

<p>JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO Conflicto: 13/2008 Administraciones afectadas: Diputación Foral de Guipúzcoa Administración del Estado Objeto: IVA. Volumen Operaciones. Inicio efectivo de Actividad Otras cuestiones: Competencia de la Junta Arbitral: cuestiones resueltas o pendientes de resolución por los Tribunales.</p>

Resolución R 9/2009

Expediente 13/2008

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 3 de abril de 2009

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Fernando de la Hucha Celador, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

sobre el conflicto automático de competencias planteado por (Entidad) (en adelante, la sociedad, con NIF B-NNNNNNN) frente a la Diputación Foral de Bizkaia y la Administración del Estado en lo que se refiere a la determinación de órgano competente para la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a favor de dicha sociedad por los ejercicios 2001 y 2002 que se tramita por esta Junta Arbitral con el número de expediente 13/2008.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto se plantea por la sociedad mediante escrito dirigido a esta Junta Arbitral con fecha de entrada de 2 de mayo de 2008, y de acuerdo con el artículo 13.3 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (en adelante RJACE), aprobado por el Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, al

declararse ambas Administraciones incompetentes para la devolución del IVA correspondiente a los ejercicios 2001 y 2002.

2. La sociedad se constituyó el 22 de febrero de 2001 en Bilbao, fijando su domicilio social y fiscal en dicha ciudad. El día 1 de marzo de 2001 presenta declaración censal de inicio de actividades ante la Hacienda Foral de Bizkaia. Asimismo presentó declaración de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas el 16 de marzo de 2001 (declarando el inicio de actividades el 2 de marzo de 2001) en Bilbao y el 14 de junio de 2001 en Barcelona (con fecha de inicio de actividad el 15 de junio de 2001). En todas las declaraciones citadas hace constar como domicilio fiscal la calle (domicilio) de Bilbao.

3. El 26 de julio de 2001 se procedió a la escisión parcial, sin extinción, de una rama de actividad de (Entidad 2) (NIF A-NNNNNNNN) con domicilio social y fiscal en Bilbao; dicha rama de actividad fue adquirida por la sociedad promotora del conflicto a título de sucesión universal, con efectos contables retrotraíbles al 1 de enero de 2001. Dicha operación fue elevada a escritura pública e inscrita en el Registro Mercantil el 2 de agosto de 2001, contabilizando el asiento de escisión parcial en el Libro Diario el 31 de agosto de 2001.

4. El 23 de octubre de 2001 la sociedad presentó ante la Diputación Foral de Bizkaia declaración-liquidación trimestral del IVA correspondiente al tercer trimestre del ejercicio 2001, de donde resultaba una cantidad a compensar de 17.308 euros.

5. El 30 de enero de 2002, la sociedad presenta declaración-resumen anual del IVA 2001 ante la Hacienda Foral de Bizkaia, de donde resultaba un importe a devolver de 108.715,73 euros, consignando que el 100% de las operaciones se habían realizado en territorio común. Además, ese mismo día presentó ante la AEAT solicitud de alta en el ROE (Registro de Exportadores y otros Operadores Económicos); el 4 de marzo de 2002 y el 18 de marzo del mismo año presentó ante la AEAT y ante la Hacienda Foral de Bizkaia, respectivamente, solicitudes de alta en el ROE como Gran Empresa.

6. El 14 de noviembre de 2002 la Diputación Foral de Bizkaia comunica a la sociedad el acuerdo de denegación del IVA 2001 solicitado por entender que el volumen de operaciones conjunto de la sociedad adquirente y las derivadas de la escisión, que se unen a las anteriores, supera los 500 millones de pesetas y que la totalidad de las operaciones se han realizado en territorio común.

7. La sociedad presentó el 29 de noviembre de 2002 ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT) declaración mensual del IVA de Grandes Empresas que, excepcionalmente, recogía los importes declarados en 2001 ante la Diputación Foral de Bizkaia. A la vista del acuerdo de ésta citado en el antecedente anterior y habiendo ascendido su facturación en 2001 a 8.165.012,56 euros, presenta el 2 de diciembre escrito solicitando la devolución por la AEAT del IVA de 2001 por el importe señalado en el antecedente quinto, es decir, 108.715,73 euros. El volumen de facturación consignado resulta de sumar las operaciones directamente realizadas por la sociedad (2.356.848,10 euros) más las realizadas por (Entidad 2) por cuenta de la adquirente (5.808.164,47 euros), debido a que la adquisición de la rama de actividad escindida retrotraía sus efectos contables al 1 de enero de 2001.

Previamente, en concreto el 28 de de noviembre de 2002, la sociedad presenta ante la AEAT declaración censal de inicio de actividad con efectos retroactivos al 1 de diciembre de 2001.

8. El 4 de julio de 2002 la sociedad eleva a escritura pública el acuerdo del cambio del domicilio social desde Bilbao a Barcelona, presentando declaración censal de cambio de domicilio ante la AEAT el 16 de diciembre de 2002.

9. Durante los meses de enero-noviembre de 2002, la sociedad presenta las declaraciones-liquidaciones del IVA 2002 ante la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco, resultando un importe a devolver de 475.137,49 euros.

10. Con fecha 16 de diciembre de 2002, la Unidad Regional de Inspección núm. 4 de Vizcaya de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco emite informe sobre la Administración competente en el IVA, donde considera

improcedente, de cara a determinar el volumen de operaciones, incorporar las realizadas por cuenta de (Entidad 2) con efectos a 1 de enero de 2001, tal y como había realizado la Diputación Foral de Bizkaia para considerar que el volumen de operaciones en dicho año superaba los 500 millones de pesetas. En cuanto a la fecha de inicio de la actividad, efectúa una diferenciación del siguiente tenor: a) desde el punto de vista formal habría que tomar como fecha de inicio el 1 de marzo (fecha de presentación de la declaración censal de inicio de actividades) y, por tanto, sería la Hacienda Foral la competente para la devolución del IVA tanto en el año 2001 como en el 2002; b) desde un punto de vista material “y teniendo en cuenta que se trata de una sociedad creada con la finalidad de ser beneficiaria de una escisión parcial de otra, resulta de gran dificultad determinar cuándo se ha producido dicho inicio; podría afirmarse que de las comprobaciones efectuadas el inicio de la actividad se produce aproximadamente en el momento de efectuarse el asiento de escisión”, con lo que, de tomarse esta fecha como de inicio de actividades, el volumen de operaciones en el año 2001 superaría por elevación al año la cifra de 500 millones de pesetas y también de 6 millones de euros, correspondiendo por tanto al Estado la devolución habida cuenta de que todas las operaciones se han realizado en territorio común. Por último propone que se inicie el expediente de rectificación de oficio del domicilio fiscal, fijándose con efectos retroactivos desde la constitución de la sociedad en Barcelona.

11. El 30 de enero de 2003 presenta declaración-liquidación final (modelo 390) ante la Hacienda Foral de Bizkaia por el ejercicio 2002, consignando una diferencia de 434.453,08 euros (la diferencia entre esta cantidad y la solicitada a la AEAT parece estar en la liquidación mensual de diciembre, una vez notificado el cambio de domicilio fiscal) entre las cantidades soportadas y devengadas, pero sin indicar si opta por la compensación o por la devolución. En el escrito de planteamiento del conflicto automático, la sociedad señala que en 2002 solicitó devolución del IVA 2002 a la Diputación Foral de Bizkaia, recibiendo contestación negativa el 18 de noviembre de 2004, cuando, en puridad, en el Anexo V de la documentación remitida por la sociedad, así como en el expediente remitido por la Diputación Foral

de Bizkaia, lo que se deniega no es la devolución sino la solicitud de inscripción en el Registro de Exportadores y otros Operadores Económicos (ROE).

12. El 13 de mayo de 2003 la sociedad recibe la notificación del acuerdo dictado por la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas (URGGE) desestimando la solicitud de devolución del IVA correspondiente a 2001 al no considerarse competente para su exacción la Administración del Estado, Básicamente considera que la entidad inicia la actividad cuando presenta el 1 de marzo de 2001 la declaración censal en cuyo caso el volumen de operaciones elevado al año no supera los 500 millones de pesetas, siendo la Hacienda Foral la competente para la devolución y añadiendo que el art. 28.3 del Concierto de 1981 no contempla la escisión parcial a efectos de calcular el volumen de operaciones y determinar la Administración competente, por lo que no deben ser tenidas en cuenta las operaciones realizadas por (Entidad 2)

13. Frente a dicho acuerdo la sociedad interpone recurso de reposición el 30 de mayo de 2003 ante la URGGE siendo desestimado mediante acuerdo de 2 de abril de 2004, con idéntica motivación. En el escrito de interposición la sociedad introduce un elemento nuevo de discusión, consistente en afirmar que, desde su constitución, tuvo la sede de dirección efectiva en Barcelona y no en Bilbao, donde se limitó a realizar meras actividades auxiliares. En el acuerdo desestimatorio se considera que el inicio de actividades se produce el 1 de marzo de 2001 y que el volumen de operaciones realizado por la sociedad no debe incluir las realizadas por cuenta de la rama de actividad absorbida; de tal manera que habiendo iniciado sus actividades el 1 de marzo de 2001 se procede a elevar al año la cantidad facturada en 10 meses (2.356.848,10 euros) de donde resulta una cantidad de 2.828.217,72 euros, inferiores a los 500 millones de pesetas. La sociedad interpuso reclamación económico-administrativa frente a la resolución del recurso de reposición el 5 de mayo de 2004, que fue declarada inadmisibile por extemporánea mediante acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 24 de abril de 2008.

14. El 18 de diciembre de 2003 se notifica a la sociedad el acto administrativo de liquidación tributaria derivado del acta A02 NNNNNNNN regularizando las declaraciones-liquidaciones mensuales del IVA enero-noviembre 2002, denegando el derecho a la devolución por no considerarse competente para la exacción del impuesto y acordando expresamente la improcedencia de las declaraciones mensuales relativas a dichos períodos, por idénticos motivos que los esgrimidos en el recurso de reposición interpuesto ante el acuerdo de la URGGE (básicamente que no se había superado el volumen de 6 millones de euros en el ejercicio anterior). No obstante, como novedad fundamental, hay que tener en cuenta que el acto de liquidación y el acta previa se basan en un Informe de la Secretaría General de Política Fiscal, Territorial y Comunitaria de 10 de septiembre de 2002, que será tenido en su caso en cuenta para la resolución de este conflicto. Contra dicho acto de liquidación se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, que desestimó la solicitud de devolución de la sociedad mediante acuerdo de 17 de julio de 2008. La única novedad es que modifica el volumen de operaciones realizado en 2001 por la sociedad y elevado al año que pasa a ser de 2.852.240,06 euros, que en todo caso, es inferior a 6 millones de euros (téngase en cuenta la elevación de la cifra de volumen de operaciones llevada a cabo por el nuevo Concierto Económico aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, cuya vigencia se retrotrajo al 1 de enero de dicho año). El TEAR de Cataluña sigue considerando la fecha de inicio de actividades el 1 de marzo de 2001 y la improcedencia de la inclusión de las operaciones realizadas como consecuencia de la escisión parcial de (Entidad 2) para calcular el volumen de operaciones realizado en el año anterior. Un hecho relevante, aunque la sociedad lo había planteado en el recurso de reposición planteado contra el acuerdo de la URGGE al que hemos hecho referencia, deducible del acuerdo del TEAR es que en las alegaciones formuladas por la sociedad, ésta señala, como último argumento y una vez más, que “en cuanto al domicilio fiscal (...) ni se encuentra ni se ha encontrado nunca en Bilbao sino en (domicilio) de Barcelona donde, además, se encuentran los servicios centrales desde los que se gestionan las actividades de las sociedades del grupo al que pertenece”.

15. En sesión celebrada el día 12 de mayo de 2008 la Junta Arbitral acordó admitir a trámite el conflicto automático de competencias, notificándose a la AEAT y a la Diputación Foral de Bizkaia, concediéndoles el plazo de un mes para que remitiesen el expediente completo, al amparo del art. 13.3, segundo párrafo del RJACE.

16. La Diputación Foral de Bizkaia, mediante escrito con fecha de entrada en esta Junta el 23 de junio de 2008 remitió los antecedentes y documentos que obraban en su poder en relación con la sociedad, sin efectuar consideración ni alegación alguna.

17. Por su parte, la AEAT remitió los antecedentes y documentación mediante escrito con fecha de entrada en esta Junta Arbitral el 20 de junio de 2008, pero sobre la base de los antecedentes formuló una serie de alegaciones sobre el fondo, aún cuando no era el momento procesal oportuno, que pueden sintetizarse del siguiente modo:

- a) Inadmisión total del conflicto por extemporaneidad en su planteamiento.
- b) Inadmisión total del conflicto por haberse resuelto ya por el TEAR de Cataluña la solicitud de devolución del IVA 2001 y encontrarse pendiente de resolución la liquidación del IVA 2002 ante el citado órgano económico-administrativo (como hemos visto cesa ex post dicha pendencia –que no es judicial, sino administrativa- mediante el acuerdo desestimatorio de la reclamación dictado el 17 de julio de 2008).
- c) Subsidiariamente y para el caso de admitirse el conflicto planteado, que se declare que la competencia para la exacción y devolución del IVA de 2001 y de los meses enero-noviembre de 2002 no corresponde a la AEAT sino a la Diputación Foral de Bizkaia, en base a distintos argumentos que reproduciremos en los fundamentos jurídicos.

18. Transcurrido el plazo de dos meses sin que ninguna Administración se declarase competente y, habiendo desaparecido, por tanto, la causa de

paralización en la tramitación del procedimiento prevista en el artículo 13.3 in fine del RJACE, el 24 de septiembre de 2008 se notifica la puesta de manifiesto del expediente a los interesados para que formulen las alegaciones que estimen conveniente para la defensa de sus pretensiones.

19. La Diputación Foral de Bizkaia formula sus alegaciones mediante escrito que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el 23 de octubre de 2008 donde solicita la admisión a trámite del conflicto de competencias automático, considera competente a la AEAT para proceder a la devolución del IVA 2001, discrepando básicamente sobre el cálculo del volumen de operaciones en función de la fecha de inicio de actividades que afecta al volumen de operaciones de 2001 (primer año de ejercicio de la actividad por parte de la sociedad). En cuanto a la devolución correspondiente al año 2002 mantiene la tesis de la competencia de la AEAT, aun en el supuesto de que no se alcanzase un volumen de operaciones superior a 6 millones de euros ya que al trasladar la sociedad su domicilio fiscal a territorio común sería la AEAT la Administración competente para la devolución. Además introduce un elemento nuevo en la discusión cómo son determinadas afirmaciones del representante de la sociedad en cuya virtud su domicilio fiscal, incluso desde su constitución, estuvo siempre en territorio común, algo que pretende corroborar invocando el Informe de la Inspección de la Unidad Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco de 16 de diciembre de 2002 (ver antecedente 10).

20. La AEAT formula sus alegaciones el día 29 de octubre de 2008 abundando en las realizadas el 20 de junio y ofreciendo como hecho nuevo (ya resaltado por nosotros en el antecedente 13) que había recaído el acuerdo del TEAR de Cataluña de 17 de julio de 2008, que desestimaba la solicitud de devolución del IVA correspondiente al ejercicio 2002, y que al no haberse producido la interposición de recurso contencioso-administrativo los actos eran firmes no pudiendo la Administración estatal dictar acto alguno contrario a lo acordado por el Tribunal Económico-Administrativo.

21. Por su parte la sociedad formula sus alegaciones el 31 de octubre de 2008, contestando, en los términos que veremos, a las alegaciones de la AEAT de 20 de

junio, y solicitando de esta Junta Arbitral que determine la Administración competente para la devolución de las cuotas autoliquidadas del IVA de 2001 y 2002, así como exigiendo los intereses de demora devengados desde la fecha en que debieron haberse devuelto dichas cantidades.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. Con carácter previo, procede despejar las alegaciones sobre la inadmisión del conflicto planteadas por la AEAT y a la que se oponen tanto la sociedad promotora del mismo como la propia Diputación Foral de Bizkaia. En primer lugar, alega la concurrencia de la causa de inadmisión prevista en el artículo 9 del RJACE, en la medida en que el conflicto ha sido resuelto por un Tribunal de Justicia, puesto que hay sendas resoluciones de 2008 dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña donde se desestima la pretensión de devolución del IVA efectuada por la sociedad tanto en lo que se refiere al año 2001 (por extemporaneidad) como a los meses de enero-noviembre de 2002. Siguiendo su razonamiento lógico, y no habiéndose interpuesto recurso contencioso-administrativo, las resoluciones del TEAR son firmes y por tanto concurre la causa de inadmisión citada. El argumento es jurídicamente inaceptable; en efecto, como hemos señalado en Resoluciones anteriores (por ejemplo, la Resolución 2/2009, de 28 de enero), los Tribunales Económico-Administrativos no son Tribunales de Justicia en el sentido que esta expresión tiene en nuestro ordenamiento jurídico y más en concreto en el art. 9 del RJACE, sin que tenga relevancia la jurisprudencia invocada por la AEAT que, en puridad, se reduce a una Sentencia de 21 de marzo de 2000 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea puesto que sólo los equipara a tales a los efectos de plantear cuestiones prejudiciales. Del artículo 117 de nuestra Constitución, de la Ley Orgánica del Poder Judicial, de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, de la Ley General Tributaria y de abundantes sentencias de nuestros Tribunales (vid. por todas la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2003) se desprende que dichos tribunales son órganos administrativos en ningún caso incardinables en

el poder judicial, constituyendo la vía previa para el acceso, en su caso, a la jurisdicción contencioso-administrativa.

2. Un segundo motivo alegado por la AEAT para oponerse a la tramitación del conflicto es la extemporaneidad del mismo en base al cómputo de plazos deducible del art. 13 del RJACE. Básicamente señala que las declaraciones de incompetencia de ambas Administraciones, estatal y foral, son anteriores a la constitución de esta Junta Arbitral y constituida la misma ninguna de las dos Administraciones, en el plazo de un mes previsto en el citado precepto, ha acudido a la Junta Arbitral promoviendo el conflicto lo que ha posibilitado el planteamiento automático del mismo por el contribuyente. Tras señalar su posición sobre el cómputo de plazos ante la ausencia de un régimen transitorio, posición conocida puesto que ya ha sido rechazada por esta Junta Arbitral en diversas Resoluciones que han sido notificadas a la AEAT y que juzgamos innecesario reiterar en este acuerdo, llega a la conclusión de que el planteamiento del conflicto es extemporáneo puesto que la sociedad planteó el conflicto el 2 de mayo de 2005 (sic, debe ser una errata y referirse a 2008), cuando el plazo de caducidad finaba el 17 de febrero de 2008. La Diputación Foral de Bizkaia no efectúa ninguna alegación explícita que permita conocer su posición en este punto, aunque implícitamente se opone al mismo puesto que en sus conclusiones se decanta por la admisión a trámite del conflicto. Por el contrario, la sociedad se opone a esta causa de inadmisión, señalando que la interpretación más favorable del plazo sólo lleva a considerar que el dies a quo para la interposición debe contarse desde el día 4 de abril de 2008, fecha de efectiva constitución de la Junta Arbitral y teniendo en cuenta que el conflicto se planteó el 2 de mayo de dicho año, se cumple el plazo de un mes previsto en el art. 13.3 del RJACE y por tanto no concurre la causa de extemporaneidad invocada por la AEAT.

En este sentido, la interpretación dada por esta Junta Arbitral ha sido clara en todas las resoluciones dictadas hasta el momento íntegramente notificadas a la AEAT y que juzgamos innecesario señalar aquí, al precisar que el plazo del mes ha de contarse desde el momento de efectiva constitución de la Junta Arbitral, es decir,

desde el 4 de abril de 2008, fecha desde la cual tuvo la posibilidad de actuar y conocer los casos pendientes y los planteados, como es este, con posterioridad a la constitución. A mayor abundamiento cabe recordar que la declaración de incompetencia de la AEAT no se remonta al año 2003, sino que dicha declaración fue combatida en sede administrativa y que las reclamaciones fueron falladas por el TEAR de Cataluña en abril y julio de 2008 (esta última con manifiesta infracción del artículo 66.Dos del Concierto). Por todas estas razones, desestimamos la alegación de extemporaneidad planteada por la AEAT declarando que el conflicto automático se interpuso dentro del plazo previsto en el art. 13.3 del RJACE.

3. Desestimados, por tanto, los motivos de inadmisión del conflicto (firmeza de las resoluciones judiciales y extemporaneidad del planteamiento del mismo) procede entrar en el fondo del asunto, debiendo precisar que no se trata de determinar si la sociedad tiene o no derecho a la devolución del IVA por los ejercicios señalados en los antecedentes, algo que reconocen tanto la AEAT como la Diputación Foral de Bizkaia, sino de fijar cuál de las dos Administraciones es la competente para la devolución, que es donde se produce la discrepancia, considerando ambas que la competente es la otra Administración. Por otro lado, no existe discrepancia alguna sobre el hecho de que las operaciones realizadas por la sociedad en los años 2001 y 2002 lo fueron en un porcentaje del 100% en territorio común. El desacuerdo radica, fundamentalmente, en el modo de fijar el volumen de operaciones a fin de determinar si, en 2001, se superó o no el volumen de 500 millones de pesetas fijado por el artículo 28 del Concierto aprobado por la Ley 12/1981, vigente para ese ejercicio (primer año de actividad de la sociedad) y si en 2002 se superó, en el año anterior, la cifra de 6 millones de euros, de acuerdo con el art. 27 del Concierto Económico aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, vigente desde el 1 de enero de dicho año.

4. La determinación del volumen de operaciones exige, a su vez, de acuerdo con los divergentes planteamientos de las Administraciones, delimitar cuestiones tales como la fecha de inicio de las actividades de la sociedad (en particular, si ha de computarse como tal la declaración censal de inicio de actividades presentada el

1 de marzo de 2001 o si, por el contrario, ha de computarse la fecha de inscripción de la escritura de escisión de rama de actividad o la fecha de apertura en el Libro Diario del asiento de escisión) así como, en su caso, la adición o no, a efectos del volumen de operaciones, de las ventas realizadas por cuenta de (Entidad 2) Junto a ello, del expediente surge la cuestión del domicilio fiscal de la sociedad, que ha sido planteada tanto por la AEAT como por la Diputación Foral de Bizkaia, en tanto que es obviada por la sociedad en sus alegaciones, no obstante haberla planteado en sede económico-administrativa. Se trata de una cuestión colateral pero que podría, caso de no poder determinar el punto de conexión en base a los anteriores criterios, ser decisiva.

En este sentido, y teniendo en cuenta que la sociedad inicia sus actividades en 2001, hay que determinar, por elevación al año conforme ordena el Concierto en su artículo 28.Tres in fine, el volumen de operaciones, a efectos de determinar si supera o no los 500 millones de pesetas, límite cuantitativo fijado para ese ejercicio en la redacción dada al precepto por la Ley 38/1997, de 4 de agosto. En vista de ello, cobra una relevancia fundamental la fecha de inicio de actividades, puesto que el artículo 28.Tres del Concierto de 1981 (en la redacción dada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, vigente en el momento temporal al que se contrae el conflicto) determina que “en el supuesto de inicio de actividades, para el cómputo de 500 millones de pesetas, se atenderá al volumen de operaciones realizado en el primer año natural”, añadiendo que “si el primer año de actividad no coincidiera con el año natural para el cómputo de la cifra anterior, las operaciones realizadas desde el inicio de las actividades se elevarán al año”, supuesto éste último que es, precisamente el que nos ocupa.

Para la AEAT el inicio de las actividades viene determinado por el artículo 5.2 de la Ley del IVA (en la redacción dada por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, aplicable desde el 1 de enero de 2001) e idéntico precepto de la Norma Foral 7/1994, del Territorio Histórico de Bizkaia, en cuya virtud “A efectos de este impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención,

confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades (...). Quienes realicen dichas adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido”.

A continuación invoca la AEAT el artículo 111 de la Ley del IVA (que se está refiriendo a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de las actividades), como justificativo de la definición del momento inicial de las propias actividades, para de ello concluir que “la norma disocia el inicio de las actividades empresariales o profesionales del inicio de la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que constituyen el objeto de dicha actividad”, citando las Sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 14 de febrero de 1985 y de 29 de febrero de 1996 que declaran que la adquisición de bienes o servicios dirigida a permitir el posterior inicio de la actividad empresarial o profesional supone el comienzo de la propia actividad. Y considera que se ha de fijar el inicio de las actividades en marzo de 2001 por ser ésta la fecha en que se presentó por la sociedad la declaración de inicio de actividad exigida por la normativa nacional, foral y comunitaria (artículo 22.1 de la Sexta Directiva 77/388/CEE). Añade que, por pura lógica, la declaración de inicio de actividad ha de presentarse al dar comienzo ésta, con lo que constituye, a juicio de la AEAT, una “confesión extrajudicial” de la fecha de inicio.

Anuda posteriormente estos argumentos a la declaración censal presentada por la sociedad el 1 de marzo de 2001 concluyendo que éste es el momento en que comienzan las actividades, si bien matiza “este momento tiene pleno sentido, ya que determina el inicio del cumplimiento de las obligaciones formales del impuesto, aun cuando, si no se han realizado operaciones, no surge la obligación de ingreso”, a lo cual cabría añadir que tampoco la de deducción/devolución puesto que la no realización de operaciones se refiere tanto a ventas como a compras que originen derecho a deducción. En el primer escrito de alegaciones (fundamento de derecho quinto) simplemente mencionaba la presentación de la declaración censal ante la Diputación Foral de Bizkaia y de forma vaga e inconcreta que durante los meses de

marzo a septiembre se habían realizado operaciones consistentes en la adquisición de bienes y servicios, sin precisar cuáles y omitiendo dos hechos relevantes: a) que la sociedad no presentó declaración-liquidación del IVA hasta el tercer trimestre de 2001 y b) que esa afirmación contradice el Informe de 16 de diciembre de 2002 de la Delegación Especial de la AEAT del País Vasco, donde literalmente se señala que “De las actuaciones de comprobación efectuadas no se desprende la existencia de operaciones significativas de compras de las que quepa concluir el efectivo inicio de la actividad con anterioridad al asiento de escisión parcial (31 de agosto de 2001) siendo a partir del 30 de septiembre del mismo año cuando empiezan a registrarse operaciones en el Libro Registro de Facturas Emitidas, aunque lo cierto es que sí se ha detectado alguna factura recibida que corresponde al segundo trimestre del año...”.

La AEAT omite toda referencia a la declaración censal presentada ante ésta por la sociedad (ver antecedente 7) el 28 de noviembre de 2002 donde retrotraía la fecha de inicio de actividades al 1 de diciembre de 2001.

5. Por su parte, la sociedad, en su escrito de alegaciones de octubre de 2008 no hace ninguna mención al problema central del momento efectivo de inicio de actividades, limitándose simplemente a señalar que el 26 de julio de 2001 se procedió a la escisión parcial sin extinción de una rama de actividad de (Entidad 2) y la rama de actividad fue adquirida con efectos retroactivos a 1 de enero de dicho año. Tampoco en el escrito de planteamiento de conflicto efectúa ninguna alegación sobre la fecha de inicio de actividades y únicamente en la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la liquidación derivada del acta A02-NNNNNNNNN señala que, “aunque desde un punto de vista formal presentó el modelo 036 de inicio de actividades en fecha 1 de marzo, ello no se corresponde con el inicio material de actividades”.

6. Para la Diputación Foral de Bizkaia, el concepto de inicio de actividades debe ser coincidente con el momento temporal en que el obligado tributario recibe regularmente facturas emitidas por terceros y/o expide facturas, disponiendo, en su caso, de los medios materiales y humanos necesarios para el ejercicio de las

mismas, interpretando que esta circunstancia se produce el 31 de agosto de 2001 fecha en que se contabiliza por la sociedad el asiento de escisión parcial. Por otro lado, añade que todas las facturas, salvo una de 27 de abril, están fechadas con posterioridad al 31 de agosto de 2001. Además, cita el Informe de la Delegación Especial de la AEAT del País Vasco de fecha 16 de diciembre de 2002 (págs. 300-311 del expediente remitido por la AEAT en junio de 2008 y al que hemos hecho alusión anteriormente), en el cual se señala que de las actuaciones de comprobación efectuadas por la Inspección se desprenden los siguientes hechos: a) Las facturas emitidas comienzan a registrarse a partir del 30 de septiembre de 2001; b) En las facturas emitidas consta “(Entidad 2). (Entidad)”; c) Por lo que se refiere al libro registro de facturas recibidas la mayor parte son emitidas con posterioridad al 31 de agosto de 2001, salvo una de 27 de abril de 2001, registrada el 30 de junio. Junto a ello, el informe constata que las retenciones sobre rendimientos del trabajo y/o profesionales se presentan ante la Hacienda Foral competente desde el tercer trimestre del año 2001, sucediendo lo mismo en el caso de la declaración-liquidación del IVA.

Disiente la Diputación Foral del modo de interpretar el concepto de “inicio de actividades”, sosteniendo que al no aparecer definido en el artículo 28 del Concierto, procede aplicar para su interpretación el artículo 3 del Código Civil.. En primer lugar, señala que el artículo 28.Tres del Concierto no efectúa remisión a norma particular alguna, por lo que sería improcedente aplicar artículos concretos de la normativa foral del IVA, del Impuesto sobre Actividades Económicas o de la relativa a las declaraciones censales; en segundo lugar, señala que, atendiendo al contexto, el inicio de actividades debe guardar relación directa con las actuaciones realizadas por el sujeto pasivo para la obtención de contraprestaciones; en tercer lugar, y atendiendo a su finalidad, parece claro que si el Concierto no ha hecho ninguna remisión expresa genérica a otros conceptos impositivos u obligaciones formales, el concepto de inicio de la actividad debe interpretarse acorde con la finalidad pretendida. Tras explorar la normativa tributaria en distintos impuestos, la Diputación Foral llega a la conclusión que “las actividades empresariales o profesionales son aquellas que implican la ordenación por cuenta propia de factores

de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”.

De forma muy resumida, señala la Diputación Foral de Bizkaia en base al balance de escisión a fecha 3 de abril que la sociedad únicamente poseía en el activo y pasivo del balance tesorería y capital social, respectivamente. Que, pese a la declaración censal y el alta en el IAE, no había realizado operación alguna, al no existir ni deudas frente a terceros ni créditos a su favor; tampoco disponía de personal ni de medios materiales para el ejercicio de su actividad. Añade la Diputación que hasta el 31 de agosto de 2001 no poseía la sociedad el poder de disposición de los medios provenientes de la actividad, al no contabilizarse hasta dicha fecha el asiento de escisión parcial, hecho reconocido por la Informe de la Delegación Especial del País Vasco de la AEAT de 16 de diciembre de 2002.

Afirma la Diputación Foral de Bizkaia que, ascendiendo el volumen de operaciones a 397.861.045 pesetas (2.391.193,04 euros), cantidad coincidente con la fijada por la Resolución del TEAR de Cataluña de 17 de julio de 2008 (hecho sexto) pero discrepante con la establecida en el fallo del recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de la URGGE (donde se cifraba el volumen de operaciones en 2.356.848,10 euros, cantidad que es idéntica a la determinada por la sociedad en la página 9 de su escrito de alegaciones), se procede a elevar al año el volumen de operaciones, resultando una cifra de 7.095.816,74 euros, superior a los 500 millones de pesetas fijados para el año de inicio de actividades (2001) y superior a los seis millones de euros (de cara a determinar la Administración competente para la exacción del IVA en 2002, conforme la elevación de la cuantía operada por el nuevo Concierto de 2002). La discrepancia entre la cifra fijada por la Diputación Foral de Bizkaia y la establecida por la AEAT, el TEAR y la sociedad es indiferente porque no afectaría a la superación o no del límite de los 500 millones de pesetas (2001) o de seis millones de euros (2002) y por tanto no vamos a entrar en las razones de las diferencias que constituyen un mero error de hecho, fácilmente subsanable.

En las conclusiones de su escrito de alegaciones, la Diputación Foral de Bizkaia atribuye la competencia para la exacción del IVA (y por ende para la devolución) a la AEAT (tanto en lo que se refiere al año 2001 como a los meses de enero-noviembre de 2002) en base a los argumentos siguientes:

- a) La fecha de inicio de actividades de la sociedad no coincide con la declaración censal (1 de marzo de 2001) sino con la fecha de contabilización del asiento de escisión (31 de agosto de 2001).
- b) El inicio de actividades al que se refiere el Concierto debe coincidir con el momento en que se comiencen a emitir o a recibir facturas correspondientes al desarrollo de la actividad y todas las recibidas (salvo una) son emitidas con posterioridad al 31 de agosto de 2001.
- c) Elevando las operaciones realizadas desde el inicio de la actividad al año se superan los 500 millones de pesetas en 2001 y los seis millones de euros en 2002, por lo que al realizar todas las operaciones en territorio común (cosa que no discute, como hemos visto, la AEAT), la competencia para la exacción del IVA corresponde a la Administración del Estado, de acuerdo con el artículo 28 del Concierto de 1981.

7. Ante la ausencia de norma específica en el Concierto que delimite el concepto de “inicio de actividades”, entendemos que es preciso acudir a la normativa foral y, en su caso, a la estatal, la cual tiene carácter supletorio en todo caso conforme la Disposición Adicional Primera del Concierto de 1981, y en este punto es básico el artículo 5 de la Ley del IVA e idéntico precepto de la Norma Foral del Territorio Histórico de Bizkaia. Este precepto es clarísimo a la hora de determinar el momento inicial de las actividades que comienza en el momento en que se realiza la adquisición de bienes y servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades. A su vez, el art. 164 de la Ley estatal del IVA impone a los sujetos pasivos el deber de presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de sus las actividades que determinan su sujeción al impuesto, pero no hay una concatenación lógica, como

pretende la AEAT, entre declaración censal e inicio de actividades efectivo, como se deduce del artículo 5 de la propia Ley del IVA, ni la declaración de alta tiene valor de confesión extrajudicial. Por otro lado, la sociedad no tuvo el poder material de disposición para iniciar la actividad sino hasta la aportación de rama de actividad por parte de (Entidad 2) y más en concreto y así lo reconoce la propia AEAT en su Informe de 16 de diciembre de 2002, desde el momento en que se contabilizó el asiento de escisión, lo cual tuvo lugar el 31 de agosto. La adquisición (que ha de ser confirmada por elementos objetivos como dispone el artículo 5 de la Ley del IVA) no puede ser sustituida por la presentación de la declaración censal que es un hecho de carácter formal.

Los elementos objetivos que, a nuestro juicio, determinan que la actividad no comenzó el 1 de marzo de 2001 son, en síntesis, los siguientes:

- a) Hasta el 31 de agosto de 2001 la sociedad no contabiliza el asiento de escisión parcial ni comienza, efectivamente, a realizar operaciones sujetas al IVA.
- b) Como reconoce la propia AEAT (Informe de 16 de diciembre de 2002) no hay operaciones significativas que permitan determinar el inicio efectivo de actividades antes del 31 de agosto de 2001; es decir, no hay ventas ni compras realizadas con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades a que se refiere el artículo 5 de la Ley del IVA, precepto como hemos dicho básico para dilucidar la cuestión.
- c) No existen antes de esa fecha los medios materiales y personales necesarios para el ejercicio una actividad empresarial.
- d) El balance de escisión determina que la sociedad no había realizado actividad alguna, al no constar créditos ni deudas, sólo tesorería y capital social.
- e) Durante los dos primeros trimestres del año 2001 la sociedad no presentó declaración-liquidación del IVA ni solicitó deducción por cuotas soportadas

con anterioridad al inicio de actividades; en efecto, la primera declaración-liquidación presentada por el IVA corresponde al tercer trimestre de 2001. Cabe incluso preguntarse por qué la AEAT no cuestiona la falta de presentación de las declaraciones-liquidaciones que, de aceptarse su tesis, debería haber presentado la sociedad.

En efecto, el deber de declaración nace aunque no existan cuotas devengadas ni se practique deducción de cuotas soportadas o satisfechas (artículo 71.1 del Reglamento del IVA). Y aunque no obre en el expediente se deduce de la lógica de un impuesto instantáneo de liquidación periódica como es el IVA que esas autoliquidaciones de los dos primeros semestres fueron realizadas, evidentemente, por (Entidad 2) puesto que hasta julio de 2001 no se protocoliza notarialmente la escisión.

La disociación que hace el Informe de la AEAT de 16 de diciembre de 2002 entre inicio de actividad formal e inicio de actividad material puede ser correcta semánticamente, pero no cabe invocar sólo la primera para justificar su falta de competencia y al mismo tiempo reconocer (y esto sí es una prueba documental dentro de este procedimiento) que el inicio efectivo comprobado por elementos objetivos que son a los que se refiere el artículo 5 de la Ley del IVA, se produjo el 31 de agosto de 2001. Todos estos argumentos demuestran que, objetivamente tal y como exige el artículo 5 de la Ley del IVA, la sociedad no inició efectivamente sus actividades en la fecha de declaración censal de alta –es decir, el 1 de marzo- ante la Diputación Foral de Bizkaia, sino con posterioridad y más en concreto el 31 de agosto de 2001, con la inscripción del asiento de escisión en sus libros contables.

Frente a estos argumentos objetivos –que es lo que exige la Ley- la AEAT sólo opone uno de carácter no sustantivo, sino derivado del cumplimiento –quizá erróneo- de un deber formal: la reiterada fecha de presentación del modelo 036 el día 1 de marzo, extrapolando de esa presentación, sin base ni fundamento alguno, unas conclusiones desvirtuadas por los hechos, documentos e, incluso, por sus propios informes, silenciando además que el contribuyente presentó ante la AEAT declaración de modificación de la fecha de inicio de actividades (situándola en el 1

de diciembre de 2001), sin que dicha Agencia contestara en sentido positivo o negativo.

Estando de acuerdo ambas Administraciones en que el 100% de las operaciones se realizó en territorio común y asimismo en el volumen de operaciones (no obstante alguna discrepancia cuantitativa que no afecta al resultado final) realizado por la sociedad en 2001, procede, a tenor del art. 28 del Concierto de 1981 (en la redacción dada por la Ley 38/1997) elevar al año el citado volumen de operaciones (dado que el primer año de actividad no coincide con el año natural) con efectos desde el 31 de agosto de 2001, resultando de esta operación matemática que la sociedad superó en dicho año los 500 millones de volumen de operaciones; en efecto, si el volumen de operaciones reconocido asciende a 2.391.104,04 euros desde septiembre hasta diciembre de 2001, la elevación al año determina una cifra de volumen de operaciones de 7.173.312,12 euros. Por aplicación del artículo 28 del Concierto de 1981, habiéndose realizado las operaciones íntegramente en territorio común y siendo el volumen de las mismas superior a 500 millones de pesetas, la Administración competente para la exacción del IVA 2001 correspondiente a (Entidad) es la Administración estatal.

En lo que se refiere a los meses enero-noviembre de 2002 hay que tener en cuenta si se ha superado o no la cifra de 6 millones de euros de volumen de operaciones en el año anterior. Dado que, como hemos señalado, en el año anterior superó la sociedad el volumen de 6 millones de euros (nuevo límite establecido por el artículo 27 del Concierto aprobado por la Ley 12/2002), procede igualmente declarar la competencia de la Administración del Estado para la exacción del IVA en los once primeros meses del año 2002.

8. Teniendo en cuenta el fundamento de derecho anterior, donde resulta demostrado que la sociedad tuvo en 2001 un volumen de operaciones superior a 500 millones de pesetas, y, además, superior a 6 millones de euros (lo cual es básico para determinar la competencia estatal o foral dada la elevación del volumen de operaciones operado por el Concierto de 2002, con efectos desde el 1 de enero de dicho año) y teniendo en cuenta que –y en esto están de acuerdo ambas

Administraciones- el 100% de las operaciones se realizó en territorio común no estimamos procedente entrar a enjuiciar las otras alegaciones planteadas por las partes en conflicto, puesto que el mismo ha quedado resuelto mediante la aplicación del artículo 28.Uno y Tres del Concierto de 1981 y el artículo 27 del Concierto de 2002. En efecto, sólo para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 500 millones de pesetas (ejercicio 2001) o de 6 millones de euros (ejercicio 2002) sería relevante el domicilio fiscal como punto de conexión; al no concurrir esta circunstancia, sino la contraria (es decir, se superan los citados límites de volumen de operaciones), en el caso que nos ocupa, ocioso para la resolución del conflicto sería entrar en la determinación del mismo.

9. Lo mismo sucede en torno a la aplicabilidad o no del art. 121 de la Ley 37/1992, del IVA y de idéntico precepto de la Norma Foral 7/1994, del Territorio Histórico de Bizkaia, sobre la adición o no de las operaciones realizadas por cuenta de (Entidad 2) a efectos de determinar el volumen de operaciones realizado en el año 2001 en tanto en cuanto ello no haría sino incrementar sustancialmente, caso de aceptar la aplicación de dichos preceptos, el volumen de operaciones de la sociedad. Tampoco si se estimase inaplicable el art. 121, en base a los argumentos manejados por las partes en conflicto, tampoco se llegaría a ninguna variación significativa en cuanto al fondo del conflicto puesto que el volumen de operaciones se mantendría intacto en la cifra señalada en nuestro fundamento de Derecho 4. En consecuencia, no es necesario que nos pronunciemos sobre esta alegación, puesto que el punto de conexión y la competencia de una de las Administraciones ya han quedado determinados.

10. En cuanto a la solicitud de la sociedad relativa al pronunciamiento de esta Junta Arbitral sobre el abono de intereses de demora, no procede entrar en su examen por no tener atribuidas competencias en materia de gestión tributaria, a la luz de lo dispuesto en el artículo 66.Dos del Concierto Económico.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que la Administración competente para la exacción del IVA del año 2001 y de los meses de enero a noviembre del año 2002 del sujeto pasivo (Entidad) es la Administración del Estado.

No pronunciarse sobre la solicitud de abono de intereses de demora, por pertenecer esta cuestión al ámbito de la gestión tributaria, en la que no puede entrar esta Junta Arbitral.