

Resolución R 1/2010

Expediente 19/2008

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 20 de diciembre de 2010

la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Patao Taboada, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Francisco Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente.

ACUERDO

sobre el conflicto negativo planteado por la Diputación Foral de Guipuzkoa contra la Administración del Estado sobre cuál de las dos Administraciones es competente para la devolución del IVA correspondiente al ejercicio 2006 reclamada por la entidad ENTIDAD1 (CIF (LETRA) NNNNNNNN), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 19/2008.

1. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa mediante escrito de fecha 9 de mayo de 2008, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el siguiente día 13. En dicho escrito se exponen los antecedentes que se resumen a continuación:

1°. ENTIDAD1 (CIF (LETRA) NNNNNNNN) (en adelante, "la entidad") trasladó en noviembre de 2006 su domicilio social desde el territorio común al

Territorio Histórico de Gipuzkoa, pasando a tributar desde ese momento por el Impuesto sobre el Valor Añadido en el Territorio Histórico de Gipuzkoa conforme a lo previsto en el artículo 27.Uno.Tercera y 43.7 del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, en su redacción entonces vigente.

2°. A pesar del cambio de domicilio social, la entidad presentó en plazo, el 30 de enero de 2007, ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) la declaración resumen anual del IVA (modelo 390) por los tres primeros trimestres de 2006, con un resultado a devolver de IMPORTE1 euros.

3°. La Jefa de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Guipúzcoa de la AEAT adoptó el 20 de diciembre de 2007 un acuerdo de liquidación provisional según el cual no resultaba cantidad alguna a devolver. Dicho acuerdo se basó en los fundamentos jurídicos que el escrito de planteamiento resume fielmente de la siguiente manera:

Uno. La entidad declarante, al no haber superado en el ejercicio 2005 los 6.000.000 de euros de volumen de operaciones, durante el ejercicio 2006 debe tributar exclusivamente a la Administración correspondiente a su domicilio fiscal, con arreglo a lo previsto en el artículo 27.Uno.Tercera del Concierto Económico.

Dos. El cambio de domicilio de las personas jurídicas (por aplicación inversa de lo previsto en el artículo 43.7 del Concierto Económico para las personas físicas) produce efectos inmediatamente, debiendo cumplirse desde dicho momento las obligaciones tributarias ante la Administración correspondiente al nuevo domicilio.

Tres. Ni la Ley 37/92, del IVA ni el Decreto Foral 102/1992, del IVA, establecen que el traslado del domicilio de territorio común a foral o viceversa determine la partición del ejercicio a efectos de fraccionar la liquidación. Más bien al contrario, se parte de declaraciones-liquidaciones trimestrales o mensuales que se integran en una única declaración-resumen anual (art.

164.Uno.6 Ley 37/1992), que puede dar lugar a una única solicitud de devolución de saldo a 31 de diciembre (art. 115.Uno Ley 37/1992).

Cuatro. La Ley del Concierto Económico no impide la traslación de saldos a compensar de una Administración a otra, ni configura el cambio de domicilio de territorio común a foral o viceversa como un supuesto de cese de actividad en el territorio de salida y de inicio en el nuevo territorio.

4°. Con fecha de registro de entrada del 11 de febrero de 2008 la entidad presentó escrito ante la Hacienda Foral de Guipúzcoa solicitando la devolución del saldo negativo de IMPORTE1 euros, petición que le fue denegada por acuerdo del Jefe del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos del Departamento de Hacienda y Finanzas de fecha 22 de febrero de 2008, en virtud de la consideración de que, partiendo de lo previsto en el artículo 27.1.Tercera del Concierto Económico, en las declaraciones-liquidaciones del IVA no se pueden trasladar cuotas soportadas en el domicilio fiscal anterior.

5°. Mediante Orden Foral 256/2008, de 13 de marzo, notificada a la Administración del Estado con fecha 14 de marzo de 2008, se declaró la incompetencia de la Diputación Foral de Gipuzkoa para llevar a cabo la devolución solicitada por la entidad, considerando en cambio competente a la Administración del Estado.

6°. Mediante escrito de fecha 17 de abril de 2008, el Delegado Especial de la AEAT en el País Vasco manifestó que no es procedente la mencionada declaración de incompetencia de la Diputación Foral de Gipuzkoa, señalando al efecto que el IVA es un impuesto único en territorio común y foral, sin que quepa fraccionar geográfica o temporalmente el hecho imponible. La solicitud de devolución sólo procede en el último periodo del ejercicio. El cambio de domicilio altera la competencia, pero no determina la partición del ejercicio.

7°. Mediante acuerdo adoptado en su reunión celebrada el día 6 de mayo de 2008, el Consejo de Diputados de la Diputación Foral de Guipuzkoa decidió plantear el conflicto ante la Junta Arbitral.

La Diputación Foral de Gipuzkoa expone a continuación en su escrito de planteamiento los razonamientos en los que basa su petición a esta Junta Arbitral de que "dicte una resolución por la que se declare a la Administración tributaria de la Diputación Foral de Gipuzkoa incompetente para llevar a cabo la devolución del saldo negativo por importe de IMPORTE1 euros, resultante de la declaración-liquidación del ejercicio 2006, por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido (modelo 390 de declaración resumen anual) solicitada por ENTIDAD1 (CIF (LETRA) NNNNNNNN), por derivar la misma de IVAs soportados en períodos anteriores en los que era competente para la exacción de dicho Impuesto la Administración del Estado".

2. En su reunión de 12 de septiembre de 2008, la Junta Arbitral acordó admitir a trámite el presente conflicto y notificar su planteamiento a la Administración del Estado, notificación que tuvo lugar el 3 de octubre de 2008.

3. La AEAT presentó sus alegaciones mediante un escrito de su Director General de fecha 30 de octubre de 2008, registrado de entrada el 3 de noviembre de 2008. Los antecedentes de hecho relatados en este escrito completan los expuestos en el de planteamiento del conflicto de la Diputación Foral de Gipuzkoa en con los siguientes datos:

1°. El 24 de enero de 2007 se otorgó escritura pública por la cual la entidad ENTIDAD2 absorbe a las sociedades ENTIDAD1 y ENTIDAD3 con NIF (LETRA) NNNNNNNN. Dicha escritura se inscribió en el Registro Mercantil el 9 de febrero de 2007.

2°. El 14 de abril de 2008 se dictó liquidación provisional por la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la AEAT de Guipúzcoa, por la que se devolvieron las cantidades ingresadas al Estado los dos primeros trimestres de 2006 (por importe conjunto de IMPORTE2 euros) y sus intereses

de demora, y se denegó la devolución del cuarto trimestre por importe de IMPORTE3 euros.

4. Tras exponer los razonamientos en los que funda su pretensión, la AEAT solicita a la Junta Arbitral que "acuerde:

- la inadmisión del conflicto planteado por la Hacienda Foral de Guipúzcoa por vicio preexistente en la petición del obligado que implica la pérdida sobrevenida del objeto del debate.

- Subsidiariamente, y si se admitiera el conflicto, su desestimación, declarando inválido el cambio de domicilio social operado y en su virtud se establezca que la exacción del obligado corresponde por todo el período 2006 al Estado, que adquiere la competencia para valorar la procedencia del beneficio fiscal disfrutado por el obligado (no tributar por la transmisión de la totalidad de su patrimonio según valor de mercado) con motivo de la fusión, que a su vez se registrará según la normativa estatal del Impuesto sobre Sociedades.

- Subsidiariamente y para el caso de no acogerse ninguna de las peticiones anteriores, la desestimación del conflicto declarando a la Hacienda Foral de Guipúzcoa como Administración tributaria competente para efectuar la devolución solicitada por el obligado tributario del IVA del ejercicio 2006; y ello sin perjuicio de la posibilidad de realizar las oportunas comprobaciones tendentes a determinar si las referidas cuotas reúnen los requisitos objetivos y formales que exige la normativa del impuesto para su deducibilidad".

6. Concluido el expediente y puesto de manifiesto a la AEAT, a la Diputación Foral de Gipuzkoa y a la entidad interesada, la primera formuló alegaciones mediante escrito de 2 de marzo de 2009, registrado de entrada en esta Junta Arbitral el siguiente día 3, y la segunda mediante escrito del 3 de marzo de

2009, registrado el siguiente día 4. La entidad contribuyente no hizo uso de su derecho.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. Antes de entrar en la cuestión principal que plantea el presente conflicto, es necesario considerar las que preliminarmente suscita la AEAT. La primera de ellas es que la entidad carecía de capacidad de obrar tributaria cuando presentó a la AEAT su solicitud de devolución del IVA el 30 de enero de 2007, ya que en este momento se encontraba disuelta en virtud de la absorción de la que fue objeto, operación que fue inscrita en el Registro Mercantil el 9 de febrero, pero cuyos efectos se retrotraen a la fecha de presentación, que tuvo lugar el 24 de enero. En opinión de la AEAT, la disolución del obligado tributario implica que las sucesivas actuaciones realizadas por el mismo son inválidas.

No podemos acoger esta alegación de la AEAT por la razón fundamental de que al aducirla ésta va contra sus propios actos, puesto que todas sus resoluciones posteriores a la absorción de ENTIDAD1 están dirigidas a esta entidad, desde la propuesta de liquidación provisional de 20 de diciembre de 2007 hasta esta misma liquidación de fecha 14 de abril de 2008. Igualmente se refiere a dicha entidad la declaración de incompetencia de 17 de abril de 2008. Esta referencia a ENTIDAD1 y el hecho de que las actuaciones administrativas se realizasen en nombre de esta entidad, por ser ella la que había generado el saldo del IVA controvertido, no afecta en absoluto al aspecto sustantivo de la titularidad del derecho a la devolución, en el que la entidad fue sucedida por la absorbente ENTIDAD2 de conformidad con el artículo 90.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por R.D. Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y con el artículo 97.1 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, del Impuesto sobre Sociedades. Tampoco afecta el referido hecho a la cuestión de las facultades de quienes actuaron en nombre de la entidad, aunque con representación conferida por la sociedad absorbente, cuestión totalmente ajena al presente conflicto.

2. La segunda de las cuestiones preliminares suscitadas por la AEAT es la de la procedencia del cambio de domicilio fiscal que da origen al presente conflicto. En opinión del ente estatal, hay suficientes indicios para mantener la improcedencia de tal cambio de domicilio y enumera aquellos en los que apoya esta afirmación. Tampoco en este punto podemos compartir la postura de la AEAT, que introduce una cuestión extraña, como la anterior, al presente conflicto y sobre la que, por consiguiente, no podemos pronunciarnos en esta ocasión. Semejante introducción no halla fundamento en el artículo 17.3 del RJACE, que concordantemente con el 89 de la LRJ-PAC, ordena a la Junta Arbitral resolver todas las cuestiones que ofrezca el expediente hayan sido o no planteadas por las partes o los interesados. En efecto, la cuestión de la procedencia del cambio de domicilio de la entidad no se deriva del expediente ni es necesario decidirla para resolver la cuestión que constituye el objeto del conflicto. Tampoco podría tener cabida en este procedimiento la cuestión de la procedencia del cambio de domicilio fiscal, puesto que, como señala la Diputación Foral de Gipuzkoa, tal cuestión tiene un procedimiento específico establecido en el artículo 43.9 del Concierto Económico. Naturalmente, si en el procedimiento adecuado se resolviese que el cambio fue improcedente, la AEAT conservaría su competencia para la gestión del Impuesto sobre Sociedades, incluida la de resolver en vía administrativa sobre la procedencia de la aplicación del régimen especial de fusiones, a la que el ente estatal se refiere en su pedimento.

3. La cuestión de fondo cuestión de fondo sometida a la decisión de esta Junta Arbitral consiste en determinar cuál de ellas es competente para devolver la cantidad resultante de la declaración-resumen anual del IVA presentada por la entidad a la AEAT por los tres primeros trimestres de 2006. Inicialmente: dicha cantidad se cifraba en IMPORTE1 euros, pero la liquidación provisional de 14 de abril de 2008 la fijó en IMPORTE3 euros. En cualquier caso, no incumbe a esta Junta Arbitral pronunciarse sobre la cantidad objeto de devolución, que la Administración que finalmente resulte competente deberá determinar en ejecución de esta resolución.

4. La cuestión de la competencia para la devolución de saldos del IVA pendientes al tiempo de un cambio de domicilio que determina a su vez el cambio de la Administración gestora del impuesto, fue objeto de dos resoluciones anteriores de esta Junta Arbitral, las resoluciones R 11/2009, de 5 de mayo de 2009 (Expediente 18/2008), y R 12/2009, de 19 de junio de 2009 (Expediente 20/2008). Ambas resoluciones fueron recurridas por la Administración General del Estado ante el Tribunal Supremo, que resolvió estos recursos, respectivamente, mediante las sentencias de 10 de junio de 2010, recurso 378/2009, y 17 de junio de 2010, recurso 529/2009.

Existe, por tanto, una doctrina jurisprudencial sobre la cuestión debatida en el presente conflicto, que puede resumirse de la siguiente manera. Dichas sentencias confirman en lo esencial la tesis mantenida en sus resoluciones por la Junta Arbitral en el sentido de que tanto el sistema del IVA como el Concierto Económico impiden el traslado de saldos entre Administraciones. En palabras de la primera de las sentencias citadas, "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" F.D. 3º.3).

Las citadas Sentencias entienden, de acuerdo con la tesis defendida por la Diputación Foral de Gipuzkoa, que es posible la fragmentación del período de liquidación del IVA en los supuestos de cambio de domicilio en virtud de la aplicación analógica a las personas jurídicas de la regla contenida en el artículo 43.Siete del Concierto Económico respecto de las personas físicas, según la cual el cambio de domicilio produce efectos inmediatos, y poniendo en

conexión este criterio con el punto de conexión establecido en el artículo 27.Tercera respecto de la competencia en materia del IVA.

En virtud de la argumentación sintéticamente expuesta, la Sala sentenciadora llega a la conclusión siguiente:

"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 más 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 núm. 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".

4. Por imperativo de la doctrina jurisprudencial expuesta, procede que la Junta Arbitral declare en el presente caso 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.

Por otra parte, la sentencia de 10 de junio de 2010 indica el procedimiento a seguir para la ejecución de esta resolución, que no es otro que la presentación por el contribuyente a la AEAT de un escrito solicitando la devolución.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que la Administración del Estado es la competente para la devolución a ENTIDAD1 (CIF (LETRA) NNNNNNNN) o a la entidad que se haya subrogado en sus derechos y obligaciones tributarios, del saldo pendiente a favor de esta entidad por los tres primeros trimestres de 2006, sin perjuicio de su potestad de comprobar dicho saldo.

En ejecución de esta resolución, el contribuyente deberá presentar a la AEAT una solicitud de devolución de la cantidad indicada.