

JUNTA ECONÓMICO AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO	ARBITRAL CON LA	DEL LA	CONCIERTO COMUNIDAD
Conflicto: 18/2008			
Administraciones afectadas:			
Diputación Foral de Guipúzcoa			
Administración del Estado			
Objeto: IVA. Traslado de saldos de IVA entre Administraciones. Cambio domicilio fiscal			

## **Resolución R 11/2009**

### **Expediente 18/2008**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 19 de junio 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 negativo planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa contra la Administración del Estado sobre cuál de las dos Administraciones es competente para la devolución del IVA correspondiente al ejercicio 2006 reclamada por (Entidad) (CIF BNNNNNNNN), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 18/2008.

### **I. ANTECEDENTES**

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa mediante escrito de fecha 13 de mayo de 2008. En dicho escrito se exponen los antecedentes que se resumen a continuación:

1º. (Entidad) (CIF BNNNNNNNN) (en adelante, “la entidad”) trasladó el 15 de abril de 2004 su domicilio social desde Tarragona a Guipúzcoa, pasando a tributar desde ese momento por el Impuesto sobre el Valor Añadido en el Territorio Histórico de Gipuzkoa conforme a lo previsto en los artículos 27.Uno. Tercera y 43.7 del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 13 de mayo, en su redacción entonces vigente.

2º. A pesar del cambio de domicilio social, la entidad presentó en plazo ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), con fecha 3 de enero de 2005, la declaración resumen anual del IVA (modelo 390) por los dos primeros trimestres de 2004, con un resultado a devolver de 632.788,87 euros.

3º. La Jefa de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Guipúzcoa de la AEAT adoptó un acuerdo de liquidación provisional de fecha 26 de abril de 2006, 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 2003 los 6.000.000 de euros de volumen de operaciones, durante el ejercicio 2004 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.

4º. Tras la negativa de la Administración del Estado la entidad incluyó en la declaración-liquidación del segundo trimestre del ejercicio 2006 por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, modelo 300, presentada ante el Departamento de

Hacienda y Finanzas de Gipuzkoa la cantidad de 632.788,87 euros como cuotas a compensar procedentes de ejercicios anteriores, incluyendo, igualmente, dicha cantidad en el modelo 390 de declaración-liquidación anual por el ejercicio 2006 presentada en dicho Departamento.

5º. Mediante Orden Foral 254/2008, 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.

6º. Mediante escrito de fecha 16 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.

7º. Mediante acuerdo adoptado en su reunión celebrada el día 6 de mayo de 2008, el Consejo de Diputados de la Diputación Foral de Gipuzkoa 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 632.788,87 euros, incluida por la entidad en la declaración-liquidación correspondiente al segundo trimestre del ejercicio 2006, por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, e igualmente en modelo 390 de declaración resumen anual solicitada por (Entidad) (CIF BNNNNNNN), por derivar la misma de IVAs soportados en periodos 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 con los siguientes datos:

1º. El 8 de junio de 2006 la entidad interpuso recurso de reposición contra la liquidación provisional de fecha 26 de abril de 2006, dictada por la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la AEAT en Guipúzcoa, que fue desestimado por acuerdo de 21 de julio de 2006.

2º. Contra el acuerdo anterior, la entidad interpuso el 25 de agosto de 2006 reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional del País Vasco, que la desestimó por resolución de 31 de enero de 2007, con el argumento fundamental de que la Delegación de la AEAT en Guipúzcoa no es competente para la devolución del IVA al no admitirse por la Ley del IVA la liquidación de “ejercicios partidos” por los saldos pendientes antes de efectuarse el cambio de domicilio fiscal del obligado tributario, por lo que éste debió incluir dichos saldos en la declaración-liquidación del cuarto trimestre de 2004 ante la nueva Administración competente. No consta que se interpusiera recurso contra esa resolución.

Expone a continuación la AEAT los fundamentos de derecho en los que funda su posición, en el primero de los cuales define el objeto del conflicto diciendo que éste se centra en determinar cuál es la Administración competente para la exacción y devolución de las cantidades que, en concepto de IVA, del ejercicio 2004, por importe de 632.788,87 euros, solicitó el obligado (Entidad) (NIF BNNNNNNNN). Añade la AEAT que no se pone en cuestión, en este momento, la fijación espacial o temporal del domicilio del obligado tributario, es decir, se aceptan los domicilios declarados y en los momentos declarados; esto es, desde la constitución de la entidad hasta 15-04-2004 el domicilio fiscal y social consta en territorio común y a

partir de ese día en el territorio foral de Guipúzcoa. El objeto del presente conflicto se ciñe únicamente, por tanto, a determinar cuál es la Administración competente para asumir las cantidades de IVA procedentes de cuotas soportadas y pendientes de compensación en el momento de producirse el repetido cambio de domicilio.

4. En el segundo de los fundamentos de derecho expuestos en su escrito, alega la AEAT la inadmisibilidad del conflicto, basada en el párrafo segundo del artículo 9 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, según el cual “en ningún caso se podrán plantear conflictos sobre cuestiones ya resueltas o pendientes de resolución por los Tribunales de Justicia”. A juicio de la AEAT, la cuestión objeto del presente conflicto ya ha sido decidida por el TEAR del País Vasco mediante su resolución de 31 de enero de 2008, mencionada en el anterior apartado 3 de estos antecedentes, a la cual sería aplicable el citado precepto reglamentario al estar los Tribunales Económico-Administrativos equiparados a los Tribunales de Justicia, tesis que, en opinión de la AEAT, estaría confirmada por la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de marzo de 2000 (asuntos acumulados C-110/98 y C-147/98), que consideró al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña órgano jurisdiccional a efectos del planteamiento de una cuestión prejudicial.

5. En los restantes apartados de los fundamentos de derecho de su escrito de alegaciones expone la AEAT sus argumentos sobre el fondo de la controversia, y concluye el escrito solicitando de la Junta Arbitral que acuerde:

- “la inadmisión del conflicto por el motivo señalado en el fundamento de derecho SEGUNDO.

- subsidiariamente en el caso de que admita el conflicto, la desestimación de la pretensión de la Hacienda Foral de Guipúzcoa, de acuerdo con los fundamentos de derecho TERCERO Y CUARTO, declarando como Administración Tributaria competente a la Hacienda Foral de Guipúzcoa para la exacción y en su caso devolución de los periodos 2, 3 y 4 trimestre IVA (sic) ejercicio 2004”. Y ello sin perjuicio 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 las Administraciones en conflicto y a la entidad interesada, aquellas formularon alegaciones mediante sendos escritos de 2 de marzo de 2009 (la Administración del Estado) y 3 de marzo de 2009 (la Administración Foral) que tuvieron entrada en el registro de esta Junta Arbitral, respectivamente, los días 3 y 4 de marzo de 2009. La entidad contribuyente no ha presentado alegaciones.

## II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. Antes de entrar en el fondo del presente conflicto, es necesario examinar la objeción preliminar planteada por la AEAT derivada del hecho de haber recaído una resolución del TEAR del País Vasco sobre la cuestión que ahora se somete a nuestra decisión. Una vez más tenemos que rechazar sumariamente esta causa de inadmisibilidad que la AEAT ha alegado en ocasiones anteriores. Al igual que en éstas (resoluciones R 2/2009, de 28 de enero de 2009, fundamento de derecho 2, y R 4/2009, de 6 de marzo, fundamento de derecho 3), nos limitaremos a señalar que no es necesario un gran esfuerzo interpretativo para concluir que los Tribunales Económico-Administrativos, cualquiera que sea la Administración a la que pertenezcan, no pueden de ninguna manera tener cabida en la expresión “Tribunales de Justicia”, dada su evidente naturaleza de órganos administrativos. A la anterior conclusión no se opone el hecho alegado por la AEAT, y por lo demás bien conocido, de que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas haya admitido la legitimación de los Tribunales Económico-Administrativos para someterle cuestiones prejudiciales.

2. La cuestión de fondo sometida a la decisión de esta Junta Arbitral, acerca de la cual no hay discrepancia entre las Administraciones que son parte en el presente conflicto, consiste en determinar cuál de ellas es competente para devolver la cantidad de 632.788.87 euros resultante de la declaración-resumen anual del IVA presentada por la entidad a la AEAT por los dos primeros trimestres de 2004. La controversia surge por el cambio de domicilio de la entidad desde territorio común al de la Diputación Foral de Gipuzkoa, cambio que tiene lugar el 15 de abril de ese

año, según precisa la AEAT en su escrito de alegaciones de 30 de octubre de 2008. Como consecuencia de este cambio de domicilio, y dado que el volumen total de operaciones de la entidad no había superado en el año anterior (2003) la cantidad de seis millones de euros, ésta pasó a tributar a la Diputación Foral de Gipuzkoa, en virtud de lo dispuesto en el artículo 27.Uno. Tercera del Concierto Económico (CE) aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, en la redacción entonces en vigor. Ambas Administraciones rechazaron las solicitudes de devolución que les dirigió la entidad, planteándose así el presente conflicto negativo de competencias.

3. En su escrito de planteamiento del conflicto, la Diputación Foral de Gipuzkoa, tras exponer las consecuencias del cambio de domicilio de la entidad mencionada en el apartado anterior, sostiene que tales consecuencias se producen a partir del momento de ese cambio de domicilio, por aplicación analógica de lo dispuesto para las personas físicas del artículo 43.Siete del CE. Por tanto, *a sensu contrario* hasta ese momento la competencia pertenece a la Administración que la ostentaba con anterioridad a dicho cambio, en el presente caso a la del Estado.

Prosiguiendo su razonamiento, afirma la Diputación Foral de Gipuzkoa que “siendo el Impuesto sobre el Valor Añadido un impuesto de devengo instantáneo, ello implica que el sujeto pasivo deberá incluir en las declaraciones-liquidaciones periódicas que presente en cada Administración competente los IVAs devengados hasta el momento del cambio de domicilio, deduciendo los IVAs (que originen derecho a deducción) igualmente soportados hasta dicho momento, siendo la diferencia ‘neta’ resultante lo que determina el importe de ‘exacción’ respecto al que sería competente cada Administración”.

Cita seguidamente el escrito de la Diputación Foral en apoyo de su tesis tres resoluciones de sendos órganos administrativos de resolución de recursos. La primera es la del TEAF de Vizcaya de 8 de mayo de 2003 (reclamación núm. 415/2002), en la que este Tribunal se funda en el artículo 29. Seis del Concierto Económico aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, para concluir que “no corresponde a la Diputación Foral de Bizkaia la devolución correspondiente a deducciones originadas en un periodo en que la reclamante no tenía su domicilio

fiscal en Bizkaia...”. El precepto invocado tenía, en la redacción aplicable, el siguiente texto:

“Los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en cada período de liquidación con arreglo a lo establecido en el número anterior por exceder la cuantía de las mismas de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor.

Corresponderá a cada una de las Diputaciones Forales o, en su caso, a la Administración del Estado, realizar las devoluciones procedentes, en la parte proporcional respectiva”.

Es de señalar que el contenido del párrafo segundo del precepto transcrito está recogido en el artículo 29.Cinco del actual CE.

La segunda resolución administrativa citada por la Diputación Foral de Gipuzkoa en su escrito de planteamiento del conflicto es la de 5 de noviembre de 1997 del Tribunal Administrativo de Navarra (debe referirse, en realidad, al Órgano de Informe y Resolución en Materia Tributaria), el cual sostiene, entre otras cosas, que no es procedente el traslado de cantidades pendientes de compensación de periodos anteriores a la declaración del cuarto trimestre en el que el contribuyente estaba obligado frente a la Diputación Foral de Navarra, “pues supondría trasladar la deuda tributaria, en este caso negativa, de una a otra Administración con menoscabo de la normativa...”.

También se basa en el citado precepto del CE de 1981 la resolución del Órgano Jurídico Administrativo de Álava de 31 de enero de 2003, para llegar a la misma conclusión.

Aunque el valor como precedente de las anteriores resoluciones es relativo, su cita por la Diputación Foral de Gipuzkoa en su escrito significa que ésta asume las tesis y los argumentos expuestos en ellas.

Argumenta también la Diputación Foral que “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” (subrayado del original).

Añade la Diputación que, a diferencia de otros supuestos en los que el CE prevé expresamente el traslado de elementos tributarios de una Administración a otra (como, por ejemplo, los pagos a cuenta), la ausencia en él de una disposición relativa a los IVA soportados impide ese traslado. “Lo contrario –prosigue la Diputación- supondría trasladar el crédito fiscal que un obligado tributario tiene frente a una Administración a otra distinta, lo cual implicaría un enriquecimiento injusto para una Administración y un perjuicio injustificado para la otra, situación antijurídica desde todos los puntos de vista y en modo alguno ni querida ni corregida, en consecuencia, por el Concierto”.

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

4. En su escrito de 30 de octubre de 2008, registrado en esta Junta Arbitral el 3 de noviembre, la AEAT transcribe, en primer lugar, las normas legales aplicables, a su juicio, al presente conflicto, que son los artículos 27.Uno. Tercera, 43. Siete y 29.Cinco del CE y los artículos 99.Cinco y 115.Uno de la Ley del IVA (LIVA), 37/1992, y los correspondientes, de idéntico contenido, del Decreto Foral 102/1992 de la Diputación Foral de Gipuzkoa, regulador de dicho impuesto, en la redacción en cada caso aplicable.

De los preceptos citados, en especial del artículo 29.Cinco del CE, la AEAT deduce la regla general sobre traslado de “saldos” de IVA (importes a compensar o devolver):“las compensaciones o devoluciones se distribuyen (*sic*) entre las

Administraciones ante las que se han generado y, por consiguiente, no debe producirse un traslado de saldos de IVA a compensar a otras Administraciones”. A continuación, el propio escrito de la AEAT expone el fundamento de esta regla general:

“De otra forma, podría suceder que el tributo se aplicara a una Administración distinta de la fijada por la [Ley del Concierto Económico]. Además, el traslado de saldos a otra Administración plantea el importante problema de que la Administración que compensa las cantidades no puede comprobar su importe, ya que cuando el saldo a compensar se generó la competencia era de la otra Administración.

Por otra parte, se producirían efectos anómalos en el supuesto de cambios en las Administraciones competentes de un año a otro. Así, por ejemplo, si un sujeto pasivo tributa un año en dos Administraciones (el Estado y Navarra) y pasa a tributar el año siguiente en cinco (las anteriores y las tres Diputaciones Vascas), no parece razonable, ni acorde con la [Ley del Concierto Económico], que el saldo a compensar del primer ejercicio se distribuya en el segundo también entre Administraciones que no tuvieron nada que ver con dicho saldo”.

Sin embargo, la regla general expuesta tropieza, en opinión de la AEAT, con la normativa del IVA, a la que la interpretación a la que se llegue sobre el traslado o no de saldos del IVA a compensar debe ajustarse. Esta normativa no contempla la liquidación por periodos partidos: cualquier interpretación respecto del traslado o no de saldos que suponga la liquidación por “periodos de liquidación partidos” no puede considerarse jurídicamente correcta, ya que no se ajusta a la normativa del IVA. Según la AEAT la regla de “no partir el periodo de liquidación” –y, por tanto, añadimos, su significado, que no es evidente- se deduce del juego de los artículos 99 y 115 LIVA, según los cuales el exceso de las cuotas soportadas sobre las devengadas en cada periodo de liquidación puede compensarse en declaraciones-liquidaciones posteriores; en la correspondiente al último periodo de liquidación pueden solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de

cada año. Por consiguiente, el periodo de liquidación que, según la AEAT, no puede partirse es este periodo del año a efectos de solicitar la devolución.

En opinión de la AEAT, la regla general de no traslado de los saldos tiene una excepción en aquellos casos en los que su aplicación implique el incumplimiento de las normas del IVA, uno de los cuales es precisamente el supuesto sobre el que versa el presente conflicto. De no aceptarse el traslado en tales casos se negaría al sujeto el derecho a la compensación que establece el artículo 99.Cinco LIVA. El saldo a compensar del trimestre anterior a aquel en que se produce el cambio de domicilio se debe incluir, afirma la AEAT, en la autoliquidación del siguiente trimestre ante la Administración competente tras el cambio, ya que, por una parte, dicho cambio no es un cese en la actividad, supuesto en el que podría solicitarse la devolución a la anterior Administración, y, por otra, no es posible presentar dos declaraciones por un mismo trimestre ante Administraciones distintas en estos supuestos. En definitiva, concluye la Administración del Estado, “en los supuestos de cambio de domicilio fiscal que conlleven cambio de administración tributaria competente, las autoliquidaciones se presentarán en la Administración en que se tenga el domicilio el último día del periodo de liquidación correspondiente. Dichas autoliquidaciones incluirán los saldos a compensar que figuren en las declaraciones correspondientes, respecto de las que no haya tenido la oportunidad legal de solicitar la devolución”.

Partiendo de lo dispuesto en el artículo 27.Uno.Tercera del Concierto, habida cuenta que el volumen de operaciones de la entidad en el ejercicio 2003 era inferior a 6 millones de euros, en el año 2004 debía tributar exclusivamente ante la Administración correspondiente a su domicilio fiscal. Por ese motivo, la entidad debió presentar la autoliquidación correspondiente al primer periodo ante la Administración que en ese momento era competente, es decir, la AEAT, puesto que en ella radicaba su domicilio fiscal. Por aplicación de la normativa reguladora del IVA, en esa autoliquidación periódica, si el resultado de la misma era negativo, y al no estar acogida la entidad al artículo 116 de la LIVA, solo podía optar por la compensación. Finalizado el segundo trimestre la entidad ya había modificado su domicilio, y, por tanto, la autoliquidación correspondiente a ese periodo y sucesivos debía presentarse ante la Hacienda Foral de Gipuzkoa. En el último periodo el

obligado tributario puede optar por solicitar la devolución que no solicitó en los periodos anteriores ante la Administración competente en ese momento, la Foral. En ninguna norma (ni en la LC, ni en la LIVA, ni en la Norma Foral), se ha establecido, asegura la AEAT, “que haya de cumplimentarse esa misma obligación (4ºT) simultáneamente ante dos Administraciones distintas. Todo ello indica que aquellas cuotas que no se pudieron deducir durante ese ejercicio y respecto de las que la normativa del IVA no le permitió efectuar la devolución (las correspondientes al 1ºT), habrán de integrarse y podrá solicitarse la devolución ante la Administración que a 31 de diciembre es competente, competencia que solo puede corresponder a una Administración”, que según la AEAT es la Administración Foral.

5. La AEAT, en su escrito de 2 de marzo de 2009, insiste en primer lugar en su alegación de inadmisibilidad del conflicto por haberse resuelto la cuestión que constituye su objeto por el TEAR del País Vasco, que ya hemos desechado y sobre la que no es necesario volver. En cuanto al fondo de la controversia, la AEAT reproduce en lo fundamental el razonamiento que expuso en el anterior escrito de 30 de octubre de 2008, en el que se sostenía en esencia que ni el Concierto Económico ni la normativa reguladora del IVA abordan expresamente la compensación de saldos entre Administraciones, y que, para dar respuesta a la cuestión planteada había que acudir a las normas del Concierto relativas a las materias relacionadas con la compensación y a los principios en los que se fundamentan dichas leyes. La regla general, añade, es “que las compensaciones o devoluciones se atribuyen a las Administraciones ante las que se han generado y, por consiguiente, no debe producirse un traslado de saldos del IVA a compensar a otras Administraciones”.

Sin embargo, a juicio de la AEAT, en el presente caso esta regla general tiene una excepción impuesta por la necesidad de respetar la normativa del IVA y el principio de neutralidad, ya que dicha normativa no acepta la liquidación por “periodos partidos”. En consecuencia, para que el contribuyente pueda obtener la devolución de su saldo acreedor es indispensable su traslado a la nueva Administración, única ante la que es posible, según la normativa del Impuesto, formular tal solicitud. La indicada excepción se limita, afirma la AEAT, a aquellos supuestos en los que la nueva Administración pasa a ser la única competente para la exacción del IVA,

como sucede en el presente caso, por efecto combinado del cambio de domicilio y de que el volumen total de operaciones no superase los seis millones de euros, según el artículo 27.Uno.Tercera del CE, en la redacción aplicable y determinados supuestos muy concretos de absorción o escisión. En estos casos, el sujeto tributa exclusivamente en la Administración tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, por lo que el traslado del domicilio determina el cambio de la Administración a la que debe tributar. En tales supuestos, asegura, “se deben trasladar los saldos a compensar de una Administración a otra, ya que, de no hacerlo así se estaría negando al sujeto pasivo el derecho a realizar la compensación [...], dado que es evidente, y especialmente en el caso de la entidad que nos ocupa, que el contribuyente no ha tenido la oportunidad legal de pedir la devolución”.

Afirma la AEAT que la mencionada regla general se basa en el artículo 29.Uno del CE, que dispone lo siguiente: “El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan derecho a la deducción que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural”. De este precepto la AEAT deduce la siguiente conclusión: “Es decir, entendemos que lo coherente, en casos como el que nos ocupa, es que, producido el cambio de domicilio [...] resulta procedente que asumiendo la [Hacienda Foral de Gipuzkoa] la completa competencia exaccionadora por no haber excedido el volumen de operaciones de la entidad los 6 millones de euros, y por tanto asuma dicha Hacienda Foral las cantidades pendientes de compensación que arrastrase el sujeto pasivo, y que no se pueda ya deducir ante la Administración tributaria de origen (la estatal)”.

6. En su escrito de alegaciones de fecha 3 de marzo de 2009, la Diputación Foral de Gipuzkoa, aduce en contra de la pretendida inadmisibilidad del conflicto resoluciones de la propia Junta Arbitral, y, en cuanto al fondo señala, por un lado, que “en ningún caso, cabe la devolución o compensación de créditos por IVA a aquella Administración que, en el momento de su devengo, no resultaba competente para la exacción ni disponía de potestades inspectoras que amparasen la misma”, y, por otro, que no se prevé “ni en la normativa del Impuesto ni en el

vigente Concierto Económico que una Administración tributaria (en este caso la del Territorio Histórico de Gipuzkoa) deba subrogarse en la posición deudora que corresponde a otra Administración (en este caso la del Estado) por créditos tributarios (IVA soportado) pendientes de ejercicio ante la misma, en caso de cambio en la competencia de exacción del impuesto”.

7. Con el fin de plantear correctamente el presente conflicto es conveniente recordar algunos aspectos esenciales del sistema del IVA, por más que sean sobradamente conocidos. El modelo europeo de IVA adoptó el método de “deducción de impuesto a impuesto”, por su mayor simplicidad respecto al método del “cálculo del valor añadido” por adición o sustracción. Dicho método consiste en que del impuesto devengado se deduce el soportado por el sujeto pasivo en la fase anterior del proceso de producción y distribución del bien o servicio. Esta operación se realiza en las autoliquidaciones periódicas, trimestrales o mensuales, que debe presentar el contribuyente, de las que resultará o bien una deuda tributaria a ingresar, si la anterior diferencia es positiva o bien una cantidad a compensar o a devolver, si es negativa. Esta última cantidad constituye un crédito tributario del contribuyente frente a la Administración.

Este sistema relega a un segundo plano el carácter instantáneo del IVA, ya que el devengo del impuesto y el nacimiento del derecho a deducir pierden en cierto modo su individualidad para integrarse en una cuenta cuyo saldo será el que constituya la deuda o el crédito frente a la Hacienda Pública. Contablemente las cuentas del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en las que se refleja dicho saldo son respectivamente la 4750 (“Hacienda Pública, acreedora por IVA”) y la 4700 (“Hacienda Pública, deudora por IVA”). Por eso el IVA pertenece a una categoría especial de impuestos, que son aquellos instantáneos pero de liquidación periódica; por ejemplo, a efectos de la determinación de la cuantía umbral del delito de defraudación tributaria (art. 305.2 del Código Penal).

La deuda o el crédito tributario se ostentan por el contribuyente frente a la Hacienda Pública titular de la potestad recaudatoria y gestora del IVA. La normativa comunitaria armonizadora de este impuesto contempla únicamente a los Estados

miembros de la Unión Europea como titulares de dicha potestad y no concibe el traslado del derecho a deducir el IVA soportado de uno a otro Estado: únicamente son deducibles las cuotas soportadas en el Estado frente al que se ejercita el derecho a la deducción. Frente a otro Estado es posible obtener la devolución bajo determinadas condiciones, que en el caso de España se especifican en el artículo 119 LIVA.

8. El problema planteado por los saldos de IVA (cantidades pendientes de compensación o devolución; es decir, en términos contables, el saldo de la cuenta 4700 del PGC) en caso de traslado del domicilio fiscal del territorio común a uno foral o viceversa, especialmente cuando este traslado determine la asunción total de las competencias tributarias por la Administración del nuevo domicilio, como sucede en el caso objeto del presente conflicto, no está previsto expresamente en el Concierto Económico. El Concierto contempla únicamente el reparto entre las Administraciones competentes del poder tributario sobre el IVA correspondiente a un mismo periodo liquidatorio, es decir, el reparto que podemos denominar “sincrónico” frente al reparto en periodos sucesivos al que, por contraposición al anterior, podemos denominar “diacrónico”.

Las normas básicas del Concierto Económico sobre el reparto “sincrónico” son las contenidas en los apartados Uno y Cinco del artículo 29, que han sido invocados por las Administraciones en conflicto. Recordemos de nuevo el texto de dichos apartados:

“Uno. El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan derecho a la deducción que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural”.

“Cinco. Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una le corresponda”.

El sistema de reparto que resulta de estos preceptos se basa en la distribución de las cuotas liquidadas o de las cantidades a devolver en proporción a la cifra relativa

de negocios (art. 27.Uno. Segunda del CE), con total separación entre las Administraciones competentes. Cuando, en virtud de lo dispuesto en el artículo 27.Uno. Tercera del CE, el cambio de domicilio no suponga la asunción total de las competencias por la Administración del nuevo domicilio (caso inverso al que nos ocupa), no se produce alteración alguna en el aspecto material del reparto. Sí tiene lugar, en cambio, el paso de las competencias inspectoras de la una a la otra, de acuerdo con las normas del apartado Seis, b) del artículo 29 del CE. El apartado Uno del artículo 29 del CE no apoya en absoluto el traslado del saldo del IVA de una a otra Administración, cuestión que le es perfectamente ajena.

Aunque con referencia a lo que hemos denominado reparto “sincrónico”, la incomunicación de los saldos del IVA entre Administraciones resulta, por lo demás, claramente del apartado Cinco del artículo 29 del CE antes transcrito.

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

9. En definitiva, pues, tanto el sistema del IVA como el Concierto Económico impiden el traspaso de saldos entre Administraciones. Pero es que además, como ha quedado indicado en anteriores fundamentos de derecho, este principio o “regla general” es aceptado por la AEAT, la cual aduce importantes razones en su apoyo.

Sin embargo, aun reconociendo la vigencia de la regla general de no traslado de los saldos del IVA, la AEAT considera que dicha regla tiene una excepción basada en la operativa gestora de este impuesto, que, a juicio de la Agencia Estatal, hace inevitable ese traslado a fin de no privar al contribuyente definitivamente de su derecho a la deducción o devolución del IVA soportado.

Esta excepción estaría limitada, en opinión de la AEAT, a los supuestos en que el volumen de operaciones en el año anterior de la empresa que ha trasladado su domicilio de uno a otro territorio no supere el límite establecido en el artículo 27.Uno.Tercera del CE y a determinados supuestos muy concretos de absorción o



escisión. Es decir, que en todos los demás supuestos de cambio de domicilio sería de aplicación la regla general.

Pues bien, no compartimos la tesis de la AEAT por las razones que se exponen a continuación. La primera y fundamental es que un argumento de carácter formal como es el de que las normas reguladoras de la gestión del IVA no contemplen la posibilidad de solicitar la devolución del saldo a favor del contribuyente hasta la declaración-liquidación correspondiente al cuarto trimestre y que en los casos como el presente no esté prevista la presentación de dos autoliquidaciones ante las dos Administraciones tributarias, no puede prevalecer frente a los principios del Concierto Económico y del propio sistema del IVA. La afirmación de la AEAT de que de no trasladarse el saldo se privaría definitivamente al contribuyente de su derecho a la deducción del IVA soportado entraña una petición de principio: que dicho crédito sólo puede ejercitarse frente a la nueva Administración. La quiebra de la neutralidad del IVA, que la AEAT afirma que se ocasionaría si no se permite el traslado del saldo a la nueva Administración, en realidad no se produce puesto que el saldo se devuelve, si bien no por esta sino por la anterior Administración (la del Estado en el presente caso).

En realidad, las normas reguladoras del IVA no son contrarias a la afirmación de que es la Administración tributaria del Estado la competente, en el presente caso, para devolver el saldo pendiente del IVA en el momento del traslado del domicilio al Territorio Foral; lo que sucede es más bien que dichas normas no prevén esta hipótesis y por ello no establecen el procedimiento adecuado para llevar a efecto la devolución. Existe, pues, en esta cuestión una laguna normativa, en primer lugar, en lo relativo a las normas materiales aplicables, aunque ésta puede cubrirse, como lo hemos hecho, deduciendo la norma pertinente (la que la AEAT considera “regla general”) a partir de los principios del Concierto Económico y del propio Impuesto. En segundo lugar, existe un vacío normativo en cuanto al procedimiento a seguir para la ejecución de la norma material, derivado precisamente de la inexistencia de ésta. Pero evidentemente la ausencia de estas normas procedimentales no es un argumento válido frente a dicha regla. La AEAT califica a esta regla de “general”, lo cual implica que tiene excepciones. Se trata, sin embargo, de una regla absoluta ya

que deriva de los principios esenciales del IVA, que el Concierto Económico da por supuesto.

Una segunda razón que apoya la postura que sostenemos es que no tiene justificación afirmar que la excepción que propugna la AEAT únicamente es aplicable en muy contados supuestos de cambio de domicilio, entre los que se incluye el aquí considerado, mientras que en todos los demás sería aplicable la regla general. Esta disparidad entre sujetos pasivos según superen o no un determinado volumen de operaciones, es la que, en todo caso, ocasionaría una falta de neutralidad en la aplicación del IVA, y no la devolución de éste por la Administración inicialmente competente.

En consecuencia, 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.

11. El artículo 16.5, e) RJACE nos impone que dispongamos la “fórmula de ejecución de la resolución”.

La ejecución de la presente resolución requiere simplemente que sea la Administración del Estado la que efectúe la devolución del saldo del IVA pendiente en el momento del cambio de domicilio de la entidad al Territorio Histórico de Gipuzkoa, devolución que ninguna de las dos Administraciones ha realizado hasta ahora. En ausencia de normas para este supuesto, son posibles para ello diversos cauces formales: en primer lugar, el sugerido por la Diputación Foral en su escrito de alegaciones, es decir, que se admita la presentación a la AEAT de una declaración-liquidación correspondiente al último trimestre del año a los efectos de solicitar la devolución. Hay que entender que esta declaración-liquidación sería compatible con la que la entidad estaría obligada a presentar a la Hacienda Foral de Gipuzkoa. Aún más sencillo sería que el contribuyente presentase a la AEAT un escrito solicitando la devolución. Naturalmente, esta solicitud estaría sujeta a la oportuna comprobación, de acuerdo con la salvedad que hace la AEAT en el suplico de su primer escrito de alegaciones, tanto más justificada cuanto que es a ella a quien, de acuerdo con la presente resolución, incumbe la devolución.

Estas dos soluciones vienen a coincidir, puesto que en definitiva se resumen en que la entidad deberá formular una solicitud de devolución a la AEAT, que deberá admitirla, sin perjuicio, insistimos, de su facultad de comprobar que la devolución solicitada se ajusta a la ley. No es inconveniente para esta solución que la entidad, en su escrito de alegaciones, haya sostenido su derecho a pedir la devolución a la Diputación Foral de Gipuzkoa, manifestación que no produce efectos fuera del marco procedimental en el que se efectuó.

Como es lógico, en ninguna de sus dos variantes se ajusta esta solución a las normas que regulan la operativa de gestión del IVA, lo cual no es más que una consecuencia de la laguna que, como más atrás hemos señalado, existe en esta materia. De no existir tal laguna el presente conflicto no hubiera llegado a surgir.

En su virtud, la Junta Arbitral

### **ACUERDA**

Declarar que la Administración del Estado es la competente para la devolución a (Entidad) (CIF BNNNNNNNN) de los saldos generados durante el tiempo del año 2004 en que el domicilio de dicha entidad estuvo situado en territorio común, sin perjuicio de su potestad de comprobar dichos saldos.

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