

**JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO
ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD
AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO**

Conflicto: 11/2009

Administraciones afectadas:

Diputación Foral de Gipuzkoa

Administración del Estado

Objeto: Volumen de operaciones (fusión por absorción impropia)

Resolución R 24/2011

Expediente 11/2009

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 29 de noviembre de 2011

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. Francisco Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa frente a la Administración del Estado acerca de la competencia para la devolución saldo del Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2008, solicitada por la entidad ENTIDAD 1 (NIF (LETRA) NNNNNNNN), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 11/2009.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa por medio de un escrito de fecha 29 de septiembre de 2009, registrado de entrada en esta Junta Arbitral el 2 de octubre de 2009.

De dicho escrito y de la documentación que lo acompaña resultan los siguientes antecedentes:

1°. La entidad ENTIDAD 1 (NIF (LETRA) NNNNNNNN) -en adelante "la entidad"- presentó a la Hacienda Foral de Gipuzkoa declaración-liquidación anual del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) (modelo 390) correspondiente al ejercicio 2008 (Doc. nº 1 anexo al escrito de planteamiento), de la que resulta a devolver la cantidad de IMPORTE 1 EUR. Esta cantidad es el resultado del siguiente cómputo:

- Diferencia anual entre el IVA devengado y el soportado: - IMPORTE 2 EUR, de la que el 40,20 por 100 corresponde al territorio de Gipuzkoa, es decir, IMPORTE 3 EUR.
- A la cantidad anterior se suman los ingresos efectuados en el ejercicio por importe de IMPORTE 4 EUR.

2°. En el ejercicio 2008 la entidad presentó por vía telemática ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) declaraciones-liquidaciones mensuales del IVA (grandes empresas, modelo 320) y declaración-resumen anual (grandes empresas, modelo 392). De esta última resulta una cantidad a devolver de IMPORTE 5 EUR computada de la siguiente manera:

- 59,80 por 100 de la diferencia entre el IVA soportado: -IMPORTE 6 EUR. (Se observa una diferencia irrelevante -de 30 céntimos, seguramente debida a una errata- entre la diferencia declarada a la Hacienda Foral y a la AEAT).
- Más los ingresos resultantes de las declaraciones-liquidaciones mensuales presentadas en el ejercicio: IMPORTE 7 EUR.

3°. En respuesta a un requerimiento de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial del País Vasco de la AEAT, la entidad presentó el 4 de junio de 2009 ante esta dependencia, un escrito (curiosamente fechado el día siguiente) (Doc. nº 3 anexo al de planteamiento) en el que manifiesta lo siguiente:

- Que ENTIDAD 1, antes ENTIDAD 2, absorbió mediante escritura de fusión de fecha 29 de diciembre de 2007 a la sociedad ENTIDAD 3 con CIF (LETRA) NNNNNNNN.

En la citada escritura, incluida como Doc. nº 5 entre los anexos al escrito de planteamiento, se indica que la absorbente, ENTIDAD 2, socio único de ENTIDAD 3, adoptó tras la fusión la denominación social de ENTIDAD 1. En ella se establece también que la fecha a partir de la cual las operaciones de la sociedad que se extingue se consideran realizadas a efectos contables por cuenta de la sociedad absorbente es el 1 de enero de 2007. La escritura se inscribió en el Registro Mercantil de Gipuzkoa el 31 de diciembre de 2007.

- Que la sociedad absorbente ENTIDAD 1 (antigua ENTIDAD 2), con domicilio fiscal en Guipúzcoa, no superó el volumen de operaciones por importe de 7 millones de euros en el ejercicio de 2007.

- Que aunque debiera haber tributado exclusivamente a la Hacienda Foral de Gipuzkoa, la entidad presentó en 2008 declaraciones del IVA tanto a ésta como a la AEAT en las proporciones 40,20 y 59,80 respectivamente, en virtud de las cuales ingresó en la AEAT en los cinco primeros meses de dicho ejercicio la suma de IMPORTE 8 EUR.

- Que la entidad solicitó a la AEAT la devolución en concepto de IVA de IMPORTE 5 EUR.

- Que dado que corresponde la tributación exclusivamente a la Hacienda Foral de Gipuzkoa en el ejercicio 2008 procede que la AEAT transfiera a la Hacienda guipuzcoana las cantidades

ingresadas en aquélla, lo que pide que se acuerde por la Agencia Estatal.

4º. Con fecha 10 de junio de 2009 la entidad presentó ante el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa escrito del anterior día 6 (Doc. nº 4 anexo al de planteamiento del conflicto). En el citado escrito la entidad expone las mismas consideraciones que había formulado ante la AEAT; señala que "siguiendo instrucciones de la propia Agencia Tributaria" solicitó de ésta la transferencia de las cantidades ingresadas por importe de IMPORTE 8 EUR; aporta nuevas declaraciones-liquidaciones mensuales y declaración-resumen anual del IVA ejercicio 2008 (esta última aneja como Doc. nº 5 al escrito de planteamiento) y concluye solicitando de la Diputación Foral la devolución en concepto de IVA ejercicio 2008 de IMPORTE 9 EUR.

La cantidad cuya devolución solicita la entidad de la Diputación Foral de Gipuzkoa se explica por la entidad como la suma de las dos siguientes partidas: IMPORTE 5 EUR (devolución solicitada al Estado) y IMPORTE 1 EUR (devolución solicitada inicialmente a la Hacienda Foral).

Otra manera de computar la cantidad cuya devolución se pide a la Diputación Foral en el mencionado escrito (IMPORTE 9 EUR) es la suma de las siguientes cantidades:

- IMPORTE 10 (saldo total del IVA) más
- IMPORTE 11 (suma de las cantidades ingresadas a las dos Administraciones; de acuerdo con este planteamiento, la ingresada al Estado sería transferida por éste a la Diputación)

5º. Con fecha 22 de julio de 2009 (Doc. nº 6 anexo al escrito de planteamiento) el Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de

Gipuzkoa dictó un acuerdo mediante el cual, por una parte, rectifica el saldo total del IVA reduciéndolo a -IMPORTE12. Por otra parte, la Hacienda Foral de Gipuzkoa sostiene, en virtud de los argumentos que aduce, que la entidad superó en el ejercicio 2007 el volumen de operaciones de 7 millones de euros, por lo que únicamente corresponde a la Diputación Foral la devolución del 40,20 por 100 del saldo inicialmente solicitado, correspondiendo al Estado la devolución del resto. En consecuencia, el mencionado órgano formuló propuesta de liquidación provisional por la que se determina una devolución de IMPORTE 13 EUR.

6°. Mediante Orden Foral 617/2009, de 3 de agosto, notificada a la Administración del Estado el día 4 de agosto de 2009, se declaró la incompetencia de la Diputación Foral de Gipuzkoa para llevar a cabo la devolución del importe de IMPORTE 5 EUR del IVA ejercicio 2008 solicitada por la entidad.

7°. Manifiesta la Diputación Foral de Gipuzkoa que "a la fecha de planteamiento del presente conflicto no se ha recibido en este Departamento de Hacienda y Finanzas ningún pronunciamiento de la Administración tributaria del Estado en relación con dicha propuesta". Por fecha de planteamiento hay que entender la del correspondiente escrito, es decir, el 29 de septiembre de 2009.

8°. En su reunión del 22 de septiembre de 2009 el Consejo de Diputados de la Diputación Foral de Gipuzkoa decidió plantear el presente conflicto. El 28 de septiembre de 2009 el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral comunicó el anterior acuerdo al Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno Vasco en cumplimiento del artículo 11 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre (RJACE).

2. El escrito de planteamiento concluye con la petición a esta Junta Arbitral de que "dicte una resolución por la que se declare la incompetencia del Departamento de Hacienda y Finanzas de esta Diputación Foral de Gipuzkoa para llevar a cabo la devolución del importe de IMPORTE 5 euros, por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2008, correspondiente al porcentaje del 59,80% del volumen total de operaciones declaradas en territorio común, solicitada por la entidad ENTIDAD 1 (NIF (LETRA) NNNNNNNN), al derivar dicho saldo de operaciones realizadas por dicha entidad cuando tributaba en volumen de operaciones por dicho Impuesto, correspondiendo a la Administración del Territorio Histórico de Gipuzkoa la exacción en el ejercicio 2008 exclusivamente del 40,20% restante y se determine la competencia al efecto a la Administración del Estado".

3. La Administración del Estado no hizo uso del derecho a formular alegaciones que le confiere el artículo 16.2 RJACE.

4. Puesto de manifiesto el expediente, en el trámite de alegaciones previsto en el artículo 16.4 RJACE, la Diputación Foral de Gipuzkoa presentó el 4 de mayo de 2011 a esta Junta Arbitral un escrito de fecha 3 de mayo de 2011, en el que expone que tras el examen de la documentación contenida en el expediente "se aprecia la ausencia de alegaciones por parte de la Administración del Estado ante el escrito de planteamiento de conflicto efectuado por parte de esta Administración, al igual que no expuso argumentación en contrario ante la declaración de incompetencia notificada por esta Diputación Foral el 4 de agosto de 2009. En consecuencia, no cabe a esta Administración sino ratificar los argumentos expuestos en el escrito de planteamiento de conflicto referido". Concluye solicitando a la Junta Arbitral que resuelva de acuerdo con lo solicitado en este último escrito.

5. Tampoco en esta ocasión formuló alegaciones la Administración del Estado.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. El presente conflicto fue planteado en tiempo y forma. En efecto, por una parte, el escrito de planteamiento de la Diputación Foral de Gipuzkoa se presentó dentro del plazo de un mes "a contar desde la ratificación expresa o tácita a que se refiere el apartado anterior" establecido en el artículo 13.2 RJACE. Según el apartado 1 remitido, "se entiende que una Administración tributaria se ratifica tácitamente en su competencia cuando no atiende el requerimiento de inhibición en el plazo de un mes desde su recepción. Asimismo, se entenderá que una Administración tributaria no se considera competente cuando no atiende la declaración de incompetencia de la otra Administración". Consideramos que el plazo de un mes para la afirmación tácita de la competencia es también aplicable a la manifestación tácita de incompetencia.

Pues bien, en el presente caso la declaración de incompetencia de la Diputación Foral de Gipuzkoa se notificó a la Administración del Estado el 4 de agosto de 2009, por lo que de acuerdo con las citadas normas reglamentarias y teniendo en cuenta el artículo 48 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJ-PAC), aplicable en virtud de lo dispuesto en el artículo 8 RJACE, el plazo de un mes cuyo transcurso determinó la manifestación tácita de incompetencia de la Administración del Estado se cumplió el 5 de septiembre de 2009 y el plazo de un mes para el planteamiento del conflicto se cumplió el 6 de octubre de 2009. Por tanto, el escrito de planteamiento del conflicto, que tuvo entrada en la Junta Arbitral el 2 de octubre de 2009 fue presentado dentro de plazo.

Por otra parte, dicho escrito reúne los requisitos establecidos en el artículo 13.2 RJACE.

2. El objeto del presente conflicto consiste en determinar si, como sostiene la Diputación Foral de Gipuzkoa, la Hacienda Foral es competente para la devolución a la entidad del saldo del IVA correspondiente al ejercicio 2008 tan sólo en proporción al volumen de operaciones realizadas en su territorio o, por

el contrario, lo es para la devolución de la totalidad de dicho saldo. Esta segunda postura sería ciertamente la más favorable para la Administración del Estado, la cual, sin embargo, a tenor de los datos que se deducen del expediente, en ningún momento la ha sostenido expresamente, sea aceptando de manera explícita la petición que le formuló la entidad de transferir a la Diputación Foral de Gipuzkoa las cantidades ingresadas en territorio común, sea manteniendo tal posición ante esta Junta Arbitral.

Esta renuncia de la Administración del Estado a argumentar en apoyo de la tesis más beneficiosa para ella no equivale, desde luego, a un desistimiento o allanamiento por su parte, que en todo caso exigiría una manifestación expresa (no necesariamente escrita, aunque otra forma es difícilmente imaginable) por su parte, como se deduce del artículo 91 LRJ-PAC. Por consiguiente, debemos examinar los razonamientos con los cuales la Diputación Foral de Gipuzkoa sostiene su tesis y valorarlos en sus méritos a la luz de los preceptos del Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco (CEPV).

3. La respuesta a la cuestión objeto del presente conflicto exige determinar cuál de las dos Administraciones era la competente para la exacción del IVA en el ejercicio 2008. El artículo 27.Uno CEPV, en la redacción dada por la Ley 28/2007, de 25 de octubre, dispone a estos efectos lo siguiente:

"La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se ajustará a las siguientes normas:

Primera. Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado.

Segunda. Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de

operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en el artículo siguiente.

Tercera. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 7 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".

A la vista de este precepto, y teniendo en cuenta que en 2008 la entidad tenía su domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, la respuesta a la cuestión controvertida se reduce a determinar si el volumen total de operaciones de ENTIDAD 1 en el año anterior excedía o no de 7 millones de euros. Si dicho volumen hubiese sido superior a la suma indicada, la competencia exactora sobre el IVA, y por tanto, para la devolución del saldo negativo resultante por este impuesto en 2008, se distribuiría entre el Estado y la Diputación Foral de Gipuzkoa en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio. Las correspondientes proporciones no están en discusión ni son objeto de este conflicto. Por el contrario, si el volumen total de operaciones en 2007 no hubiese excedido de 7 millones de euros, la competencia exactora correspondería exclusivamente a la Hacienda Foral de Gipuzkoa por aplicación del criterio del domicilio fiscal.

4. La Diputación Foral de Gipuzkoa sostiene que el volumen total de operaciones de la entidad en 2007 excedió de 7 millones de euros, por considerar que al realizado por ENTIDAD 2 (denominación de la entidad con anterioridad a la absorción por ella de ENTIDAD 3) hay que añadir el realizado por la sociedad absorbida, que era superior a aquella cantidad.

Los argumentos en los que funda esta tesis, no siempre expuestos con claridad, pueden resumirse de la manera que se explica a continuación.

1º) Comienza por afirmar la Diputación Foral que el volumen de operaciones al que se refiere el artículo 27.Uno CEPV es el relativo a su propia actividad empresarial, "cuestión ésta de gran relevancia ya que cualquier incidencia en la actividad mercantil de la misma, mediante operaciones financieras ajenas a su propia actividad, podría afectar a esta magnitud alterando las reglas competenciales". Esta consideración parece apuntar en sentido contrario a la tesis favorable a la Institución Foral, si se entiende que una de las aludidas operaciones financieras es la fusión.

2º) No obstante, considera la Diputación Foral de Gipuzkoa

"que el artículo 27.Uno.Tercera del Concierto debe interpretarse en el sentido de que, por una parte, cuando una mercantil, ya constituida con anterioridad, dé comienzo el ejercicio fiscal con un importe de contraprestaciones realizadas el año anterior inferior a 7 millones de euros y a lo largo del mismo supere dicha cuantía por el curso normal del tráfico empresarial, *sin hechos relevantes que alteren aquél*, debería tributar a la Administración en que radique su domicilio fiscal, quien resultaría competente para su exacción (exceptuado el supuesto del art. 27.Uno. Primera del texto concertado). Sin embargo, el siguiente año tributará en volumen de operaciones, en base a lo señalado en el artículo 27.Uno.Segunda, anteriormente reproducido.

En sentido contrario, aquella mercantil con volumen total de operaciones que supere aquella cifra en un año y en el ejercicio posterior tributaría en ambos en proporción a aquellas Administraciones que correspondan, sin perjuicio de aplicar el criterio del domicilio fiscal a partir del año siguiente en que su volumen global a final del ejercicio resulte inferior a la cantidad señalada.

Del mismo modo, siguiendo en esta misma línea, en aquellos supuestos en que se produzcan determinadas circunstancias que supongan e incidan en una variación significativa del volumen de operaciones de la

entidad, [...] detallados en el artículo 29.Dos [...] que permitirían modificar, previa comunicación a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, el porcentaje provisional aplicable *en las declaraciones-liquidaciones a presentar en el mismo año*, resultante del volumen de operaciones 'heredado' del proceso de reestructuración entre empresas, a expensas de la regularización final correspondiente. Una vez hecha esta regularización al concluir el ejercicio fiscal, el porcentaje definitivo del volumen total acreditado atribuido a cada Administración sería utilizado como provisional *para el próximo ejercicio*'.

El artículo 29.Dos CEPV dispone lo siguiente:

"Las proporciones provisionalmente aplicables durante cada año natural serán las determinadas en función de las operaciones del año precedente. La proporción provisional aplicable en los períodos de liquidación del primer año natural del ejercicio de la actividad será fijada por el sujeto pasivo según su previsión de las operaciones a realizar en cada territorio, sin perjuicio de la regularización final correspondiente.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, podrá aplicarse, previa comunicación a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa prevista en la sección 2.^a del capítulo III del presente Concierto Económico, una proporción diferente en los siguientes supuestos:

a) Fusión, escisión y aportación de activos.

b) Inicio, cese, ampliación o reducción de actividad en territorio común o foral que implique una variación significativa de la proporción calculada según el criterio especificado en el primer párrafo de este apartado.

En todo caso se considerará que la variación es significativa, cuando suponga la alteración de 15 o más puntos porcentuales en la proporción aplicable a cualquiera de los territorios".

Es decir que en el caso de fusión, además de los restantes operaciones y supuestos que contempla la norma transcrita, la sociedad absorbente puede modificar, con aplicación a las declaraciones de ese mismo ejercicio, la proporción provisional que resulta de las operaciones del año precedente, si bien comunicándolo previamente a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa. La nueva proporción así resultante, previa regularización en la última declaración-liquidación del ejercicio según las operaciones realizadas en éste, determinará la proporción definitiva (art. 29.Tres CEPV). Ésta, a su vez, será la proporción definitiva (art. 29.Dos CEPV).

Si no hemos entendido mal su exposición, para la Diputación Foral de Gipuzkoa el precepto transcrito sería el cauce del Concierto por medio del cual el volumen de operaciones de la sociedad absorbida podría sumarse al de la absorbente.

Según la Diputación Foral de Gipuzkoa (pág. 10 del escrito de planteamiento), "esta interpretación quedaría ratificada en base al contenido del artículo 27.Dos del Concierto, cuando establece la posibilidad de que aquellas mercantiles, ya sea al inicio de la actividad o incluso cuando el primer año de actividad no coincidiera con el año natural (con el ejercicio fiscal), pudieran encontrarse tributando en volumen de operaciones ente diferentes Administraciones competentes, sin esperar a conocer la cifra de negocio de final del ejercicio, atendiendo al volumen de operaciones realizado en el primer año natural o elevando al año tal cuantía si el periodo resultara inferior al año".

El citado artículo 27.Dos CEPV es del tenor siguiente:

“Se entenderá como volumen total de operaciones el importe de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.

En el supuesto de inicio de la actividad, para el cómputo de la cifra de 7 millones de euros, se atenderá al volumen de operaciones realizado en el primer año natural.

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".

Entendemos la afirmación de la Diputación Foral de Gipuzkoa en el sentido de que lo que confirmaría este precepto es la posibilidad de que la cifra de negocios de un año surta efectos en este mismo ejercicio.

Ahora bien, añade la Diputación Foral, "el hecho de que los efectos de la fusión por absorción en relación al IVA se materialicen en el último día del año 2007 (fecha de inscripción en el Registro Mercantil) dificulta, por no decir impide, la aplicación de la regla contenida en el artículo 29.Dos del Concierto, al eliminar la posibilidad de que la mercantil absorbente adapte el porcentaje provisional de tributación a las diferentes Administraciones de acuerdo al volumen de operaciones real y *efectivo* sobrevenido en base a la operación de reestructuración llevada a cabo".

Al ser el día siguiente a la operación de fusión correspondiente a un ejercicio diferente (el año 2008), prosigue la Diputación Foral, "ha resultado suprimida la posibilidad de adaptar las reglas de distribución competencial a las operaciones de reordenación mercantil, con alteración de las reglas contenidas en el Concierto, como consecuencia de la actuación particular de operadores económicos privados en función de sus propios intereses". En cambio, afirma la Diputación, "si en el caso aquí estudiado la fusión se hubiera concretado en los primeros meses de 2007, sin duda alguna la cuestión ahora debatida quedaría solventada considerando que en 2008 la tributación se efectuaría en volumen de operaciones, teniendo en cuenta el lugar de realización del hecho imponible" (pág. 11).

3º) Invoca la Diputación Foral de Gipuzkoa el artículo 2.Dos CEPV, que remite para la interpretación del Concierto a lo establecido en la Ley General Tributaria para la interpretación de las normas tributarias, la cual reenvía (art. 12.1 de la LGT vigente) al artículo 3.1 del Código civil, según el cual "las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas".

Expone la Diputación Foral que la entidad absorbida ENTIDAD 3 tributó desde 2004 hasta 2007 inclusive según proporción correspondiente a cada Administración en función del volumen de operaciones (que excedía ampliamente en todos esos ejercicios de 7 millones de euros, mientras que la absorbente no llevó a cabo en dichos ejercicios actividad empresarial alguna, habiendo presentado declaraciones-liquidaciones del IVA desde 2004 (año de su constitución) hasta 2007 únicamente arrojando IVA soportado. La actividad de la absorbente (antes ENTIDAD 2 y tras la fusión ENTIDAD 1) consiste solamente en la explotación del negocio generado por la absorbida. La fusión, viene a decir el argumento de la Diputación, alteró la titularidad jurídica del negocio pero no su naturaleza económica, por lo que no debería tampoco modificarse el criterio de distribución del IVA que se venía aplicando con anterioridad a aquella operación.

La aplicación estricta del criterio de exacción del artículo 27.Uno.Tercera CEPV daría lugar a la competencia exclusiva de la Hacienda Foral de Gipuzkoa sobre el IVA ejercicio 2008, puesto que en el 2007 el volumen de operaciones de la entidad subsistente tras la fusión (la ahora denominada ENTIDAD 1), domiciliada fiscalmente en Gipuzkoa, fue inferior a 7 millones de euros. En tal caso, como señala la Diputación, el ejercicio 2008 sería un ejercicio "anómalo".

De aceptarse el criterio (implícitamente) mantenido por la Administración del Estado, las entidades con volumen de operaciones superior a 7 millones de

euros podrían determinar a su albedrío para futuros ejercicios la Administración competente para la exacción del IVA: bastaría con ser absorbidas por una sociedad con volumen de operaciones inferior a esa cifra.

4º) En virtud de la fusión la entidad absorbente asumió por sucesión universal todos los derechos y obligaciones de la extinguida a partir de la fecha de inscripción de la fusión en el Registro Mercantil, el 31 de diciembre de 2007. Por consiguiente, desde el 1 de enero de 2008 la sociedad absorbente se subrogó en la posición de la absorbida frente a las Administraciones tributarias correspondientes, incluidas las derivadas del Concierto, surgidas como consecuencia del volumen de operaciones declarado en 2007.

5º) Según la Diputación Foral de Gipuzkoa, "la propia normativa del IVA soluciona la cuestión". Se refiere, en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, al artículo 121.Uno del Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre, por el que se adapta la normativa fiscal a la Ley 37/1992, del IVA, idéntico al del mismo número de ésta. El citado precepto es del tenor siguiente:

"A efectos de lo dispuesto en este Decreto Foral, se entenderá por volumen de operaciones el importe total, excluido el propio Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el recargo de equivalencia y la compensación a tanto alzado, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo durante el año natural anterior, incluidas las exentas del Impuesto.

En los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional, el volumen de operaciones a computar por el sujeto pasivo adquirente será el resultado de añadir al realizado, en su caso, por este último durante el año natural anterior, el volumen de operaciones realizadas durante el mismo período por el transmitente en relación a la parte de su patrimonio transmitida".

6º) Arguye finalmente la Diputación Foral de Gipuzkoa que la interpretación (implícitamente, habría que puntualizar) mantenida por la Administración tributaria del Estado "dificultaría la aplicación de principios armonizadores del IVA en el ámbito comunitario, como el de igualdad de trato, puesto que si otra mercantil, en circunstancias similares hubiera inscrito la fusión en abril de 2007 hubiera debido tributar en volumen de operaciones en el ejercicio 2008. Sin embargo, al haberlo hecho ENTIDAD 1 el último día del citado ejercicio, la consideración a partir del 1 de enero de 2008 únicamente de su propio volumen en 2007 parece impedir la aplicación de la regla contenida en el artículo 27.Uno.Segunda del Concierto Económico".

Añade que tampoco se observaría la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas según la cual la realidad económica constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA. Si este criterio no se tomase en consideración se podrían "incentivar operaciones financieras 'artificiales' tendentes a la elección de la Administración exaccionadora".

5. La cuestión planteada por el presente conflicto consiste -enunciémosla de nuevo, aun a costa de ser reiterativos- en determinar si en el cómputo del volumen total de operaciones de la entidad en el ejercicio 2007 debe incluirse o no el realizado por ENTIDAD 3 absorbida por ella. De la respuesta a esta cuestión depende que dicho volumen de operaciones exceda o no de 7 millones de euros y, en consecuencia, si en el ejercicio en cuestión, 2008, la entidad debe tributar con arreglo al volumen de operaciones realizado en territorio común y foral o según el domicilio.

Así formulada, la cuestión planteada es distinta en rigor de la definición del concepto de "volumen total de operaciones" entendida como determinación de las operaciones cuya contraprestación forma dicho volumen; por ejemplo, si lo integran las operaciones no sujetas al IVA o las realizadas fuera del ámbito de aplicación de este impuesto.

Esta última cuestión, regulada en el artículo 27.Dos, párrafo primero, del CEPV, no se suscita en el presente conflicto.

La solución del problema que nos ocupa ha de basarse principalmente en las normas del Concierto Económico; no es posible, por tanto, atribuir un peso decisivo a disposiciones ajenas a él, salvo que el propio Concierto remita a ellas, como hace a efectos del Impuesto sobre Sociedades en el artículo 14.Dos, párrafo segundo, y sin perjuicio de la utilización cuando proceda del elemento sistemático de la interpretación.

Tiene, por tanto, un valor limitado el argumento extraído del artículo 121.Uno del Decreto Foral 102/1992.

El correcto planteamiento de la cuestión controvertida requiere tener en cuenta la distinta finalidad de las normas contenidas en los artículos 27.Uno.Tercera y 29.Dos CEPV. El primero contiene la regla en virtud de la cual el sujeto pasivo tributa en un determinado ejercicio según su domicilio fiscal o según el volumen de operaciones realizado en cada territorio (la tradicionalmente denominada "cifra relativa de negocios"): que su volumen total de operaciones en el año anterior hubiera excedido o no de 7 millones de euros. El segundo, por el contrario, regula la determinación de las proporciones correspondientes a las operaciones realizadas en territorio común y foral *aplicables en un determinado ejercicio*, estableciendo, en resumen, que tales proporciones serán provisionalmente las aplicadas en el año precedente, pero que pueden modificarse en determinados supuestos, entre los que figura la fusión societaria. Esta modificación requiere la previa comunicación a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa prevista en el propio Concierto Económico.

Dada la diferente función de ambas normas, no es necesario que el volumen total de operaciones del año anterior al que se refiere el artículo 27.Uno.Tercera CEPV, haya sido aplicable en ese mismo año en virtud del artículo 29.Dos CEPV. En otros términos, cabe la posibilidad de que el volumen

de operaciones de un ejercicio determinado, que, según el artículo 27.Uno.Tercera CEPV, ha de tenerse en cuenta a efectos de la alternativa entre tributación según domicilio o según volumen de operaciones en el ejercicio siguiente, no coincida con el que se tuvo en cuenta en ese mismo ejercicio a efectos del reparto del impuesto.

Lo anterior puede suceder cuando ni el sujeto pasivo ni ninguna de las Administraciones interesadas hayan promovido la rectificación del porcentaje de reparto inicialmente aplicado con arreglo al artículo 29.Dos CEPV, o cuando, por el momento en que tuvo lugar el supuesto que según este precepto permite tal rectificación, ésta no haya sido posible, como ocurre en el presente caso. A efectos de la determinación del umbral de volumen de operaciones para la tributación proporcional a ambas Administraciones no puede haber diferencia de tratamiento según el momento del ejercicio (del año anterior al considerado) en que el suceso que origina la modificación del porcentaje (en el presente caso la fusión) ha tenido lugar, como teme la Diputación Foral de Gipuzkoa. En otras palabras, el volumen de operaciones umbral tiene que ser el mismo cualquiera que sea ese momento.

Por otro lado, sin perjuicio de la distinta finalidad de los artículos 27.Uno.Tercera y 29.Dos CEPV, parece claro que la determinación del volumen de operaciones que ha de tomarse en consideración a efectos de uno y otro precepto debe regirse por el mismo criterio, de manera que si a efectos del segundo de ellos se tienen en cuenta las consecuencias de una fusión, lo mismo debe suceder a efectos del primero. Es lógico además que en el cómputo del volumen de operaciones al que se refieren ambos preceptos se incluya el realizado por la sociedad absorbida: en cuanto al primero de ellos, porque esa magnitud es un índice de la dimensión de la empresa; en cuanto al segundo, porque el volumen de operaciones conjunto es el que determinará el porcentaje de reparto del impuesto en función del territorio en que se realicen las operaciones que lo originan.

Bastan las consideraciones precedentes para llegar a la conclusión de que en el presente caso el volumen de operaciones realizado en el ejercicio 2007 por la sociedad absorbida, ENTIDAD 3, debe integrarse en el cómputo del volumen de operaciones de la entidad como absorbente, el cual, por tanto, rebasaría el umbral de 7 millones de euros.

6. No aportan gran cosa en apoyo de esta conclusión otros argumentos aducidos por la Diputación Foral de Gipuzkoa. Así, en primer lugar, el abuso del punto de conexión del Concierto Económico al que podría dar lugar la solución contraria, que no es posible si se acepta la tesis que propugnamos; prescindiendo, por otra parte, de la viabilidad fiscal de una operación de fusión realizada con esa finalidad. Lo mismo sucede con el argumento de la subrogación de la absorbente en la posición de la extinguida frente a la Hacienda Pública, ya que la tributación de la primera en volumen de operaciones no es un derecho transmisible en el que quepa la sucesión; la cuestión a dilucidar aquí es el régimen de tributación de la absorbente (según el domicilio o el volumen de operaciones) y del efecto de la fusión sobre dicho régimen.

Hay, sin embargo, otras consideraciones que sí refuerzan la anterior conclusión. La primera es que en la escritura de fusión de 26 de diciembre de 2007, otorgamiento quinto, se fija el día 1 de enero de 2007 como fecha a partir de la cual las operaciones de la sociedad que se extingue se consideran realizadas a efectos contables por cuenta de la sociedad absorbente. Es de señalar que el artículo 98 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, del Impuesto sobre Sociedades, al igual que el 91 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, dispone que las rentas de las actividades realizadas por las entidades extinguidas a causa de las operaciones a las que es aplicable el régimen especial de las reorganizaciones empresariales "se imputarán de acuerdo con lo previsto en las normas mercantiles". Es decir, que la retroacción contable de la fusión tiene también efectos fiscales.

Por consiguiente, las operaciones realizadas por ENTIDAD 3 a partir de la fecha indicada eran fiscalmente imputables a la absorbente y contribuían a formar su volumen de operaciones. La declaración-liquidación del IVA y la declaración-resumen anual de aquélla por el ejercicio 2007, que no figuran en el expediente, debieron ser presentadas por ésta.

Debemos aclarar que lo relevante a efectos del cómputo del volumen de operaciones umbral no es el alcance retroactivo de la fusión; cualquiera que sea éste, incluso aunque no exista tal alcance, a dichos efectos el volumen de operaciones de la absorbida se añadiría al de la absorbente. Pero en este caso concreto la retroacción contable de la fusión al comienzo del ejercicio hace que fiscalmente las operaciones de la sociedad absorbida sean imputables a la absorbente y formen parte directamente de su volumen de operaciones, lo cual, en el presente caso, convierte en realidad en ocioso el debate jurídico precedente.

La segunda consideración que robustece la conclusión a la que hemos llegado en el apartado anterior es que la sociedad absorbente, ENTIDAD 2, era socio único de la absorbida, ENTIDAD 3, y carecía de actividad propia. La fusión llevada a cabo era, por tanto, una fusión de las llamadas "impropias", porque no suponen la integración real de socios y patrimonios ajenos a la absorbente sino únicamente el levantamiento de la separación formal de la personalidad jurídica de la absorbida. Si en la aplicación del IVA ha de tenerse en cuenta la realidad económica, como postula la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que cita la Diputación Foral de Gipuzkoa, es claro que la posición de la entidad después de la fusión es una mera continuación de la que ya tenía antes de ella por intermediación de su filial íntegramente participada.

7. La conclusión a la que hemos llegado en virtud de las consideraciones precedentes, de que el volumen de operaciones realizado en el ejercicio 2007 por la sociedad absorbida, ENTIDAD 3, debe integrarse en el cómputo del volumen de operaciones de la entidad como absorbente, y que, en

consecuencia, dicho volumen excedió en el referido ejercicio de 7 millones de euros, conduce necesariamente a afirmar, en aplicación del artículo 27.Uno CEPV, que la competencia para la devolución del saldo negativo del IVA del ejercicio 2008 presentado por ENTIDAD 1 pertenece a la Diputación de Gipuzkoa y a la Administración tributaria del Estado en proporción al volumen de operaciones efectuado en los respectivos territorios.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que la competencia para la devolución del saldo negativo del IVA del ejercicio 2008 presentado por ENTIDAD 1 pertenece a la Diputación de Gipuzkoa y a la Administración tributaria del Estado en proporción al volumen de operaciones efectuado en los respectivos territorios.