscal de una sociedad, debiéndose aplicar a las personas jurídicas en el caso recogido en el artículo 27.Uno.Tercera el mismo criterio que el expresamente regulado en el artículo 43.Siete para las personas físicas que cambian de domicilio fiscal.

En virtud de lo expuesto, incumbe a la Administración del Estado la devolución del saldo pendiente del IVA, puesto que era la titular de la potestad de exacción del IVA cuando éste se generó. Debe ser, pues, la Administración del Estado la que efectúe la devolución del saldo pendiente del IVA en el momento del cambio de domicilio de la entidad al Territorio Histórico de Guipúzcoa. La entidad mercantil puede formular una solicitud de devolución a la AEAT, que deberá admitirla, sin perjuicio, claro es, de su facultad de comprobar que la devolución solicitada es conforme a Derecho. Es verdad que la opción acogida por nosotros no se ajusta, literalmente, a las normas que regulan la operativa de gestión del IVA, pero esto no es mas que una consecuencia de la laguna que, como más atrás hemos indicado, existe en esta materia. De no existir tal laguna el presente conflicto no hubiera llegado a surgir.

Ciertamente que, como pone de relieve la sentencia de esta Sala de 3 de marzo de 2010 (recurso num. 538/2009), no puede confundirse el derecho a la devolución con el ejercicio del derecho y corolario de esta distinción es que el ejercicio del derecho de devolución, en puridad procedimental, debería efectuarse en este caso, según las reglas generales de competencia y por ser ahora Guipúzcoa el domicilio de la entidad recurre, ante la Diputación Foral de Guipúzcoa, sin perjuicio de que la cantidad a devolver sea soportada efectivamente por la AEAT. El cambio de domicilio del sujeto pasivo exige, en principio, que el ejercicio del derecho tuviera lugar ante la Administración que resulta competente en virtud del punto de conexión que el Concierto establece y que es el municipio actual de la entidad solicitante de la devolución. Pero como el traslado del saldo del IVA de la Administración del Estado a la administración foral no es aceptable a la luz de la estructura básica del Impuesto sobre el Valor Añadido y de una interpretación literal del Concierto, es mucho más sencillo y práctico que el contribuyente presente ante la AEAT el escrito solicitando la devolución correspondiente al IVA por los tres primeros trimestres de 2006 en que el domicilio de la entidad estuvo situado en territorio común».

Las anteriores reflexiones, que no podemos más que reiterar en este proceso en aras del principio de unidad de doctrina, conducen a la desestimación del recurso planteado por el Abogado del Estado.

CUARTO.- En atención a los razonamientos expuestos, procede declarar la desestimación del recurso contencioso-administrativo sin que, de conformidad con lo dispuesto en el art. 139.1 de la LJCA, se aprecien circunstancias de mala fe o temeridad que determinen la expresa imposición de costas.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de contencioso-administrativo promovido por la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO** contra la Resolución de 19 de junio de 2009, dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en el expediente núm. 20/2008, que resuelve el conflicto negativo de competencia planteado por la Diputación Foral de Guipúzcoa contra la Administración el Estado, declarando que la Administración del Estado es la competente para devolver el IVA soportado pendiente de compensación por los ejercicios 2005 y 2006 en el momento de la extinción de ENTIDAD2 a ENTIDAD1, sucesora en la titularidad del correspondiente crédito tributario, o a quien haya sucedido a ésta, en su caso, en dicha titularidad. Sin expresa imposición de costas.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos

Rafael Fernández Montalvo

Juan Gonzalo Martínez Micó

Emilio Frías Ponce

Ángel Aguallo Avilés

José Antonio Montero Fernández

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente don Ángel Aguallo Avilés, estando constituida la Sala en audiencia pública, lo que, como Secretaria de la misma **CERTIFICO**.

