

<b>JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO</b> <b>Conflicto: 20/2008</b> <b>Administraciones afectadas:</b> Diputación Foral de Guipúzcoa Administración del Estado <b>Objeto:</b> IVA. Traslado de saldos de IVA entre Administraciones. Operaciones de reestructuración empresarial. Escisión.
---

## **Resolución R 12/2009**

### **Expediente 20/2008**

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 en relación con la Administración competente para la devolución del IVA correspondiente a los ejercicios 2005 y 2006 reclamada por (Entidad) (NIF BNNNNNNNN), Sociedad Unipersonal, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 20/2008.

### **I. ANTECEDENTES**

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa por medio de un escrito del Diputado Foral de Hacienda y Finanzas de fecha 9 de mayo de 2008, registrado el siguiente día 13, en el que, sobre la base de los antecedentes y razonamientos que expone, solicita de esta Junta Arbitral que “dicte una resolución por la que se declare a la Administración tributaria de la Diputación Foral de Gipuzkoa incompetente para admitir como cuotas a compensar procedentes de las declaraciones del Impuesto sobre el Valor Añadido presentadas por la entidad (Entidad 2), en los ejercicios 2005 y 2006 en la Agencia Tributaria del

Estado en los que operó exclusivamente en territorio común, por parte de la entidad (Entidad) (CIF BNNNNNNNN) surgida del proceso de escisión de la anterior, cuyo importe asciende a 14.622.743,67 euros, entendiéndose competente a la Administración del Estado a efectos de proceder a su devolución al obligado tributario”.

2. La Junta Arbitral, en su sesión de 12 de septiembre de 2008, acordó admitir a trámite el presente conflicto, cuyo planteamiento se notificó a la AEAT el 3 de octubre de 2009. Ésta formuló alegaciones mediante escrito de su Director General de fecha 30 de octubre de 2008, registrado de entrada en esta Junta Arbitral el 3 de noviembre de 2008, en el que, tras exponer los antecedentes y fundamentos de derecho que considera oportunos, la AEAT solicita de esta Junta Arbitral que desestime la pretensión de la Hacienda Foral de Gipuzkoa y declare a ésta competente en el caso planteado, siendo por tanto la Diputación Foral de Gipuzkoa la que debe efectuar la devolución solicitada por el obligado tributario de la totalidad del IVA correspondiente al ejercicio 2006.

3. Del expediente resultan los siguientes antecedentes:

1º) (Entidad), que aparece como solicitante de la devolución que motiva el presente conflicto, se constituyó con ocasión de escisión total de la entidad (Entidad 2), Sociedad Unipersonal (NIF ANNNNNNNN), operación en la que aquella era una de las sociedades beneficiarias. La escritura pública de escisión fue otorgada con fecha 27 de junio de 2006 y presentada para su inscripción en el Registro Mercantil de Guipúzcoa el 30 de junio de 2006, inscripción que tuvo lugar el 10 de julio siguiente.

2º) (Entidad 2), que en los ejercicios considerados tributaba exclusivamente a la Administración del Estado, presentó declaraciones mensuales del IVA a la AEAT durante todo el ejercicio 2005 y los seis primeros meses de 2006. En la última de ellas, la de junio de 2006, declaró una cantidad a compensar en periodos posteriores de 14.622.743,74 euros. Este importe, que figuraba en la contabilidad de (Entidad 2) en la cuenta “4701000. Hacienda Pública deudor por IVA a

compensar 06”, fue transmitido en la escisión a (Entidad). En efecto, en el acuerdo de escisión elevado a escritura pública se estableció que esta sociedad recibiría el resto de los activos y pasivos no asignados a las otras entidades beneficiarias de la escisión. En dicho acuerdo se indicaba que “cualquier activo y/o pasivo de la Sociedad totalmente escindida que no se hubiese atribuido a alguna de las Sociedades beneficiarias se imputará a la Sociedad beneficiaria a la cual corresponda en virtud de que el activo y/o el pasivo en concreto a imputar esté directamente relacionado con los inmuebles y derechos correspondientes a la promoción inmobiliaria adjudicada a cada una de las Sociedades beneficiarias. En el caso de que no resulte posible realizar la imputación con arreglo al criterio antes dicho, el citado activo y/o pasivo se imputará a la Sociedad beneficiaria (Entidad), (Documento 1 anexo a la escritura de escisión, págs. 5 y 6, folio 39 del expediente adjuntado por la AEAT a su escrito de alegaciones, al que nos referiremos en adelante como “el expediente”).

3º) (Entidad), que tributó en 2006 exclusivamente a la Diputación Foral de Gipuzkoa, incluyó en la declaración del IVA correspondiente al tercer trimestre de ese ejercicio el importe mencionado en el apartado 2º. Contra la negativa de la Hacienda Foral a aceptar esta compensación, interpuso dicha sociedad recurso de reposición, que fue desestimado por acuerdo del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos del Departamento para la Fiscalidad y las Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa de fecha 21 de marzo de 2007. Este acuerdo fue recurrido ante el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa, sin que conste en el expediente que haya recaído resolución de éste órgano.

4º) Por su parte, (Entidad 2) presentó a la AEAT declaración del IVA correspondiente al mes de diciembre de 2006, en la que solicitó la devolución de 14.622.743,74 euros.

5º) El 28 de agosto de 2007 la Inspección Regional del Guipúzcoa de la AEAT inició actuaciones de comprobación e investigación de (Entidad 2) por el IVA 2006, que se documentaron en el acta de disconformidad número 71395871, de fecha 30 de enero de 2008, que se incoó a (Entidad) en calidad de sucesor de la anterior. En la

citada acta se propone, en primer lugar, por razones en las que no es necesario entrar aquí, la reducción del IVA soportado deducible en 26.283,72 euros, resultando, a juicio del actuario, un importe deducible de 14.596.460,02 euros. Por otra parte, el acta y el informe ampliatorio afirman que (Entidad) actuó correctamente al compensar el saldo pendiente en la autoliquidación presentada a la Diputación Foral de Gipuzkoa al final del ejercicio, dado que dicha sociedad tributaba íntegramente a dicho Territorio Histórico. Señala la Inspección que, por el contrario, (Entidad 2) se había extinguido como consecuencia de su escisión total con efectos a partir del 30 de junio de 2006, fecha de presentación de la escritura de escisión en el Registro Mercantil, por lo que la última declaración a presentar relativa a dicha sociedad será la del mes de junio de 2006, en el que (Entidad 2) aún ostenta la condición de sujeto pasivo, y deberá ser presentada por quien le suceda en virtud de la escisión. Este traslado del saldo a compensar por el IVA de la Administración del Estado a la Hacienda Foral de Gipuzkoa es admisible, a juicio de la Inspección, ya que no lo prohíbe el Concierto Económico.

6º) El acuerdo de liquidación adoptado por el Inspector Regional del País Vasco con fecha 11 de abril de 2008 aceptó íntegramente la propuesta del actuario. Es de señalar que en el procedimiento de liquidación originado por la referida acta formuló alegaciones (Entidad) mediante escrito de fecha 14 de febrero de 2008 (folios 211 y siguientes del expediente), en el que, además de justificar la solicitud de devolución a ambas Administraciones y exponer su opinión de que es la Administración estatal la competente para efectuar la devolución, que apoya en varias resoluciones de diversos órganos judiciales y administrativos, acepta expresamente la reducción del IVA soportado propuesta por el inspector actuario, por lo que solicita únicamente la devolución de 14.596.460,02 euros.

7º) Mediante Orden Foral 255/2008 del Diputado Foral del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa, de 13 de marzo de 2008, notificada a la AEAT el siguiente día 14, la Diputación dispone “declarar la incompetencia del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa para admitir como cuotas a compensar procedentes de las declaraciones

del Impuesto sobre el Valor Añadido presentadas por la entidad (Entidad 2), en los ejercicios 2005 y 2006 en la Agencia Tributaria del Estado en los que operó exclusivamente en territorio común, por parte de la entidad (Entidad) [...]entendiendo competente a la Administración del Estado a efectos de proceder a su devolución al obligado tributario...”.

4. Concluida la instrucción de expediente, éste se puso de manifiesto a las Administraciones en conflicto así como al contribuyente interesado, todos los cuales formularon alegaciones mediante sendos escritos, registrados de entrada los de la Diputación Foral de Gipuzkoa y la AEAT los días 3 y 4 de marzo, respectivamente. En calidad de contribuyente presentó escrito de alegaciones el 3 de marzo de 2009 la entidad (Entidad 3) (NIF BNNNNNNNN), sucesora, según manifiesta, de (Entidad) en virtud de fusión por absorción.

## II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. El presente conflicto ha sido promovido en tiempo y forma. En efecto, como resulta de los antecedentes expuestos, la Diputación Foral de Gipuzkoa declaró su incompetencia mediante la Orden Foral 255/2008, que fue notificada a la AEAT el 14 de marzo de 2008. Al día siguiente de esta notificación se inicia el plazo de un mes cuyo transcurso sin que la Administración notificada atienda la declaración de incompetencia de la otra Administración hace que aquélla se considere tácitamente incompetente [art. 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre]. Dicho plazo se cumplió, por tanto, el 15 de abril de 2008, día inicial, a su vez, del plazo de un mes para el planteamiento del conflicto (art. 13.2 RJACE), que fue observado en el presente caso, puesto que el escrito por el que la Diputación Foral de Gipuzkoa planteó el conflicto fue presentado el 13 de mayo de 2008.

2. El objeto del presente conflicto resulta también claramente de los antecedentes relatados y consiste en determinar si la Administración competente (y, en consecuencia, obligada) para devolver la cantidad pendiente de compensación por

el IVA, ejercicios 2005 y 2006, que presentaba la entidad (Entidad 2) en el momento de su extinción por escisión total es la Administración del Estado o la Foral de Gipuzkoa, teniendo en cuenta que dicha entidad había tributado hasta ese momento exclusivamente al Estado mientras que la entidad que, en virtud de la escisión, la sucedió en la titularidad del crédito tributario por la compensación, (Entidad), tributaba en el ejercicio 2006 exclusivamente al Territorio Histórico de Gipuzkoa.

3. En su escrito de planteamiento del conflicto, la Diputación Foral de Gipuzkoa comienza invocando el artículo 27.Uno.Tercera del Concierto Económico, según el cual, en la redacción aplicable, “[l]os sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 6 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”.

Observa a continuación la Diputación Foral que el Concierto Económico (CE) no contiene ninguna regla especial relativa al lugar en que una persona jurídica debe cumplir sus obligaciones tributarias en los supuestos de cambio de domicilio fiscal que altere dicha regla de distribución competencial, en vista de lo cual considera aplicable analógicamente lo dispuesto para las personas físicas en el artículo 43.Siete del CE, según el cual “[l]as personas físicas residentes en territorio común o foral que pasasen a tener su residencia habitual de uno al otro, cumplimentarán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión, a partir de ese momento”. 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.

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.

La tercera 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, 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...”.

En el presente caso, sin embargo, el hecho que determina el traspaso de la competencia de la Administración del Estado a la de la Diputación Foral de Gipuzkoa no es el cambio de domicilio, sino la sucesión en el crédito tributario por el saldo del IVA pendiente de compensación como consecuencia de la escisión total de su anterior titular y su consiguiente extinción. Tampoco la competencia exclusiva del Estado para la exacción del IVA de (Entidad 2) resultaba del punto de conexión establecido en el artículo 27.Uno.Tercera CE, puesto que su volumen de operaciones en 2005 había excedido de seis millones de euros, sino del hecho de que en el ejercicio 2006 dicha sociedad había realizado la totalidad de sus operaciones en territorio común, como se expone claramente en el informe ampliatorio del acta de disconformidad incoada a (Entidad) en calidad de sucesora de la anterior (folios 183 y 184 del expediente).

No es, por tanto, totalmente riguroso razonar en el presente supuesto a partir de las normas del Concierto relativas al domicilio fiscal, las cuales, por otra parte, no ofrecen una solución clara al problema que plantea el presente conflicto. Hay que reconocer, sin embargo, que existe una similitud de fondo entre el problema planteado por el cambio de domicilio fiscal, cuando determina, a su vez, el traslado a otra Administración de la competencia para la exacción del impuesto, y el suscitado por la sucesión en el crédito fiscal por el IVA soportado deducible de una entidad que tributaba en territorio común a otra que tributa en territorio foral. En ambos casos la cuestión reside en si la entidad que ha cambiado de domicilio o la sucesora pueden ejercitar este derecho frente a la Administración distinta de aquella bajo cuya competencia se generó tal derecho.

Teniendo en cuenta lo anterior, es más coherente y tiene más peso el argumento de la Diputación Foral de 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).

En su segundo escrito de alegaciones, de 3 de marzo de 2009, la Diputación Foral de Gipuzkoa resume sus argumentos afirmando que en los supuestos de cambio de competencia para la exacción del IVA “ni en la normativa reguladora de Impuesto, ni en el vigente Concierto Económico se prevé que una Administración tributaria (en este caso la del Territorio Histórico de Gipuzkoa) deba subrogarse en la posición de deudora que corresponde a otra Administración (en este caso la del Estado) por créditos tributarios (IVA soportado) pendientes de ejercicio ante la misma”. Por lo demás se remite a los argumentos expuestos en el escrito de planteamiento del conflicto.

4. En su escrito de 30 de octubre de 2008 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): “la compensaciones o devoluciones se distribuyen 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” (subrayado en el escrito). 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, a juicio de la AEAT, regla general contraria al traslado de los saldos del IVA encuentra una excepción “en aquellos casos en los que su inadmisibilidad implicara el incumplimiento de las normas del impuesto [subrayado en el original], esto es, que no se hubiera podido solicitar la devolución del saldo a la Administración ante la que se generó o que se limite la posibilidad de deducir dicho saldo de manera inmediata, tal y como ocurre en el asunto objeto de este conflicto...”.

Observa la AEAT que la normativa del IVA no prevé que en los supuestos de reestructuración empresarial la entidad que se extingue pueda solicitar en este momento la devolución del saldo pendiente a su favor, y añade: “Por tanto, si aplicáramos la regla general ...(no traslado de saldos entre Administraciones), se estaría perjudicando claramente al obligado tributario (el beneficiario de la escisión, o la entidad absorbente), difiriendo su derecho a la deducción, ya que habría de esperar a final de año para poder dirigirse a la Administración a la que estaba adscrita la entidad escindida o absorbente [*sic*; *rectius* absorbida] y solicitar en su condición de sucesora de la misma la devolución que no ha podido solicitar antes. Esto produciría una evidente alteración del principio de neutralidad del IVA y perjudicaría a la entidad beneficiaria o absorbente”. Estas consecuencias no se

producirían, prosigue la AEAT, si se permite el traslado de los saldos integrándolos en las sucesivas autoliquidaciones de la entidad beneficiaria o absorbente. “Lo contrario, es decir, obligarla a que espere al 31 de diciembre para dirigirse a la que fue Administración competente de la entidad escindida o absorbida y, en su calidad de sucesora de la misma, solicitar la devolución de los saldos negativos que dejó pendientes aquélla, supondría un evidente retraso en la posibilidad de deducir dichos saldos”. En el presente caso, no admitir el traslado de los saldos implicaría “que la nueva entidad titular del saldo a compensar ((Entidad)) no podría deducírsele hasta el 31 de diciembre de 2006, ante la AEAT, suponiendo un retraso y por lo tanto una clara transgresión de la normativa reguladora del IVA, en concreto, del derecho a la deducción inmediata de los saldos del IVA soportados”.

En su segundo escrito de alegaciones, de 2 de marzo de 2009 la AEAT reitera los argumentos anteriores sin añadir ninguno nuevo.

5. La entidad (Entidad 3) en la calidad que afirma poseer de sucesora de (Entidad) en virtud de fusión por absorción, formuló alegaciones mediante escrito de 28 de febrero de 2009, en el que tras hacer una exposición de los hechos y referirse a la posición enfrentada de las dos Administraciones en conflicto señala los importantes perjuicios que éste le ha causado, al no poder disponer del importante saldo a su favor y como consecuencia de la carga de trabajo derivada de las actuaciones administrativas frente a (Entidad). Concluye el escrito solicitando que “se proceda, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 18 del RJACE, a notificar la resolución relativa a este asunto haciendo mención expresa, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 16 del RJACE a “la fecha desde la que procede ejercer, en su caso, la competencia declarada” y, por lo tanto, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado Tres del artículo 115, tanto de la Ley del IVA como del Decreto Foral del IVA, a los intereses de demora que tenga que satisfacer la Administración que finalmente tenga que devolver el IVA soportado”.

6. 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.

7. 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) generados bajo la competencia de una Administración en el caso de que la entidad sucesora en el correspondiente crédito tributario como consecuencia de una operación de reorganización societaria tribute a otra Administración, 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. 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 transcrita.

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

8. 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 el anterior fundamento de derecho 4, 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 en el supuesto contemplado en el presente conflicto, fundada en la necesidad de permitir que dichos saldos sean objeto de compensación inmediata por la entidad sucesora ((Entidad) en el presente caso), integrándolos en sus autoliquidaciones; por tanto, frente a la Administración competente respecto de esta entidad. La solución alternativa que contrapone la anterior la AEAT consiste en que dicha entidad sucesora esperase hasta el 31 de diciembre para dirigirse en solicitud de la devolución a la que fue Administración competente de la entidad transmitente del crédito (la escindida en el presente caso). El inconveniente que ve la AEAT en esta solución radica en el retraso en la posibilidad de deducir el saldo.

Obsérvese que este razonamiento de la AEAT implica la admisión de la competencia de la Administración de la entidad escindida para la devolución del IVA, en coherencia con la regla general aceptada por la propia Agencia. Cabe señalar, sin embargo, que el retraso que se pretende evitar es ajeno a cuál sea la Administración competente para efectuar la devolución. En efecto, por un lado, tal retraso no existiría si se admitiese la devolución del saldo en el momento en que se produzca el cambio de competencia, y, por otro lado, que la solución propuesta por la AEAT tampoco evita el retraso si la entidad sucesora en el crédito no tiene IVA

devengado en la cuantía necesaria para compensar el saldo transmitido, en cuyo caso también tendrá que esperar al final del ejercicio para obtener la devolución, salvo que resulte aplicable el régimen del artículo 116 LIVA. (Entidad 2) seguramente se hubiera dado por satisfecha si se hubiese accedido a la devolución solicitada al concluir el ejercicio 2006, o si, teniendo en cuenta los problemas derivados de la extinción de su personalidad jurídica, se hubiese permitido que su sucesora (Entidad) ejercitase este derecho frente a la Administración del Estado.

Se pone así de manifiesto que son razones de carácter formal las que se aducen en contra de la devolución del saldo del IVA por la Administración bajo cuya competencia éste se generó, la del Estado en el presente caso. Estas razones no pueden prevalecer frente a los principios del Concierto Económico y del propio IVA.

En realidad, las normas reguladoras del IVA no son contrarias a la afirmación de que es la Administración tributaria del Estado la competente, en el presente caso, para devolver el saldo pendiente del IVA en el momento de la extinción de la sociedad escindida totalmente; lo que sucede es más bien que dichas normas no prevén esta hipótesis y por ello no establecen el procedimiento adecuado para llevar a efecto la devolución. Existe, 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 de la falta de una solución legal al problema planteado. Pero evidentemente la ausencia de estas normas procedimentales no es un argumento válido frente a dicha regla. La AEAT sostiene a esta regla de “general”, tiene excepciones; se trata, sin embargo, de una regla absoluta ya que deriva de los principios esenciales del IVA, que el Concierto Económico da por supuestos.

En consecuencia, 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.

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

En un sentido amplio, la ejecución de la presente resolución supone que sea la Hacienda Pública estatal la que soporte la carga financiera de la devolución, de manera que si llegásemos a la conclusión de que el respeto a las normas de gestión del IVA impone inevitablemente que sea la Diputación Foral de Gipuzkoa quien la lleve a cabo, la Administración del Estado deberá reembolsarle la suma devuelta. Una solución de esta clase fue la adoptada en anteriores resoluciones de esta Junta Arbitral (R 7/2009 y R 8/2009, de 3 de abril de 2009), en las que consideramos que la Administración que había soportado indebidamente la merma recaudatoria debía ser compensada por la que se había beneficiado de la incorrecta aplicación del Concierto. Esta solución venía condicionada por el planteamiento que las Administraciones en conflicto habían hecho de la controversia en torno a la exigencia de la mencionada compensación. No obstante, siempre que ello sea posible, la ejecución de las resoluciones de esta Junta Arbitral debe llevarse a cabo mediante la adopción de las medidas que exija la plena eficacia de las normas del Concierto, sin recurrir a compensar financieramente las consecuencias de su incorrecta aplicación.

En el presente caso no es imprescindible recurrir a una compensación financiera *a posteriori*. En efecto, la ejecución de la presente resolución requiere simplemente que sea la Administración del Estado la que efectúe la devolución del saldo del IVA pendiente en el momento de la escisión del (Entidad 2) y su traspaso a (Entidad), 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, que se admita la presentación a la AEAT de una declaración-liquidación correspondiente al último trimestre del año a los efectos de solicitar la devolución, por la entidad que actualmente sea titular del crédito tributario por el saldo del IVA. Hay que entender que esta declaración-liquidación sería compatible con la que dicha entidad esté obligada, en su caso, a presentar a la Hacienda Foral de Gipuzkoa. Aún más sencillo sería que el contribuyente

presentase a la AEAT un escrito solicitando 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.

Naturalmente, esta solicitud estaría sujeta a la oportuna comprobación. De hecho, la AEAT ya ejerció estas competencias de comprobación al llevar a cabo las actuaciones que dieron lugar al acta de inspección de 30 de enero de 2008 y a la consiguiente liquidación de 11 de abril de 2008. Cabe observar que el ejercicio de estas competencias es en cierto modo contradictorio con el rechazo a asumir la devolución del IVA objeto de comprobación. La Diputación Foral de Gipuzkoa, en la petición que formula en su escrito de planteamiento cifra la cuantía de la devolución en 14.622.743,67 euros, y la misma cantidad se menciona por la AEAT en sus dos escritos de alegaciones, si bien no en la petición, lo cual es sorprendente a la vista del expediente de inspección anejo al primero de dichos escritos, en el que, como ya ha quedado señalado (antecedente 3.5º) dicha cuantía se redujo a 14.596.460,02 euros. No incumbe, sin embargo, a esta Junta Arbitral pronunciarse acerca del importe a devolver, ni acerca de los posibles efectos preclusivos que en este aspecto pueda tener la mencionada liquidación, que se atribuye la cualidad de definitiva (cfr. su apartado 9º, folio 253 del expediente).

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.

10. Por último, (Entidad 3), en la calidad de sucesora de (Entidad) que afirma poseer, pide a esta Junta Arbitral que se pronuncie acerca del interés de demora que deba satisfacer la Administración que finalmente tenga que devolver el IVA soportado. Basa tal petición, por una parte, en la letra f) del artículo 16.5 RJACE, a tenor de la cual la resolución deberá comprender “la fecha desde la que procede ejercer en su caso, la competencia declarada”, y por otra, en el artículo 115.Tres tanto de la Ley del IVA como del Decreto Foral regulador de este Impuesto, que

ordena a la Administración el abono de interés de demora cuando no ordene la devolución en el plazo de seis meses que la Ley le concede para ello.

Sin embargo, no entra dentro de las competencias de esta Junta Arbitral pronunciarse sobre esta pretensión del contribuyente. Las funciones de la Junta están definidas en el artículo 66.Uno CE en los siguientes términos: “La Junta Arbitral tendrá atribuidas las siguientes funciones:

- a) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.
- b) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.
- c) Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes”.

En estas competencias no tiene cabida una resolución acerca de si procede y, en su caso, en qué cuantía, interés de demora sobre las cantidades cuyo pago corre a cargo de la Administración cuya competencia declaramos. Es más, como hemos afirmado en el anterior fundamento de derecho, la Junta Arbitral ni siquiera es competente para determinar el importe de la cantidad a satisfacer por dicha Administración. Una vez determinada la Administración competente, tales cuestiones habrán de resolverse por ésta en ejercicio de sus propias competencias y por aplicación de la legislación por la que se rija, sin perjuicio de los recursos que procedan contra sus resoluciones.

La competencia de esta Junta Arbitral para resolver sobre el interés de demora tampoco puede fundarse en los preceptos invocados por el contribuyente. En

primer lugar, la letra f) del artículo 16.5 RJACE tiene un alcance prospectivo y en ningún caso autoriza a la Junta Arbitral a atribuir eficacia retroactiva a sus resoluciones. Por otra parte, el devengo de interés de demora no es consecuencia del ejercicio de las competencias administrativas a las que este precepto se refiere, sino que deriva directamente de la ley.

Tampoco corresponde a esta Junta Arbitral la interpretación del artículo 115.Tres LIVA y su posible aplicación a la devolución del saldo del IVA en ejecución de la presente resolución, por lo que no haremos ninguna declaración sobre esta cuestión.

En su virtud, la Junta Arbitral

### **ACUERDA**

Declarar que la Administración del Estado es la competente para devolver el IVA soportado pendiente de compensación por los ejercicios 2005 y 2006 en el momento de la extinción de (Entidad 2), a (Entidad), (NIF BNNNNNNNNN), sucesora en la titularidad del correspondiente crédito tributario, o a quien haya sucedido a ésta, en su caso, en dicha titularidad.

En ejecución de esta resolución, el mencionado titular del crédito tributario deberá presentar a la AEAT una solicitud de devolución de la cantidad a la que éste ascienda.