

R

Referencias

RESOLUCIONES JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO

RESOLUCIÓN 1/2008 - EXPEDIENTE 1/2008. IVA – Domicilio fiscal de las personas jurídicas.

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, 24 de noviembre de 2008

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 planteado por la Administración del Estado contra la Diputación Foral de Bizkaia sobre el domicilio fiscal de la (ENTIDAD), que se tramita por esta Junta Arbitral con el número de expediente 1/2008.

I. ANTECEDENTES

1. Con fecha 12 de marzo de 2008 tuvo entrada en el registro de esta Junta Arbitral un escrito de planteamiento de conflicto del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). Aunque en su encabezamiento no se indica cuál es

la Diputación Foral contra la cual se plantea dicho conflicto, de su contenido se deduce que ésta es la Diputación Foral de Bizkaia y que el conflicto versa sobre el domicilio fiscal de la entidad (ENTIDAD) en el ejercicio 2004.

2. El escrito de planteamiento expone en síntesis los siguientes antecedentes:

1º) Con fecha 12 de febrero de 2008 el "Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) notificó a la AEAT resolución por la que, entre otras disposiciones, declara la nulidad de pleno Derecho del acuerdo de cambio de domicilio adoptado por el Delegado de la AEAT en Valladolid el 20 de marzo de 2006. A juicio del Director General de la AEAT la nulidad de dicho acuerdo implica que la situación se retrotrae al momento anterior a su adopción, que resulta de las siguientes actuaciones:

A) A la vista de la propuesta del Jefe de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de la AEAT en Castilla y León, el Delegado de la AEAT adoptó el acuerdo de inicio del procedimiento de cambio de domicilio establecido en el artículo 43.9 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del

País Vasco. La propuesta del Delegado consistía en el cambio del domicilio declarado por (ENTIDAD) en Valladolid, (DOMICILIO 1) al de (DOMICILIO 2) en Vizcaya.

B) El Servicio de Inspección Tributaria de la Diputación Foral de Bizkaia emitió un informe de fecha 21 de noviembre de 2005 en el que se concluía que no procedía el cambio de domicilio fiscal de (ENTIDAD) al Territorio Histórico de Vizcaya.

C) En vista de la discrepancia, la Delegación Especial de la AEAT en Castilla y León prosiguió el procedimiento de cambio de domicilio, en el que, tras la correspondiente puesta de manifiesto del expediente, la entidad interesada formuló sus alegaciones el 16 de febrero de 2006. El procedimiento concluyó con el acuerdo finalmente declarado nulo por el TEAC.

2º) En el apartado tercero de los antecedentes expone la AEAT “los hechos, pruebas y circunstancias que ponen de manifiesto que la gestión administrativa y la dirección de la entidad se llevaba a cabo desde el domicilio fiscal, en ese momento de la entidad (ENTIDAD 2), en (DOMICILIO ENTIDAD 2 EN VIZCAYA)”.

3. En sus Fundamentos de Derecho el escrito de planteamiento de conflicto alega lo siguiente:

1º) La declaración por el TEAC de la nulidad de la resolución del Delegado de la AEAT en Valladolid de 20 de marzo de 2006 declarando el cambio de domicilio fiscal de (ENTIDAD) se basó en que la unilateralidad de esta declaración era contraria al procedimiento establecido en la Ley del Concerto Económico, que establece la competencia de esta Junta Arbitral para resolver las discrepancias acerca del domicilio de los obligados tributarios, sin que fuese aceptable en contra de ello el argumento de la falta de constitución de dicho órgano. Dicho mo-

tivo de nulidad no es incompatible con el principio de conservación del acto administrativo establecido en los artículos 64 y siguientes de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC), Ley 30/1992, de 26 de noviembre.

En virtud de dicho principio debe considerarse actuación procedimental correcta la desarrollada hasta la contestación de la Hacienda Foral de Vizcaya de 29 de noviembre de 2005, pues se adecuó al cauce previsto en el artículo 43.9 de la Ley del Concerto. Se refiere al informe del Servicio de Inspección de la Diputación Foral de Bizkaia de fecha 21 de noviembre, remitido a la AEAT mediante oficio de fecha 28 de noviembre y registrado de entrada por ésta por la Delegación Especial del País Vasco con fecha 5 de diciembre de 2005 (folio 351 del expediente). La nulidad declarada por el TEAC afecta a las resoluciones dictadas con posterioridad a la referida contestación.

2º) El conflicto se ha planteado dentro del plazo de un mes establecido en el artículo 13.2 del Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre. Dicho plazo se computa desde el 13 de febrero de 2008, día siguiente a la notificación de la resolución del TEAC que pone de manifiesto la necesidad o procedencia de acudir a la Junta Arbitral.

3º) Tras exponer las disposiciones que, a juicio de la AEAT han de tomarse en consideración para resolver el conflicto planteado, el escrito formula la siguiente conclusión: “todas las circunstancias propias de la gestión administrativa y dirección empresarial a que hace referencia el ya citado artículo 43 del Concerto, concurrían no en el domicilio fiscal declarado, sino en el domicilio (DOMICILIO 2) (Vizcaya), lugar

donde estaba centralizada la gestión administrativa y la dirección de la entidad”.

4º) Termina el escrito solicitando de la Junta Arbitral que declare la procedencia del cambio de domicilio de conformidad con la propuesta de la AEAT.

4. Con fecha 17 de marzo de 2008 tuvo entrada en el registro de esta Junta Arbitral escrito del representante de (ABSORBENTE), S.L. como sociedad absorbente de ((ENTIDAD)), en el que se exponen unos antecedentes que se inician con la presentación por esta sociedad el 27 de enero de 2005 ante la Delegación de la AEAT de Valladolid de la declaración-liquidación resumen anual del IVA (modelo 390) correspondiente al ejercicio 2004, en virtud de la cual solicitaba la devolución de (IMPORTE) euros. Relata seguidamente el escrito las vicisitudes procedimentales, de esta solicitud, entre las que menciona las diversas actuaciones en el procedimiento de cambio de domicilio de dicha entidad de Valladolid a Vizcaya: el acuerdo del Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Valladolid de la AEAT de fecha 17 de abril de 2006 por el que se declara que no procede tramitar por dicha Dependencia la solicitud de devolución del modelo 390 “al no ser oficina competente”; la solicitud de devolución presentada el 30 de enero de 2006 a la Hacienda Foral de Vizcaya y el acuerdo de 13 de marzo de 2006 de la Jefa de Servicio de Tributos Indirectos del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia denegando dicha solicitud.

Expone seguidamente el escrito de la representación de (ABSORBENTE) que no habiéndose cuestionado el derecho de (ENTIDAD) a obtener la devolución del IVA acumulado al cierre del ejercicio 2004, la discrepancia sobre el domicilio fiscal de esta entidad ha impedido que tal devolución se haya realizado lesionándose así este derecho fundamental

en la estructura del Impuesto.

Concluye el escrito solicitando de esta Junta Arbitral “que resuelva este conflicto ordenando la devolución [de los (IMPORTE) euros reclamados por (ENTIDAD)], más, entre otras compensaciones, los intereses de demora”. Añade que “[dicha resolución, como establece el artículo 16.5.e) del Real Decreto 1760/2007, deberá contener, en tal sentido, la fórmula de ejecución de la resolución”.

5. El 1 de abril de 2008 se registró la entrada en esta Junta Arbitral de escrito del Delegado Especial de la AEAT en el País Vasco de fecha 31 de marzo en el que informa a esta Junta de que la entidad (ENTIDAD) ha sido absorbida por la entidad (ABSORBENTE), S.L. y da traslado de las notificaciones hechas a esta entidad y a la Diputación Foral de Bizkaia del planteamiento del conflicto a los efectos previstos en el artículo 15 del RJACE.

6. Mediante escrito de fecha 20 de junio de 2008, registrado de entrada en esta Junta Arbitral el 23 de junio, el Secretario General Técnico del Departamento de Economía y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia remitió a esta Junta las alegaciones formuladas por dicha Diputación Foral de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16.2 del RJACE. Tales alegaciones se contienen en un escrito de fecha 11 de junio de 2006 firmado por el Inspector Actuario y el Subdirector de Inspección de la Diputación Foral de Bizkaia.

La mayor parte de estas alegaciones se refieren al criterio para la determinación del domicilio fiscal de las personas jurídicas consistente en el lugar donde se realiza la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad. Sin embargo, considera aplicable el criterio supletorio previsto en el artículo 43.4 del Concerto Económico, según el cual en los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del

domicilio de acuerdo con los criterios previstos en dicho precepto “se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado”. En efecto, en el escrito se afirma lo siguiente: “En opinión de este actuario, el caso que nos ocupa es el típico supuesto en el que se ha de acudir a este criterio residual, puesto que existen varias unidades o centros de actividad en los que se realiza ‘gestión administrativa y dirección de los negocios y no se puede identificar un lugar en el que esas tareas estén centralizadas”.

Finalmente, en el apartado 8 del escrito; bajo la rúbrica “Propuesta de práctica de pruebas”, se afirma lo siguiente: “El actuario firmante propone que la Junta Arbitral realice alguna actuación de obtención de información con directivos del (GRUPO) en la que éstos puedan explicar la descentralización de funciones dentro del grupo, y la complejidad del sistema de gestión y de toma de decisiones para la dirección del negocio. Entiendo que esta aportación es muy importante para llegar a la conclusión de que no existe un centro de gestión administrativa y dirección de los negocios de (ENTIDAD)”

7. Concluida la instrucción del procedimiento y puesto de manifiesto el expediente para la formulación de alegaciones con arreglo a lo previsto en el artículo 16.4 del RJACE por acuerdo del Presidente de esta Junta Arbitral de 22 de septiembre de 2008, la Diputación Foral de Bizkaia remitió las suyas con un escrito de fecha 22 de octubre de 2008. En ellas, formuladas en un escrito del Inspector actuario de 20 de octubre de 2008, éste “reitera todos los puntos contenidos en el informe emitido por él mismo con fecha 11 de junio de 2008”.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. El presente conflicto ha sido planteado por el órgano competente según el artículo 10 RJACE y en la forma prevista en el artículo 13.2 RJACE. Con

fecha 7 de marzo de 2008 se dio a la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas la comunicación ordenada por el primero de dichos preceptos.

El planteamiento ha tenido lugar dentro del plazo de un mes previsto en el artículo 10 RJACE. En efecto, el escrito ha tenido entrada en esta Junta Arbitral el 12 de marzo de 2008 y teniendo en cuenta la anómala situación creada por la falta de constitución de este órgano y el hecho de que la Junta Arbitral no haya iniciado de manera efectiva su actividad, cosa que tuvo lugar el 4 de abril de 2008, es adecuado, de conformidad con el artículo 48.2 de la LRJ-PAC, considerar como día inicial de dicho plazo el 13 de febrero de 2008, día siguiente al de la notificación a la AEAT de la resolución del TEAC de 5 de diciembre de 2007, que reactivó la discrepancia sobre el domicilio fiscal de (ENTIDAD) al declarar la nulidad del acuerdo de cambio de domicilio adoptado por el Delegado de la AEAT en Valladolid.

2. La cuestión a resolver por esta Junta Arbitral consiste en determinar si el domicilio fiscal de (ENTIDAD) en el ejercicio 2004 se encontraba en el País Vasco, como sostiene la AEAT o en territorio común, como afirma la Diputación Foral de Bizkaia. La norma que establece los criterios con arreglo a los cuales ha de decidirse esta cuestión es el artículo 49.4 del Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, el cual dispone lo siguiente: “A los efectos del presente Concerto Económico, se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco: [...] b) Las personas jurídicas y demás entidades sometidas al impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección. En los supuestos en que no pueda

establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado”.

Según sus estatutos (folio 320 del expediente remitido por la AEAT), el domicilio social de (ENTIDAD) se encontraba en el (DOMICILIO 1), Valladolid. Este es también el domicilio fiscal manifestado por dicha entidad en sus relaciones con la Administración Tributaria del Estado. Sin embargo, la AEAT sostiene que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de (ENTIDAD) no radicaba efectivamente en dicho domicilio, sino que se llevaba a cabo desde el domicilio fiscal de la entidad (ENTIDAD 2), en el (DOMICILIO 2)

En la resolución de cambio de domicilio dictada por el Delegado de la AEAT en Valladolid se indica como dirección en (DOMICILIO 3), pero esta diferencia es irrelevante a efectos de la presente resolución.

3. (ENTIDAD 2) es el único socio de (ENTIDAD), sociedad unipersonal. Dicha sociedad forma parte del (GRUPO), cuya estructura en el tiempo al que se refiere la presente controversia, está descrita en el informe del Servicio de Inspección Tributaria de la Diputación Foral de Bizkaia de 21 de noviembre de 2005. La cabecera del grupo es (ENTIDAD CABECERA GRUPO), con domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Álava, único socio de (ENTIDAD 3), sociedad holding de la que depende, por una parte, (ENTIDAD 2) y, por otra, ocho sociedades unipersonales explotadoras de parques eólicos, domiciliadas en la provincia de Valladolid. Estas sociedades son, además de (ENTIDAD), las siguientes: (ENTIDAD 6), (ENTIDAD 7), (ENTIDAD 8), (ENTIDAD 9), (ENTIDAD 10), (ENTIDAD 11), (ENTIDAD 12) y (ENTIDAD 13). Las acciones de estas últimas sociedades, a excepción de las de (ENTIDAD), fueron vendidas en los años 2003 y 2004 al grupo (GRUPO COMPRADOR).

4. En defensa de su tesis, la AEAT aduce en su escrito de planteamiento del conflicto los hechos que se exponen a continuación, que básicamente coinciden con los relatados en el informe emitido por el Jefe de Área de la Dependencia Regional de Gestión de la Delegación Especial de Castilla y León de la AEAT con fecha 14 de julio de 2005 (folios 285 y siguientes del expediente adjuntado al escrito de planteamiento):

1º) El testimonio, recogido en diligencia de los agentes tributarios de fecha 29 de julio de 2005, de la Dº (NOMBRE Y APELLIDOS), persona que los atendió en el domicilio social de (ENTIDAD) en el sentido de que “la gestión de esta sociedad así como del resto de sociedades que está o han estado domiciliadas fiscalmente en (DOMICILIO 1)” se lleva en LOCALIDAD 2, en concreto en (DOMICILIO 2). En diligencia de 16 de diciembre de 2004 la misma persona manifestó que “la gestión de estas empresas se lleva desde la central de (DOMICILIO 2), donde tienen toda la documentación y libros contables. Este domicilio de (DOMICILIO 1) lo tienen puesto solamente a efectos de notificación. ... Por las oficinas de Valladolid no viene ni trabaja nadie de dichas empresas”. El informe de la Dependencia de Gestión y el escrito de planteamiento del conflicto mencionan también la manifestación de los agentes tributarios, no recogida en diligencia, de que en la oficina de (DOMICILIO 1) existe una placa de (NOMBRE DEL GRUPO). A juicio de la AEAT “todo lo anterior significa que la citada oficina es una Delegación territorial del (GRUPO)”.

2º) En el domicilio de (DOMICILIO 1) consta únicamente un alta en el impuesto de actividades económicas correspondiente a la entidad (ENTIDAD 2).

3º) Algunas de las facturas de 2004 son dirigidas por los proveedores a la dirección (DOMICILIO 2) (Vizcaya). El informe de la Dependencia de

Gestión menciona la dirección (DOMICILIO 3) que también figura en las facturas cuya copia se incluye en anexo a este documento. Los facturas dirigidas a la (DOMICILIO 1) tienen dos sellos de entrada, uno de la delegación territorial y otro de fecha posterior de entrada en (ENTIDAD 3). Ello acredita, en opinión de la AEAT que, tal como manifestó la Sra. (NOMBRE Y APELLIDOS), las facturas recibidas en la delegación eran posteriormente enviadas a la central de (DOMICILIO 2).

4º Entre la documentación aportada, figuran diferentes solicitudes de compra o pedido de compra que responden a unos mismos modelos utilizado por (ENTIDAD 3). En dichos modelos figura un número de solicitud y una sociedad a la que se debe facturar, así como la identidad de la persona que solicita la compra o servicio. Estas solicitudes están firmadas por personas que están o han estado de alta en la empresa (ENTIDAD 2) o que son directivos del (GRUPO).

5º Todas las cuentas operativas de la entidad corresponden a oficinas situadas en el País Vasco, en concreto en oficinas situadas en Bilbao o en Vitoria. Por tanto, a juicio de la AEAT, la gestión financiera se ha tramitado desde el País Vasco y en ningún caso desde Valladolid. En los casos en los que constan datos de los autorizados a cuentas bancarias, estos tienen el domicilio en Vizcaya o Álava.

6º Las tres personas designadas por (ENTIDAD 3) para formar parte del Consejo de Administración tienen todas ellas su domicilio en Vizcaya.

En el 4º de los fundamentos de Derecho del escrito de planteamiento del conflicto arguye la AEAT que el lugar donde está centralizarla la gestión administrativa y dirección de los negocios de una entidad es aquel lugar en el que concurren las siguientes circunstancias:

A) Existencia de una oficina o dependencia donde se verifique normalmente la contratación de la sociedad, En opinión de la AEAT ha quedado probado que en las oficinas de la (DOMICILIO 1) Valladolid no se efectuaba contratación de ningún tipo, sino que ésta se realizaba desde Vizcaya.

B) Lugar de llevanza de la contabilidad. Todas las facturas se remitan a Vizcaya para su contabilización, archivo y custodia.

C) Domicilio fiscal de los administradores en número adecuado. Todos los miembros del consejo de administración tienen su domicilio en Vizcaya.

Añade el escrito de planteamiento que de hecho, (ENTIDAD) no tiene ninguna capacidad de gestión por sí misma ya que carece de personal asalariado de ningún tipo que realice actividad en territorio común”.

5. En el escrito de alegaciones remitido a esta Junta Arbitral mediante escrito del Secretario General Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia de fecha 20 de junio de 2008, se formulan las siguientes:

1º La sociedad (ENTIDAD) no tiene personal ni locales propios. Dentro de la organización del (GRUPO) se considera conveniente que las empresas dedicadas a la promoción y explotación de parques eólicos, como es (ENTIDAD) , constituyan unidades de negocio autónomas y con sustantividad propia, pero que no tengan personal ni local propios con la finalidad de lograr un ahorro de costes fijos lo cual hace más atractiva a la sociedad con vistas a una potencial venta.

2º Dentro del (GRUPO) existen sociedades que realizan prestaciones de servicios a las sociedades que carecen de personal. “El (GRUPO) tiene una

fuerte estructura general y técnica para prestar servicios a las distintas sociedades mercantiles que se constituyen para promover y explotar parques eólicos, evitando replicar la estructura administrativa a pequeña escala en cada una de las sociedades". En particular, (ENTIDAD) recibe prestaciones de servicios de (ENTIDAD 2), con domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Vizcaya, que cuenta con delegaciones en seis Comunidades Autónomas y presta diversos servicios a aquellas empresas del (GRUPO) que no disponen de medios materiales y/o humanos para llevarlos a cabo por sí mismas. Por la prestación de estos servicios, que (ENTIDAD) podría haber recibido de una empresa externa al Grupo, (ENTIDAD 2) factura periódicamente a aquella en concepto de "servicios de administración y gerencia".

3º) La mayor parte de los servicios prestados por (ENTIDAD 2) a (ENTIDAD) son realizados por su delegación en Castilla y León (Valladolid). En opinión del redactor del escrito de alegaciones, "es muy importante conocer las tareas desempeñadas por el personal de (ENTIDAD 2) en la delegación de Castilla y León en las distintas fases de ejecución del proyecto empresarial (ENTIDAD) (promoción, construcción, explotación y mantenimiento)". Para la correspondiente explicación, remite el escrito al apartado 3 del informe del Servicio de Inspección Tributaria de la Hacienda Foral de Bizkaia de 21 de noviembre de 2005.

El apartado 3 del citado informe lleva por rúbrica "La explotación de un parque eólico: fases de un proyecto empresarial". Estas fases, que se analizan en esta parte del informe, son la actividad de promoción, la actividad de construcción y la actividad de operación y mantenimiento.

La actividad de promoción "comprende una serie de tareas como selección de emplazamientos, análisis del potencial de viento, solicitud de autorizacio-

nes, negociación con Ayuntamientos y particulares propietarios de terrenos, proyectos de ejecución, plan de viabilidad, etc. Estas actividades son dirigidas y llevadas a cabo por un Gerente, desde el centro de trabajo de la Delegación de (ENTIDAD 2), en la Comunidad Autónoma donde se va a ubicar el parque eólico". Otras labores de la promoción del parque son subcontratadas a empresas ajenas. La labor del Gerente es controlada y supervisada por diferentes cargos del (GRUPO), que trabajan en los centros de trabajo de Aloma, Madrid y Vizcaya. El Gerente y su grupo de apoyo son ayudados en esta fase de promoción por personal de (ENTIDAD 2) que trabaja desde las oficinas de Madrid, Vizcaya, o bien por personal desplazado a la provincia en la que se proyecta el parque. Como resultado de esta fase de promoción, el Gerente emite un informe favorable o desfavorable sobre la construcción del parque, y es (ENTIDAD 2) la que adopta la decisión correspondiente.

La construcción del parque es dirigida por un responsable de construcción controlado por (ENTIDAD 2), que trabaja y reside en la Comunidad Autónoma en la que se encuentra situado el parque, Dicho responsable es supervisado por diferentes cargos del (GRUPO), residentes en Madrid, Vizcaya y Álava. Los proveedores en esta fase son normalmente (ENTIDAD 4) (suministradora de los aerogeneradores) y (ENTIDAD 5) (obra civil e instalaciones eléctricas), sociedades pertenecientes a (ENTIDAD 2). (ENTIDAD 2) factura a la sociedad explotadora del parque eólico el coste del responsable contratado para la construcción con un margen añadido.

La actividad de operación y mantenimiento, se realiza por las sociedades creadas con esta fin para cada parque ((ENTIDAD), en el presente caso). Estas sociedades carecen de personal propio y reciben prestaciones de servicios de (ENTIDAD 2), que es quien contrata al personal. Celebran también contra-

tos de mantenimiento con sociedades del (GRUPO) ((ENTIDAD 4), (ENTIDAD 5), (ENTIDAD 6)), las cuales, a su vez, subcontratan parte de estos trabajos a empresas locales. Añade el informe que “cada una de estas sociedades unipersonales se gestiona desde la provincia de Valladolid ya que el parque eólico se ha de gestionar desde una subestación o desde la Delegación de (ENTIDAD 2) en la Comunidad Autónoma. Desde allí la empresa explotadora controla la producción, se detectan y gestionan las pérdidas, y se realiza el mantenimiento. La empresa explotadora factura la energía eléctrica enviada a la red general”.

El escrito de alegaciones de la Diputación Foral de Bizkaia prosigue su argumentación en este punto afirmando que “e] equipo de trabajo de la delegación de (ENTIDAD 2) en Valladolid estaba formado por diecisiete personas en los años 2002 y 2003, dirigidas por D. (GERENTE), apoderado y Gerente de la Delegación Territorial del (GRUPO) en Valladolid y máximo responsable regional de las sociedades del grupo en la Comunidad Autónoma de Castilla y León. ... D. (GERENTE) y su equipo de apoyo, que residían y trabajaban en Castilla y León, tomaron parte activa en la dirección del negocio propio (ENTIDAD). En efecto, en un negocio que consiste en la promoción, construcción y explotación de un parque eólico existen elementos sustanciales que forman parte de la gestión administrativa y dirección del negocio de la empresa: la elección del emplazamiento, la solicitud de autorizaciones, la negociación con ayuntamientos y particulares, la elaboración de los proyectos de ejecución, el plan de viabilidad, la dirección de la construcción, autorización y liberación al pago de las órdenes de compra, fijación del contenido técnico de las facturas emitidas por la empresa... Todas estas tareas eran realizadas por D. (GERENTE) y su equipo de apoyo”.

4º Otra parte de los servicios prestados por (ENTIDAD 2) a (ENTIDAD) son realizados desde su sede

en (DOMICILIO 2) (Vizcaya). Se trata de los siguientes: “recepción y contabilización de facturas, gestión de cobros y pagos, facturación, confección de declaraciones fiscales, archivo de la documentación, documentación para los consejos de administración y Juntas Generales, elaboración de las cuentas anuales, memoria e informe de gestión...”. (ENTIDAD 2), añade el escrito, “aparece como administrador único, no sólo de las sociedades unipersonales explotadoras de los parques eólicos, sino también de otras sociedades del (GRUPO) y si bien es cierto que interviene en los mismos, no puede concluirse que sea (ENTIDAD 2) la que las dirige, y menos aún que las dirija desde Bizkaia, por el solo hecho de tener fijada su residencia en este Territorio Histórico”.

5º) Indicios de gestión y dirección de los negocios en el Territorio Histórico de Álava. Como tales se refiere el escrito de alegaciones a los siguientes:

- (ENTIDAD 3) con domicilio en dicho Territorio Histórico, titular del 100 % del capital social de (ENTIDAD 2) y de (ENTIDAD), adopta las decisiones de gran importancia económica o financiera de las sociedades en las que participa, por ejemplo, la aprobación del proyecto de construcción del parque eólico, las decisiones financieras de inversión de activos y captación de financiación, así como la supervisión de la labor del gerente D. (GERENTE) y de su equipo de apoyo.
- Existen cuentas bancarias operativas de (ENTIDAD) abiertas en oficinas de Vitoria, así como autorizados con domicilio en este Territorio.

No se pueden unir los indicios de gestión y dirección en el Territorio Histórico de Álava con los propios del Territorio Histórico de Vizcaya, error en el que incurriría el escrito de planteamiento del conflicto cuando afirma que “todas las cuentas operativas co-

responden a oficinas situadas en el País Vasco, en concreto en oficinas situadas en Bilbao o en Vitoria”.

6º) “El (GRUPO) tiene como práctica agrupar los domicilios sociales y fiscales de las sociedades promotoras de parques eólicos en las oficinas del (GRUPO) en la Comunidad Autónoma correspondiente, porque desde esas oficinas se realiza la labor más importante de gestión y dirección. Estas sociedades, como (ENTIDAD), fijaron el domicilio fiscal en un local de (ENTIDAD 2) en (DOMICILIO 1) en Valladolid”.

7º) Por último, el firmante del escrito se refiere al criterio previsto en el artículo 43.4 del Concierto Económico para el caso de que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con los criterios principales, consistente en el lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado, y manifiesta su opinión el sentido de que “el caso que nos ocupa es el típico supuesto en el que se ha de acudir al criterio residual, puesto que existen varias unidades o centros de actividad en los que se realiza ‘gestión administrativa y dirección de los negocios’ y no se puede identificar un lugar en el que esas tareas estén centralizadas”.

6. Por imperativo del artículo 43.4 del Concierto Económico, la resolución del presente conflicto exige, en primer lugar, determinar si es posible fijar el lugar en el que se encuentra “efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios” de la entidad interesada o, por el contrario, tal determinación no es posible y, en consecuencia, resulta aplicable el criterio residual del “lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado”, como sostiene la Diputación Foral de Bizkaia.

Con carácter preliminar debe señalarse que el hecho de la pertenencia de la entidad interesada a un grupo societario no altera sustancialmente la apli-

cación de los criterios de determinación del domicilio fiscal. En efecto las sociedades pertenecientes al grupo conservan su individualidad jurídica; en consecuencia, los criterios de determinación del domicilio fiscal deben referirse por separado a cada uno de los miembros del grupo. En otros términos, la existencia del grupo no convierte en irrelevante a efectos de la determinación del domicilio de una sociedad perteneciente a él el hecho de que la gestión administrativa y la dirección de los negocios se realicen por la propia sociedad o por otra entidad del grupo, de manera que si tales actividades se realizan por otra sociedad del grupo, el lugar en que esto suceda será el del domicilio fiscal de aquélla, por aplicación del citado precepto del Concierto Económico.

7. La AEAT alega esencialmente que algunas actividades relativas a (ENTIDAD), como la tramitación de las facturas recibidas, la llevanza de la contabilidad o la tramitación de los pedidos de compras o adquisiciones de servicios; que indudablemente forman parte de lo que ordinariamente se entiende por gestión administrativa, se llevaban a cabo por (ENTIDAD 3). Argumenta también que los tres administradores de (ENTIDAD) tienen su domicilio en Vizcaya y que las cuentas a través de las que se realiza la gestión financiera de esta sociedad se encuentran en oficinas bancarias situadas en Bilbao o en Vitoria, circunstancias ambas que pueden considerarse como indicios de que la gestión administrativa de la entidad no radicaba en el lugar de su domicilio social sino en el País Vasco.

8. La Diputación Foral de Bizkaia no discute las alegaciones de la AEAT. Por el contrario, reconoce que (ENTIDAD) carece de personal y locales propios y que por sociedades del (GRUPO) se le prestan “servicios de administración y gerencia”. Reconoce asimismo que (ENTIDAD 2) presta a (ENTIDAD) desde su sede de (DOMICILIO 2) (Vizcaya), entre otros, los servicios de recepción y contabilización

de facturas, gestión de cobros y pagos, facturación, confección de declaraciones fiscales, archivo de la documentación, documentación para los consejos de administración y juntas generales, elaboración de las cuentas anuales y memoria e informe de gestión. Todos estos servicios forman una parte sustancial de la gestión administrativa de una empresa.

No obstante, la Diputación Foral de Bizkaia pone de manifiesto que en la Comunidad Autónoma de Castilla y León, en la que tiene su domicilio social (ENTIDAD) y otras sociedades del (GRUPO) dedicadas a la explotación de parques eólicos se realizan determinadas actividades por personal de (ENTIDAD 2) desde la Delegación de este grupo en Valladolid. Es necesario, por tanto, determinar si estas actividades constituyen gestión administrativa y dirección de los negocios de (ENTIDAD) .

La descripción estas actividades que hace el informe del Servicio de Inspección Tributaria de la Hacienda Foral de Bizkaia de 21 de noviembre de 2005 distingue entre actividades de promoción, de construcción y de operación y mantenimiento de un parque eólico. Parece claro que las dos primeras quedan fuera de la que constituye el objeto de las sociedades de explotación del parque, como es (ENTIDAD) . Acerca de estas sociedades, que no entran en escena hasta la tercera de las fases, el citado informe indica que se gestionan desde la provincia de Valladolid. “Desde allí —señala el informe— la empresa explotadora controla la producción, se detectan y gestionan las pérdidas, y se realiza el mantenimiento” (página 9, folio 360 del expediente). Esta descripción sugiere que la naturaleza de la actividad que se realiza in situ en los parques eólicos consiste fundamentalmente en tareas técnicas de mantenimiento, distintas de las que son propias de la gestión administrativa. Confirma esta naturaleza la enumeración que realiza el escrito de alegaciones de la Diputación Foral de Bizkaia de las tareas ejecutadas por el gerente de la delega-

ción territorial del (GRUPO) en Valladolid, a saber, “la elección del emplazamiento, la solicitud de autorizaciones, la negociación con ayuntamientos y particulares, la elaboración de los proyectos de ejecución, el plan de viabilidad, la dirección de la construcción, autorización y liberación al pago de las órdenes de compra, fijación del contenido técnico de las facturas emitidas por la empresa... ”. La naturaleza de estas tareas no se corresponde con la afirmación de que “forman parte de la gestión administrativa y dirección del negocio de la empresa”.

9. En vista de las alegaciones de las Administraciones en conflicto y de las pruebas que se deducen del expediente debe concluirse que la gestión administrativa de (ENTIDAD) se llevaba a cabo por otras sociedades del (GRUPO) desde el País Vasco, en especial por (ENTIDAD 2) en su domicilio fiscal en el (DOMICILIO 2). Este hecho es incluso reconocido por el informe del Servicio de Inspección Tributaria de la Hacienda Foral de Bizkaia, en cuyo apartado 5, bajo la rúbrica “La división del trabajo dentro del (GRUPO) ”, se afirma lo siguiente (página 10, folio 361 del expediente remitido por la AEAT):

“En todas las grandes corporaciones empresariales se buscan sinergias de grupo. El (GRUPO) no es una excepción y asigna a algunas de sus empresas tareas que se refieren a todo el grupo. Así, las labores administrativas de todas las sociedades del grupo, incluyendo las sociedades explotadoras de los parques eólicos (financiación, facturación, contabilidad, declaraciones fiscales, gestión de cobros y pagos), están centralizadas y se llevan a cabo por personal de (ENTIDAD 2) en Bizkaia. A modo de ejemplo, la contabilidad de todo el (GRUPO) se lleva a cabo por cinco personas con contrato laboral en (ENTIDAD 2). Ese servicio es facturado por (ENTIDAD 2) a cada una de las sociedades receptoras del servicio. En el supuesto que nos ocupa, (ENTIDAD 2) emite facturas por ese servicio a las empresas propietarias y explotadoras del parque”.

Y dentro de las conclusiones del citado Informe se indica que “la gestión contable y administrativa la lleva a cabo (ENTIDAD 2) desde sus oficinas de Bizkaia” (página 15, folio 366 de expediente).

10. La dirección de los negocios de (ENTIDAD) no ha sido objeto de alegación y debate como actividad distinta de la gestión administrativa. En el Informe del Servicio de Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia se menciona que “(ENTIDAD 2) aparece como administrador único, no sólo de las sociedades unipersonales explotadoras de los parques eólicos, sino también de otras sociedades del (GRUPO)” (página 10, folio 361 del expediente). Se da también la circunstancia de que todos sus administradores, a quienes incumbe la dirección empresarial de la sociedad, residen en el Territorio Histórico de Vizcaya. Por otra parte, la Diputación Foral de Bizkaia alega que (ENTIDAD 3), con domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Álava, socio único tanto de (ENTIDAD 2) como de (ENTIDAD), “adopta las decisiones de gran importancia, económica o financiera, de las sociedades en las que participa, por ejemplo la aprobación del proyecto de construcción del parque eólico, las decisiones financieras de inversión de activos y captación de financiación, así como la supervisión de la labor del gerente D. (GERENTE) y de su equipo de apoyo”. Sin embargo, muchas decisiones o son anteriores a la explotación del parque eólico o se refieren a aspectos técnicos de la explotación. En cualquier caso, parece que las decisiones reservadas a (ENTIDAD 3) eran las grandes decisiones de carácter estratégico (este calificativo se les aplica en la página 10, folio 361 del Informe del Servicio de Inspección de la Diputación Foral de Bizkaia), mientras que la dirección ordinaria era función de (ENTIDAD 2).

Ahora bien, el hecho de que una parte de las actuaciones de dirección de (ENTIDAD) se lleve a cabo en el Territorio Histórico de Álava no basta para desvirtuar el hecho de que tanto la gestión administrativa

como las restantes actividades de dirección se realicen en el Territorio Histórico de Vizcaya. Esto es suficiente para situar el domicilio fiscal de dicha entidad en este segundo Territorio Histórico, resolviendo en este sentido el presente conflicto, que está planteado entre la Diputación Foral de Bizkaia y la AEAT.

11. La aplicación del criterio del lugar en que se realiza la gestión administrativa y la dirección de los negocios para determinar el domicilio fiscal de (ENTIDAD) hace innecesario recurrir al criterio supletorio del lugar donde radique la mayor parte del inmovilizado, como pretende la Diputación Foral de Bizkaia.

12. Por lo que respecta a la petición de (ABSORBENTE) de que esta Junta Arbitral ordene la devolución de la cantidad reclamada por (ENTIDAD) más intereses de demora, es de señalar que este órgano carece de competencia para dictar semejante mandato. En un conflicto como el presente la competencia de la Junta Arbitral se reduce a “la resolución de las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes” (art. 3, c) del RJACE). El ejercicio de esta competencia se cumple con la declaración sobre el lugar donde se encuentra el domicilio fiscal controvertido, sin que en esta clase de conflictos sea necesario ni posible ningún pronunciamiento acerca de “la fórmula de ejecución de la resolución” como prevé el artículo 16.5, e) del RJACE. Será a la Administración competente en función del domicilio que declara esta Junta Arbitral a la que incumba la adopción de las resoluciones que procedan.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que el domicilio fiscal de (ENTIDAD) en el ejercicio 2004 estaba situado en el Territorio Histórico de Vizcaya, en (DOMICILIO 2). “

Esta resolución pone fin a la vía administrativa, y contra ella cabe, únicamente, recurso en vía contencioso-administrativa, en el plazo de dos meses a contar desde el día siguiente a la recepción de la presente notificación, ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo y de conformidad con el artículo 67 del Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco.

**RESOLUCIÓN 7/2009-EXPEDIENTE 10/2008.
IVA – gasto fiscal biocarburantes**

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

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

ACUERDO

sobre el conflicto planteado por la Administración del Estado contra la Diputación Foral de Álava, originado por la solicitud dirigida por la primera a la segunda de estas Administraciones, de reembolso parcial de determinadas deducciones en la cuota del Impuesto sobre Hidrocarburos practicadas por la sociedad (Entidad) (C.I.F. ANNNNNNNNN), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 10/2008.

I. ANTECEDENTES

1.- El presente conflicto fue planteado por el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) mediante escrito de fecha 27 de noviembre de 2007, registrado de entrada en

esta Junta Arbitral el 4 de abril de 2008. Los antecedentes del conflicto expuestos en dicho escrito pueden resumirse de la manera siguiente:

La (Entidad) (en adelante (Entidad)) viene presentando declaraciones-liquidaciones tanto a la Administración del Estado como a las de los Territorios Históricos y de la Comunidad Foral de Navarra por el Impuesto sobre Hidrocarburos devengado en los respectivos territorios e ingresando las cantidades resultantes.

Con fecha 28 de marzo de 2007 la Inspección de la AEAT y (Entidad) suscribieron dos actas de conformidad por el Impuesto sobre Hidrocarburos, ejercicios 2003 y 2004, copias de las cuales se acompañan al escrito de planteamiento. Las actuaciones inspectoras tenían por objeto “comprobar las deducciones por bioetanol en relación con las gasolinas sin plomo del epígrafe 1.2.2 [de la Tarifa 1º del artículo 50.1 de la Ley de Impuestos Especiales, 38/1992, de 28 de diciembre] practicadas por la empresa en los modelos de autoliquidación 564, correspondiente al ingreso del Impuesto especial de fabricación de Hidrocarburos” de los mencionados ejercicios.

En las citadas actas de la Inspección se indica que las refinerías de petróleo en la Península Ibérica de (Entidad 2)., (Entidad 3) y (Entidad 4). se acogieron en los ejercicios respectivos (2003 y 2004) a la exención prevista en el artículo 51.3,a) de la Ley de Impuestos Especiales 38/1992 (LIE). En la redacción vigente en dichos ejercicios (establecida por los apartados 6 y 7 del artículo 7 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre), la aludida exención se refería a la fabricación o importación del alcohol etílico producido a partir de productos agrícolas o de origen vegetal (bioetanol) definido en el código NC 2207.20, ya se utilice como tal o previa modificación química, que se destine a su uso como carburante, directamente o mezclado con carburan-

tes convencionales, en el campo de los proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes.

El escrito de interposición describe el funcionamiento de la exención en términos prácticamente idénticos a los utilizados por las actas: las refinerías de petróleo reciben en régimen de exención el etanol parcialmente desnaturalizado, lo transforman en ETBE (Etil Tertio Butil Eter) y se lo añaden a la gasolina sin plomo de 95 octanos gravada con el tipo del impuesto para el epígrafe 1.2.2 establecido en el artículo 50 de la LIE, que se devenga al salir del depósito fiscal de titularidad de (Entidad). Las certificaciones de recepción del etanol visadas por los interventores de las refinerías son transferidas a (Entidad) para que esta empresa, como sujeto pasivo del impuesto, se deduzca en el modelo 564 las cuotas correspondientes al volumen del etanol que lleva incorporada la gasolina sin plomo de 95 octanos, procediendo a reintegrárselo a los titulares del derecho.

Se indica también en las actas que en los ejercicios 2003 y 2004 (Entidad) practicó la deducción en su totalidad en las cuotas ingresadas en territorio común mientras que no minoró ninguna partida por ese concepto en las declaradas e ingresadas en las Diputaciones Forales de Álava y Bizkaia y en Navarra. En vista de ello, el actuario considera que las Administraciones forales adeudan a la Hacienda estatal unas cantidades cuyo importe determina aplicando a la suma total de las deducciones practicadas por aplicación de la exención el tanto por ciento que representan las salidas de depósitos fiscales en cada territorio sobre el volumen total de salidas con impuesto de gasolina sin plomo de 95 octanos clasificada en el epígrafe 1.2.2 de la LIE. Los datos en los que se basan estos cálculos figuran en cuadros anexos a las actas y de ellos resulta, según la Inspección, que la Hacienda Foral de Álava debe a la del Estado 780.489,52 euros en 2003 y 797.746,96

euros en 2004.

Las actas aceptan la calificación de los hechos expuestos propuesta en un informe del Servicio Jurídico de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, en el que se sostiene que (Entidad) cometió un error en la declaración del resultado atribuible a las Administraciones implicadas que no impide que el pago realizado a la Administración del Estado tenga efectos liberatorios de su deuda tributaria. En consecuencia califica el acta como "acta sin descubrimiento de cuota con regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo", tipo de acta previsto en el artículo 53 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos aprobado por el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, entonces en vigor.

2.- Prosiguiendo con el resumen de los antecedentes expuestos en el escrito de planteamiento del conflicto, al levantamiento de las actas de la Inspección sucedieron las siguientes actuaciones:

- Con fecha 30 de abril de 2007 la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco dirigió a la Hacienda Foral de Álava sendas solicitudes de reembolso de las cantidades mencionadas en el anterior antecedente, en las que se señalaba que "dicha propuesta de inicio se formula de acuerdo con el Apartado 5.2.a de los Acuerdos entre ambas Administraciones sobre ingresos en Administración no competente, al considerarse esta Administración estatal acreedora del ingreso".

- Con fecha 28 de septiembre de 2007, la AEAT dirigió a la Hacienda Foral de Álava un escrito (Documento nº 5 de los anexos al escrito de planteamiento) en el que se alega que la incorrecta imputación de la exención provocó un ingreso indebido en la Diputación Foral de Álava y se añade que "sostener lo contrario implicaría reconocer una aplicación indebida de los puntos de conexión de Concierto y

de la normativa de impuestos especiales y se dejaría a la empresa la facultad de aplicar libremente la exención en cualesquiera territorios –común y forales– incumpliendo así la normativa sobre los puntos de conexión del Concierto y del citado impuesto y produciendo a la Administración afectada la consiguiente merma recaudatoria”.

Advierte, por último a la Diputación Foral de Álava que, de mantenerse la controversia la AEAT plantearía el conflicto ante la Junta Arbitral “en relación con el reparto de la aplicación de la exención en el Impuesto especial sobre hidrocarburos por incorporar bioetanol en el proceso de transformación de ETBE a las gasolinas sin plomo por parte de la (Entidad) durante los ejercicios 2003 y 2004”.

3.- El escrito de planteamiento indica que habiendo transcurrido el plazo de un mes previsto en el artículo 13 [apartado 1] del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por el Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, “hay que entender ... que dicha Administración se ratifica en su competencia”. En consecuencia, añade, presenta dicho escrito dentro del plazo de un mes previsto en el [apartado 2 del] citado artículo del RJACE.

El escrito de planteamiento, tras exponer los fundamentos de Derecho que considera oportunos, formula a la Junta Arbitral la siguiente petición en cuanto al fondo del asunto: que “resuelva la estimación del mismo, con acogimiento de la pretensión y consiguiente declaración de procedencia del pago por parte de la Hacienda Foral de Álava de las cantidades solicitadas como reembolso de fondos, por los importes de 780.489,52 € y 797.746,96 € para los ejercicios 2003 y 2004 respectivamente”. Debe tenerse en cuenta, sin embargo, la rectificación de la primera de estas cantidades de la que se da cuenta en el escrito de la AEAT de 28 de octubre de 2008, al que nos referiremos en el apartado 9 de estos antecedentes.

4.- En su reunión del 12 de mayo de 2008, la Junta Arbitral acordó admitir a trámite el conflicto y notificar su planteamiento a la Diputación Foral de Álava, emplazándola para la formulación de alegaciones y proposición de pruebas.

5.- La Diputación Foral de Álava formuló sus alegaciones por medio de un escrito de su Director de Hacienda de fecha 20 de junio de 2008, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el mismo día.

La principal de dichas alegaciones, a cuya argumentación se dedica la mayor parte del escrito, es que esta Junta Arbitral no es competente para conocer del conflicto. En consecuencia, solicita en su petición que ésta “declara su incompetencia para la resolución del conflicto promovido y se inhíba en el mismo, para que sea reconducido hacia los órganos y procedimientos previstos en el Concierto Económico”. Subsidiariamente solicita la desestimación de la pretensión del Estado, cuyos efectos pide que se tomen en consideración determinados argumentos que expone a continuación dentro del propio petitum.

6.- Notificado a (Entidad), en su calidad de interesada, el planteamiento del conflicto, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 15.1 RJACE, ésta solicitó personarse en el procedimiento por medio de escrito de fecha 24 de enero de 2008, registrado de entrada en esta Junta Arbitral el 4 de abril de 2008. En su virtud, se la tuvo por personada una vez que se admitió a trámite el conflicto.

7.- Puesto de manifiesto el expediente para alegaciones, formularon las suyas (Entidad), mediante escrito de 21 de octubre de 2008, registrado de entrada el día 28, y la AEAT, mediante escrito de 28 de octubre de 2008 y fecha de entrada del 29.

8.- (Entidad) manifiesta en su escrito de 21 de octubre de 2008 que “habiendo podido constatar los

términos en que se ha planteado el debate entre las Administraciones, en el sentido de que nos encontramos ante una cuestión estrictamente competencial de la que, en ningún caso, podrían derivarse consecuencias jurídicas o económicas que afectaran a la posición de [(Entidad)] ésta considera oportuno manifestar que comparte los términos de la discusión, permitiéndose, únicamente, reafirmar que ningún efecto o consecuencia puede derivarse del procedimiento en beneficio o en perjuicio de sus intereses dado que su situación tributaria en relación con la cuestión aquí controvertida ha sido ya regularizada y que no le corresponde tomar parte o pronunciarse a favor o en contra del posicionamiento mantenido por cada una de las Administraciones involucradas en el procedimiento”.

9.- En su escrito de alegaciones de 28 de octubre de 2008, la AEAT expone, en primer lugar, que con fecha 3 de abril de 2008 la Delegación Central de Grandes Contribuyentes acordó resolver un procedimiento de rectificación de errores del acta levantada a (Entidad) el 28 de marzo de 2007 correspondiente al ejercicio 2003 en el sentido de fijar como suma reclamada a la Diputación Foral de Álava 779.496,87 €, en lugar de 780.489,52 €. Análoga resolución respecto al acta correspondiente al ejercicio 2004 no dio lugar a una modificación de la cantidad objeto de reclamación.

Formula además la AEAT determinadas consideraciones respecto a las alegaciones de la Diputación Foral de Álava y concluye su escrito reiterando en los mismos términos su petición a la Junta Arbitral, salvo la rectificación señalada en la cantidad reclamada para el ejercicio 2003.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- El planteamiento del presente conflicto ha tenido lugar en tiempo y forma. En lo que respecta a la tempestividad del planteamiento, es de señalar que

el escrito correspondiente, aunque lleva fecha del 27 de noviembre de 2007, dentro, por tanto, del plazo de un mes establecido en el artículo 13.2 RJACE, no fue registrado de entrada en esta Junta Arbitral hasta el 4 de abril de 2008. Sin embargo, en la primera de estas fechas no había entrado aún en vigor el Reglamento de la Junta ni esta se hallaba constituida de manera efectiva, hecho que tuvo lugar precisamente el 4 de abril de 2008. Por ello, la Junta Arbitral ha adoptado el criterio de tomar esta fecha como día inicial para el cómputo del plazo establecido en el citado precepto, plazo que claramente se ha observado en el presente caso.

a) Competencia de la Junta Arbitral

2.- Entrando ya en el análisis de las cuestiones planteadas por el presente conflicto, es necesario ante todo examinar la alegación de la Diputación Foral de Álava de que la Junta Arbitral carece de competencia para conocer de él. En opinión de la Diputación Foral, esta alegación se fundaría en que el conflicto que se le ha sometido no tiene cabida en ninguno de los supuestos de competencia enumerados en el artículo 3 RJACE, que reproduce en términos sustancialmente idénticos (otra cosa no sería posible) las funciones que atribuye a este órgano el artículo 66.Uno del Concierto Económico, a las que añade la de resolver las discrepancias que surjan en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa que le confiere el artículo 64, b) del Concierto.

El texto de la norma reglamentaria es el siguiente:

Artículo 3.º Competencias de la Junta Arbitral.

Es competencia de la Junta Arbitral:

a) La resolución de los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cual-

quier 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) La resolución de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del Concerto Económico entre el Estado y el País Vasco a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

En particular, resolver las controversias que, producidas por consultas referentes a la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el Concerto Económico y cuya resolución compete primariamente a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, no lleguen a ser resueltas por ésta por falta de acuerdo.

c) La resolución de las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes.

A juicio de la Diputación Foral de Álava, la controversia objeto del presente conflicto no tiene encaje, aparte, como es obvio, de la competencia prevista en la letra c), tampoco en las establecidas en las letras a) y b).

En lo que respecta a la letra a) porque, a juicio de la Diputación Foral, el presente conflicto “no se plantea sobre cómo ha de aplicarse un punto de conexión”, por la razón elemental de que, “no es posible discrepar sobre cómo ha de aplicarse un punto de conexión cuando falta un elemento esencial para posibilitar esta discrepancia: el propio punto de conexión sobre el que discrepar”. Para que el punto de conexión que pudiera dar pie a la controversia exis-

tiese sería necesario, afirma la institución foral, “que las Administraciones afectadas, con anterioridad, ya hubiesen acordado un punto de conexión respecto a la aplicación de la exención de los biocarburantes”. Es decir que, a juicio de la Diputación, el punto de conexión inexistente debería prever específicamente la distribución de la referida exención entre el Territorio Histórico de Álava y el Estado.

Tampoco en la letra b) tendría cabida el presente conflicto, “fundamentalmente por los mismos motivos expuestos en el apartado anterior respecto a la letra a): no está en cuestión la interpretación y aplicación del Concerto, sino la cobertura, previo acuerdo de las Administraciones, de un déficit de reglas de distribución de competencias detectado para el caso objeto del conflicto”.

En apoyo del argumento básico (inexistencia de un punto de conexión) aduce la Diputación de Álava dos consideraciones adicionales:

1º) La propia Administración del Estado habría reconocido, en comunicación dirigida al obligado tributario (Entidad), la inexistencia de un criterio de reparto y la necesidad de acordar un punto de conexión. Este reconocimiento se deduciría de una comunicación de fecha 20 de enero de 2003 dirigida por el Director del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT a (Entidad) en la que indica a ésta que “estando próxima la firma del acuerdo entre las Administraciones tributarias del País Vasco y del Estado que establezca el procedimiento para la aplicación de la exención, en los supuestos de mezclas de biocarburantes y carburantes convencionales” practique las deducciones de la cuota por exenciones en materia de biocarburantes en las declaraciones-liquidaciones presentadas en la Administración tributaria del Estado. En opinión de la Diputación Foral de Álava, “el hecho de que por causas de diversa índole, irrelevantes a efectos del

asunto que aquí se sustancia, no prosperasen hasta julio de 2007 los intentos de formalizar unos principios de acuerdo sobre cuya culminación había otras expectativas temporales, no puede alegarse como instrumento que dé cobertura jurídica a los argumentos que los servicios de inspección de la AEAT predicen frente a (Entidad)".

2º) El hecho de que los acuerdos de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 30 de julio de 2007 incluyesen uno (el decimoquinto) relativo a la aplicación de los beneficios fiscales para los biocarburantes, desarrollado en el Anexo XIII de los acuerdos, demostraría, en opinión de la Diputación Foral, que hasta este momento no existía un criterio de distribución entre Administraciones de dichos beneficios. A juicio de la institución foral es "irrelevante a los efectos de la resolución del conflicto planteado el hecho de que, finalmente, el acuerdo suscrito por las Administraciones competentes para la exacción del Impuesto sobre Hidrocarburos haya optado por un criterio idéntico al que la AEAT pretende sea de aplicación para unos hechos anteriores"; es decir, a los ejercicios 2003 y 2004.

Concluye la Diputación Foral de Álava su razonamiento sobre la falta de competencia de la Junta Arbitral con el argumento de que, en ausencia de un punto de conexión, la resolución del presente conflicto exigía una adaptación del Concierto por acuerdo entre ambas Administraciones, con arreglo a lo establecido en la Disposición Adicional Segunda del Concierto. El órgano competente para ello, al que debió acudir, es la Comisión Mixta del Concierto Económico, el cual hubiera podido resolver la controversia haciendo uso de las competencias que le atribuye el artículo 62 del Concierto, en especial de las previstas en las letras a) ("Acordar las modificaciones del Concierto Económico") y b) ("Todos aquellos acuerdos que en materia tributaria y financiera resulten necesarias en cada momento para la correcta

aplicación y desarrollo de lo previsto en el presente Concierto"). En efecto, afirma la Diputación Foral de Álava, "no tenemos dudas de que en esta situación (en la necesidad de desarrollar el Concierto para dar cobertura jurídica a un supuesto fallo de regulación) se encontraba el supuesto de la aplicación de exención de los biocarburantes ...".

3.- De acuerdo con el planteamiento de la Diputación Foral de Álava expuesto en el Fundamento de Derecho anterior, la competencia de esta Junta Arbitral para conocer del conflicto depende de que este verse sobre la aplicación de un punto de conexión ya establecido en el Concierto o, por el contrario, dicho punto no existiese al tiempo de los hechos que dan origen a la controversia, como sostiene la Diputación.

En su escrito de alegaciones de 28 de octubre de 2008, la AEAT manifiesta acerca de esta cuestión su opinión contraria a la de la Diputación Foral de Álava: a su juicio, el criterio adoptado en las actas de inspección extendidas a (Entidad) "no es un nuevo punto de conexión: de lo contrario habría de modificarse la Ley del Concierto Económico, sino que antes bien es una modulación del previsto en el Concierto (artículo 33 LC)".

No podemos compartir en este punto la tesis de la Diputación Foral de Álava, por la razón fundamental de que, como sostiene la AEAT, el punto de conexión que es necesario aplicar para resolver el conflicto existía cuando se realizaron los hechos origen de la controversia. Dicho punto de conexión no es otro que el establecido para los Impuestos Especiales de Fabricación en el párrafo primero del artículo 33.Dos del Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, cuyo texto es el siguiente: "Los Impuestos Especiales de Fabricación se exigirán por las respectivas Diputaciones Forales cuando el devengo de los mismos se produzca en el País Vasco". Este es, por

tanto, el precepto de aplicación a la controversia, con cuya mención damos cumplimiento a lo dispuesto en la letra b) del artículo 16.5 RJACE.

Para entenderlo así basta considerar que la aplicación de las exenciones debe necesariamente estar sujeta al mismo criterio o punto de conexión que el tributo en cuya determinación deben aquéllas tomarse en consideración. En efecto, las exenciones o desgravaciones fiscales no tienen una existencia aislada del hecho imponible al que afectan, sino que constituyen una pieza del conjunto normativo de cuya aplicación resulta la cuota tributaria. Como dice la AEAT en su escrito de planteamiento del conflicto (F.D. 3º.III), "la exención está unida a la realización del hecho imponible". La opinión contraria llevaría al absurdo de considerar necesaria la previsión por el Concierto de un punto de conexión específico para las exenciones de cada uno de los tributos concertados, al menos para aquellas que operen técnicamente como partidas deducibles de la cuota íntegra. Basta para demostrar lo insostenible de esta tesis observar que el Concierto Económico no establece ningún punto de conexión específico para exenciones en ninguno de los tributos concertados, como sería de esperar si dicha tesis fuese correcta.

4.- En este punto del razonamiento es necesario fijar con la mayor precisión posible el objeto del presente conflicto, en primer lugar, para adoptar una resolución acerca de la competencia de esta Junta Arbitral. De entrada, debemos descartar que dicho objeto esté constituido por la reclamación de una cantidad por la AEAT a la Diputación Foral de Álava. De ser así, esta Junta sería claramente incompetente.

A igual conclusión habría de llegarse si el objeto de la controversia fuese la validez del pago hecho por (Entidad) a la Hacienda del Estado y, en consecuencia, si éste produjo o no efectos liberatorios de su deuda tributaria por el Impuesto sobre Hidro-

carburos, cuestión a la que se refiere el escrito de planteamiento del conflicto, recogiendo las extensas consideraciones al respecto del informe del Servicio Jurídico de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de 28 de febrero de 2007. En los términos en que está planteada, la controversia es ajena al pago realizado por (Entidad) y sus efectos y, por tanto, a la situación contemplada por el artículo 62.8 de la Ley General Tributaria (reclamación por una Administración de un impuesto cuando por la misma operación ya se ha pagado a otra Administración una deuda tributaria por el mismo impuesto u otro incompatible con él), en torno al cual razona el citado informe.

Es cierto que la situación que ha dado origen a la controversia habría podido recibir un tratamiento distinto por las dos Administraciones interesadas. Así, la AEAT pudo haber considerado inexacta la autoliquidación del Impuesto sobre Hidrocarburos presentada por (Entidad) y, tras rectificar la situación tributaria del contribuyente, haberle reclamado el pago de la cantidad ingresada de menos. A ello alude la propia AEAT en su escrito de planteamiento del conflicto (Antecedente 3º) al señalar que, frente a la extensión de actas sin descubrimiento de deuda con regularización tributaria, "evidentemente, la otra opción era liquidar las diferencias referidas y que el sujeto pasivo reclamase a cada Diputación Foral lo que correspondiese". La Hacienda Foral de Álava pudo hacer lo propio con las declaraciones que le presentó (Entidad) sin deducción por la exención de los biocarburantes. Sin embargo, la AEAT no siguió esta línea de actuación, sino que dando por buenos la declaración e ingreso realizados por el contribuyente, situó la cuestión en el plano de las relaciones financieras con la Diputación Foral de Álava, en el que la controversia se enmarca necesariamente en el Concierto Económico. Esto es justamente lo que sostiene (Entidad) en su escrito de alegaciones referido en el apartado 8 de los antecedentes.

Planteada la cuestión como relativa al reparto del coste financiero de la exenciones indudable que cae plenamente dentro del ámbito de competencia de esta Junta Arbitral definido por el artículo 66.Uno del Concierto Económico, ya se considere que versa sobre “la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados” (letra a), ya se estime que se trata de un conflicto surgido entre las Administraciones interesadas “como consecuencia de la interpretación y aplicación del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales” (letra b).

Como conclusión de las consideraciones precedentes, nos pronunciamos a favor de la competencia de la Junta Arbitral para conocer del presente conflicto.

b) Cuestión de fondo

5.- La cuestión de fondo que plantea el presente conflicto se desdobra en dos: a la vista del punto de conexión para los Impuestos Especiales de Fabricación, entre los que se incluye el Impuesto sobre Hidrocarburos, que establece el párrafo primero del artículo 33.Dos del Concierto Económico, a saber, el lugar del devengo del impuesto,

1º) Determinar si la interpretación correcta de dicho punto de conexión imponía en los ejercicios 2003 y 2004 el reparto del coste financiero derivado de la aplicación de la exención de los biocarburantes entre la Administración del Estado y la Diputación Foral de Álava.

2º) Determinar si es adecuado el criterio de reparto en función de las salidas con impuesto de gasolina sin plomo de 95 octanos del depósito fiscal del devengo.

6.- No parece ofrecer duda que la respuesta al primero de los anteriores interrogantes debe ser posi-

tiva. Lo contrario no sólo sería opuesto al equitativo reparto de los recursos financieros entre el Estado y los Territorios Históricos que inspira el Concierto, sino también a la letra de éste.

En efecto, de acuerdo con el artículo 33.Uno del Concierto “los Impuestos Especiales tienen el carácter de tributos concertados que se regirán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado”. Pues bien, si las Haciendas de los Territorios Históricos no admitiesen la deducción por aplicación de la exención de los biocarburantes estarían aplicando una normativa distinta de la estatal. Teniendo esto en cuenta, no compartimos la siguiente afirmación de la Diputación Foral de Álava en su escrito de alegaciones de 20 de junio de 2008: “Sostenemos que la empresa (Entidad) procedió respecto a la aplicación de la exención cuestionada en los ejercicios 2003 y 2004 sin transgredir el marco normativo regulador de la materia...”.

Hay que dar, pues, la razón a la AEAT cuando afirma en su escrito de alegaciones de 28 de octubre de 2008 que “no cabe duda de que es totalmente contrario a la LC que respecto de un impuesto concertado se impute en exclusiva [la exención] a una de las Administraciones”.

7.- La Diputación Foral de Álava estima que en ausencia de un criterio expreso de reparto del coste de la exención entre las Administraciones resulta imposible llevar a cabo este reparto. Alega a este respecto que “una vez que el biocarburante, antes de que se ultime el régimen suspensivo, es mezclado con la gasolina sin plomo pierde su identidad, de modo que no es posible determinar la cantidad de biocarburante que en su caso se contiene en el volumen de carburante que sale de cada establecimiento de (Entidad) con destino a su consumo, ya se localice el establecimiento en territorio común o territorio foral”.

Para la Diputación Foral de Álava el hecho de que la Comisión Mixta del Concierto haya adoptado el 30 de julio de 2007 un acuerdo sobre la aplicación de la exención sería una prueba de la necesidad de una norma expresa de reparto o establecimiento de un punto de conexión. Señala la Diputación que el criterio fijado en dicho acuerdo es sólo uno de los posibles. A su juicio es irrelevante que el adoptado en dicho acuerdo sea idéntico al aplicado por la AEAT en los casos controvertidos.

En realidad, este argumento no hace sino reiterar el de la ausencia de un punto de conexión, que hemos rechazado como demostración de la incompetencia de la Junta Arbitral para conocer de este conflicto. Frente a él hay que recordar que tanto los principios inspiradores del Concierto como la norma de distribución del poder impositivo contenida en el artículo 33.Dos de éste impiden que el coste recaudatorio de la exención se impute exclusivamente a la Administración del Estado. Por consiguiente, si se acepta que el reparto del coste de la exención entre las Administraciones es una exigencia básica del Concierto, hay que afirmar que su cumplimiento no puede depender de la existencia de una norma expresa de reparto, siempre que sea posible utilizar un criterio razonable para llevarlo a cabo.

Esto es lo que en sustancia arguye la AEAT cuando afirma en sus alegaciones que “la configuración de un tributo como concertado afecta a todos los componentes de ese tributo, incluidas las bonificaciones, exenciones, deducciones y demás componentes de esa figura impositiva, con las modulaciones y en su caso excepciones que se establezcan en la propia LC, excepción que no se contempla para el presente supuesto en el artículo 33 de la LC”. Y añade más adelante que la imposibilidad –que admite la AEAT– de identificar el biocarburante contenido en la mezcla que sale a consumo desde cada establecimiento, que imposibilita, a su vez, la determinación

de dónde se produce el devengo del Impuesto sobre Hidrocarburos era lo que hacía necesario que se fijara por las Administraciones implicadas un criterio equitativo (a la vista de las dificultades técnicas y físicas existentes), a la par que respetuoso con su naturaleza de impuesto concertado, y que proporcionara seguridad jurídica a los obligados”.

Señala también el escrito de alegaciones de la AEAT que desde el año 2001 se iniciaron distintas aproximaciones a las Haciendas Forales afectadas a fin de consensuar un criterio, pero que, a pesar de la insistencia de la AEAT, el acuerdo tardó varios años en conseguirse, “circunstancia que ha propiciado el mayor incremento recaudatorio por parte de las Haciendas Forales afectadas, lo que ha propiciado un enriquecimiento injusto y contrario a la LC, a la vista de la distribución de competencias para exaccionar este tributo que prevé la LC”.

8.- El escrito de la AEAT de planteamiento del conflicto argumenta que el acuerdo de la Comisión Mixta de 30 de julio de 2007 es aplicable a los ejercicios 2003 y 2004, “puesto que interpreta la normativa sobre impuestos especiales y el Concierto Económico” vigente en dichos ejercicios. En este carácter interpretativo insiste el escrito de alegaciones de 28 de octubre de 2008. Por su parte, la Diputación Foral de Álava sostiene el carácter de norma innovadora de dicho acuerdo, en coherencia con su tesis de la ausencia hasta la adopción de éste de un punto de conexión para la exención, que el acuerdo vendría a establecer.

Es conocido lo borroso de la categoría de normas interpretativas, en contra de la cual se observa que estas normas contienen necesariamente un elemento de novedad en el ordenamiento jurídico, ya que de lo contrario serían superfluas. La calificación expresa como interpretativa de una norma denotaría la voluntad de su aplicación retroactiva desde la vigencia de

la norma supuestamente interpretada. No es este, sin embargo, el caso del acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto en la materia que nos ocupa.

La resolución del presente conflicto no exige, sin embargo, necesariamente un pronunciamiento sobre el carácter interpretativo o no del mencionado acuerdo. Nos limitaremos, por tanto, a señalar que éste podría tener cabida en un concepto amplio de norma interpretativa y que, en cualquier caso, es inequívoca su intención de facilitar la aplicación del artículo 33 del Concierto Económico y en consecuencia, su función subordinada a este precepto.

Cabe añadir que si, como pretende la Diputación Foral, el acuerdo contuviese un nuevo punto de conexión no habría podido ser adoptado por la Comisión Mixta, sino que habría necesitado su aprobación mediante una Ley de modificación del Concierto.

9.- Como hemos indicado más atrás (Fundamento de Derecho 2), la Diputación Foral de Álava argumenta que la propia Administración del Estado habría reconocido, en comunicación de fecha 20 de enero de 2003 dirigida por el Director del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT a (Entidad) la inexistencia de un criterio de reparto y la necesidad de acordar un punto de conexión e indicado a esta sociedad que practicasen las deducciones de la cuota por exenciones en materia de biocarburantes en las declaraciones-liquidaciones presentadas en la Administración tributaria del Estado. Sin embargo, esta comunicación produce sus efectos fundamentalmente en las relaciones entre el obligado tributario y la AEAT (sobre todo el de eximir a éste de cualquier responsabilidad por infracción tributaria), sin que sus afirmaciones sobre la inexistencia de un punto de conexión puedan desvirtuar las conclusiones a que hemos llegado en los anteriores Fundamentos de Derecho.

10. Hemos señalado también más atrás (Fundamento de Derecho 4) que el objeto del presente conflicto no está constituido por la reclamación de una cantidad por la AEAT a la Diputación Foral de Álava ya que, de ser así, esta Junta Arbitral sería claramente incompetente para conocer de él. A primera vista la pretensión de la AEAT tendría precisamente este objeto, ya que solicita de la Junta que declare la "procedencia de pago por parte de la Hacienda Foral de Álava de las cantidades solicitadas como reembolso de fondos". Es necesario, sin embargo, interpretar esta petición, formulada quizá con expresión técnicamente poco depurada, teniendo en cuenta el sentido de las alegaciones formuladas por la AEAT ante este órgano arbitral, y entender que lo que se solicita de esta Junta Arbitral, y entra dentro de sus competencias, es la declaración de que el punto de conexión relativo a los Impuestos Especiales de Fabricación, entre los cuales se encuentra el Impuesto sobre Hidrocarburos, establecido en el artículo 33 del Concierto Económico, exige que el coste recaudatorio de la exención de los biocarburantes sea repartido entre las Administraciones interesadas y que un criterio adecuado de reparto es el que tiene en cuenta el volumen de salidas de la gasolina sin plomo que contiene biocarburante de los depósitos fiscales situados en los territorios respectivos. Es en ejecución de esta resolución cuando procederá formular las pretensiones de reembolso de las cantidades correspondientes.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar:

1º) Que del punto de conexión relativo a los Impuestos Especiales de Fabricación establecido en el artículo 33.Dos del Concierto Económico se deriva la exigencia de que el coste recaudatorio de la exen-

ción de los biocarburantes establecida en el artículo 51.3, a) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales, sea repartido entre la Administración del Estado y la Diputación Foral de Álava.

2º) Que es conforme al Concierto el criterio de reparto que atiende al volumen de salidas con impuesto de gasolina sin plomo de 95 octanos clasificado en el epígrafe 1.2.2 del artículo 50 de la Ley de Impuestos Especiales de los depósitos fiscales del devengo situados en los territorios respectivos.

En ejecución de esta resolución, la AEAT podrá formular las pretensiones de reembolso que procedan.

**RESOLUCIÓN 9/2009 - EXPEDIENTE 13/2008.
IVA – domicilio fiscal de las personas jurídicas.**

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

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

ACUERDO

sobre el conflicto automático de competencias planteado por (ENTIDAD 1) (en adelante, la sociedad, con NIF BNNNNNNNNN) frente a la Diputación Foral de Bizkaia y la Administración del Estado en lo que se refiere a la determinación de órgano competente para la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a favor de dicha sociedad por los ejercicios 2001 y 2002 que se tramita por esta Junta

Arbitral con el número de expediente 13/2008.

I.- ANTECEDENTES

1. El presente conflicto se plantea por la sociedad mediante escrito dirigido a esta Junta Arbitral con fecha de entrada de 2 de mayo de 2008, y de acuerdo con el artículo 13.3 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (en adelante RJACE), aprobado por el Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, al declararse ambas Administraciones incompetentes para la devolución del IVA correspondiente a los ejercicios 2001 y 2002.

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

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

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

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

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

7. La sociedad presentó el 29 de noviembre de 2002 ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT) declaración mensual del IVA de Grandes Empresas que, excepcionalmente, recogía los importes declarados en 2001 ante la Diputación Foral de Bizkaia. A la vista del acuerdo de ésta citado en el antecedente anterior y habiendo ascendido su facturación en 2001 a 8.165.012,56 euros, presenta el 2 de diciembre escrito solicitando la devolución por la AEAT del IVA de 2001 por el importe señalado en el antecedente quinto, es decir, 108.715,73 euros. El volumen de facturación consignado resulta de sumar las operaciones directamen-

te realizadas por la sociedad (2.356.848,10 euros) más las realizadas por (ENTIDAD 2) por cuenta de la adquirente (5.808.164,47 euros), debido a que la adquisición de la rama de actividad escindida retrotraía sus efectos contables al 1 de enero de 2001.

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

8.- El 4 de julio de 2002 la sociedad eleva a escritura pública el acuerdo del cambio del domicilio social desde (MUNICIPIO DE BIZKAIA) a (MUNICIPIO DE BARCELONA), presentando declaración censal de cambio de domicilio ante la AEAT el 16 de diciembre de 2002.

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

10. Con fecha 16 de diciembre de 2002, la Unidad Regional de Inspección núm. 4 de Vizcaya de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco emite informe sobre la Administración competente en el IVA, donde considera improcedente, de cara a determinar el volumen de operaciones, incorporar las realizadas por cuenta de (ENTIDAD 2) con efectos a 1 de enero de 2001, tal y como había realizado la Diputación Foral de Bizkaia para considerar que el volumen de operaciones en dicho año superaba los 500 millones de pesetas. En cuanto a la fecha de inicio de la actividad, efectúa una diferenciación del siguiente tenor: a) desde el punto de vista formal habría que tomar como fecha de inicio el 1 de marzo (fecha de presentación de la declaración censal de inicio de actividades) y, por tanto, sería la Hacienda Foral la competente para la devolución del IVA tan-

to en el año 2001 como en el 2002; b) desde un punto de vista material “y teniendo en cuenta que se trata de una sociedad creada con la finalidad de ser beneficiaria de una escisión parcial de otra, resulta de gran dificultad determinar cuándo se ha producido dicho inicio; podría afirmarse que de las comprobaciones efectuadas el inicio de la actividad se produce aproximadamente en el momento de efectuarse el asiento de escisión”, con lo que, de tomarse esta fecha como de inicio de actividades, el volumen de operaciones en el año 2001 superaría por elevación al año la cifra de 500 millones de pesetas y también de 6 millones de euros, correspondiendo por tanto al Estado la devolución habida cuenta de que todas las operaciones se han realizado en territorio común. Por último propone que se inicie el expediente de rectificación de oficio del domicilio fiscal, fijándose con efectos retroactivos desde la constitución de la sociedad en (MUNICIPIO DE BARCELONA).

11. El 30 de enero de 2003 presenta declaración-liquidación final (modelo 390) ante la Hacienda Foral de Bizkaia por el ejercicio 2002, consignando una diferencia de 434.453,08 euros (la diferencia entre esta cantidad y la solicitada a la AEAT parece estar en la liquidación mensual de diciembre, una vez notificado el cambio de domicilio fiscal) entre las cantidades soportadas y devengadas, pero sin indicar si opta por la compensación o por la devolución. En el escrito de planteamiento del conflicto automático, la sociedad señala que en 2002 solicitó devolución del IVA 2002 a la Diputación Foral de Bizkaia, recibiendo contestación negativa el 18 de noviembre de 2004, cuando, en puridad, en el Anexo V de la documentación remitida por la sociedad, así como en el expediente remitido por la Diputación Foral de Bizkaia, lo que se deniega no es la devolución sino la solicitud de inscripción en el Registro de Exportadores y otros Operadores Económicos (ROE).

12. El 13 de mayo de 2003 la sociedad recibe

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

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

Administrativo Regional de Cataluña de 24 de abril de 2008.

14. El 18 de diciembre de 2003 se notifica a la sociedad el acto administrativo de liquidación tributaria derivado del acta A02 707788182 regularizando las declaraciones-liquidaciones mensuales del IVA enero-noviembre 2002, denegando el derecho a la devolución por no considerarse competente para la exacción del impuesto y acordando expresamente la improcedencia de las declaraciones mensuales relativas a dichos períodos, por idénticos motivos que los esgrimidos en el recurso de reposición interpuesto ante el acuerdo de la URGGE (básicamente que no se había superado el volumen de 6 millones de euros en el ejercicio anterior). No obstante, como novedad fundamental, hay que tener en cuenta que el acto de liquidación y el acta previa se basan en un Informe de la Secretaría General de Política Fiscal, Territorial y Comunitaria de 10 de septiembre de 2002, que será tenido en su caso en cuenta para la resolución de este conflicto. Contra dicho acto de liquidación se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, que desestimó la solicitud de devolución de la sociedad mediante acuerdo de 17 de julio de 2008. La única novedad es que modifica el volumen de operaciones realizado en 2001 por la sociedad y elevado al año que pasa a ser de 2.852.240,06 euros, que en todo caso, es inferior a 6 millones de euros (téngase en cuenta la elevación de la cifra de volumen de operaciones llevada a cabo por el nuevo Concerto Económico aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, cuya vigencia se retrotrajo al 1 de enero de dicho año). El TEAR de Cataluña sigue considerando la fecha de inicio de actividades el 1 de marzo de 2001 y la improcedencia de la inclusión de las operaciones realizadas como consecuencia de la escisión parcial de (ENTIDAD 2) para calcular el volumen de operaciones realizado en el año anterior. Un hecho relevante,

aunque la sociedad lo había planteado en el recurso de reposición planteado contra el acuerdo de la URGGE al que hemos hecho referencia, deducible del acuerdo del TEAR es que en las alegaciones formuladas por la sociedad, ésta señala, como último argumento y una vez más, que “en cuanto al domicilio fiscal (...) ni se encuentra ni se ha encontrado nunca en (MUNICIPIO DE BIZKAIA) sino en (DOMICILIO 2) de (MUNICIPIO DE BARCELONA) donde, además, se encuentran los servicios centrales desde los que se gestionan las actividades de las sociedades del grupo al que pertenece”.

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

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

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

a) Inadmisión total del conflicto por extemporaneidad en su planteamiento.

b) Inadmisión total del conflicto por haberse resuelto ya por el TEAR de Cataluña la solicitud de devolución del IVA 2001 y encontrarse pendiente de

resolución la liquidación del IVA 2002 ante el citado órgano económico-administrativo (como hemos visto cesa ex post dicha pendencia –que no es judicial, sino administrativa- mediante el acuerdo desestimatorio de la reclamación dictado el 17 de julio de 2008).

c) Subsidiariamente y para el caso de admitirse el conflicto planteado, que se declare que la competencia para la exacción y devolución del IVA de 2001 y de los meses enero-noviembre de 2002 no corresponde a la AEAT sino a la Diputación Foral de Bizkaia, en base a distintos argumentos que reproduciremos en los fundamentos jurídicos.

18. Transcurrido el plazo de dos meses sin que ninguna Administración se declarase competente y, habiendo desaparecido, por tanto, la causa de paralización en la tramitación del procedimiento prevista en el artículo 13.3 in fine del RJACE, el 24 de septiembre de 2008 se notifica la puesta de manifiesto del expediente a los interesados para que formulen las alegaciones que estimen conveniente para la defensa de sus pretensiones.

19. La Diputación Foral de Bizkaia formula sus alegaciones mediante escrito que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el 23 de octubre de 2008 donde solicita la admisión a trámite del conflicto de competencias automático, considera competente a la AEAT para proceder a la devolución del IVA 2001, discrepando básicamente sobre el cálculo del volumen de operaciones en función de la fecha de inicio de actividades que afecta al volumen de operaciones de 2001 (primer año de ejercicio de la actividad por parte de la sociedad). En cuanto a la devolución correspondiente al año 2002 mantiene la tesis de la competencia de la AEAT, aun en el supuesto de que no se alcanzase un volumen de operaciones superior a 6 millones de euros ya que al trasladar la sociedad su domicilio fiscal a territorio común sería

la AEAT la Administración competente para la devolución. Además introduce un elemento nuevo en la discusión cómo son determinadas afirmaciones del representante de la sociedad en cuya virtud su domicilio fiscal, incluso desde su constitución, estuvo siempre en territorio común, algo que pretende corroborar invocando el Informe de la Inspección de la Unidad Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco de 16 de diciembre de 2002 (ver antecedente 10).

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

21. Por su parte la sociedad formula sus alegaciones el 31 de octubre de 2008, contestando, en los términos que veremos, a las alegaciones de la AEAT de 20 de junio, y solicitando de esta Junta Arbitral que determine la Administración competente para la devolución de las cuotas autoliquidadas del IVA de 2001 y 2002, así como exigiendo los intereses de demora devengados desde la fecha en que debieron haberse devuelto dichas cantidades.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. Con carácter previo, procede despejar las alegaciones sobre la inadmisión del conflicto planteadas por la AEAT y a la que se oponen tanto la sociedad promotora del mismo como la propia Diputación Foral de Bizkaia. En primer lugar, alega la

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

2. Un segundo motivo alegado por la AEAT para oponerse a la tramitación del conflicto es la extemporaneidad del mismo en base al cómputo de plazos deducible del art. 13 del RJACE. Básicamente señala que las declaraciones de incompetencia de ambas

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

En este sentido, la interpretación dada por esta Junta Arbitral ha sido clara en todas las resoluciones dictadas hasta el momento íntegramente notificadas a la AEAT y que juzgamos innecesario señalar aquí, al precisar que el plazo del mes ha de contarse desde el momento de efectiva constitución de la Junta Arbitral, es decir, desde el 4 de abril de 2008, fecha desde la cual tuvo la posibilidad de actuar y cono-

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

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

4. La determinación del volumen de operaciones exige, a su vez, de acuerdo con los divergentes planteamientos de las Administraciones, delimitar cuestiones tales como la fecha de inicio de las actividades de la sociedad (en particular, si ha de computarse como tal la declaración censal de inicio de actividades presentada el 1 de marzo de 2001 o si, por el contrario, ha de computarse la fecha de inscripción de la escritura de escisión de rama de actividad o la fecha de apertura en el Libro Diario del asiento de escisión) así como, en su caso, la adición o no, a efectos del volumen de operaciones, de las ventas realizadas por cuenta de (ENTIDAD 2). Junto a ello, del expediente surge la cuestión del domicilio fiscal de la sociedad, que ha sido planteada tanto por la AEAT como por la Diputación Foral de Bizkaia, en tanto que es obviada por la sociedad en sus alegaciones, no obstante haberla planteado en sede económico-administrativa. Se trata de una cuestión colateral pero que podría, caso de no poder determinar el punto de conexión en base a los anteriores criterios, ser decisiva.

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

año natural para el cómputo de la cifra anterior, las operaciones realizadas desde el inicio de las actividades se elevarán al año”, supuesto éste último que es, precisamente el que nos ocupa.

Para la AEAT el inicio de las actividades viene determinado por el artículo 5.2 de la Ley del IVA (en la redacción dada por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, aplicable desde el 1 de enero de 2001) e idéntico precepto de la Norma Foral 7/1994, del Territorio Histórico de Bizkaia, en cuya virtud “A efectos de este impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades (...). Quienes realicen dichas adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido”.

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

de la Sexta Directiva 77/388/CEE). Añade que, por pura lógica, la declaración de inicio de actividad ha de presentarse al dar comienzo ésta, con lo que constituye, a juicio de la AEAT, una “confesión extrajudicial” de la fecha de inicio.

Anuda posteriormente estos argumentos a la declaración censal presentada por la sociedad el 1 de marzo de 2001 concluyendo que éste es el momento en que comienzan las actividades, si bien matiza “este momento tiene pleno sentido, ya que determina el inicio del cumplimiento de las obligaciones formales del impuesto, aun cuando, si no se han realizado operaciones, no surge la obligación de ingreso”, a lo cual cabría añadir que tampoco la de deducción/devolución puesto que la no realización de operaciones se refiere tanto a ventas como a compras que originen derecho a deducción. En el primer escrito de alegaciones (fundamento de derecho quinto) simplemente mencionaba la presentación de la declaración censal ante la Diputación Foral de Bizkaia y de forma vaga e inconcreta que durante los meses de marzo a septiembre se habían realizado operaciones consistentes en la adquisición de bienes y servicios, sin precisar cuáles y omitiendo dos hechos relevantes: a) que la sociedad no presentó declaración-liquidación del IVA hasta el tercer trimestre de 2001 y b) que esa afirmación contradice el Informe de 16 de diciembre de 2002 de la Delegación Especial de la AEAT del País Vasco, donde literalmente se señala que “De las actuaciones de comprobación efectuadas no se desprende la existencia de operaciones significativas de compras de las que quepa concluir el efectivo inicio de la actividad con anterioridad al asiento de escisión parcial (31 de agosto de 2001) siendo a partir del 30 de septiembre del mismo año cuando empiezan a registrarse operaciones en el Libro Registro de Facturas Emitidas, aunque lo cierto es que sí se ha detectado alguna factura recibida que corresponde al segundo trimestre del año...”.

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

5. Por su parte, la sociedad, en su escrito de alegaciones de octubre de 2008 no hace ninguna mención al problema central del momento efectivo de inicio de actividades, limitándose simplemente a señalar que el 26 de julio de 2001 se procedió a la escisión parcial sin extinción de una rama de actividad de (ENTIDAD 2) y la rama de actividad fue adquirida con efectos retroactivos a 1 de enero de dicho año. Tampoco en el escrito de planteamiento de conflicto efectúa ninguna alegación sobre la fecha de inicio de actividades y únicamente en la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la liquidación derivada del acta A02-707788182 señala que, "aunque desde un punto de vista formal presentó el modelo 036 de inicio de actividades en fecha 1 de marzo, ello no se corresponde con el inicio material de actividades".

6. Para la Diputación Foral de Bizkaia, el concepto de inicio de actividades debe ser coincidente con el momento temporal en que el obligado tributario recibe regularmente facturas emitidas por terceros y/o expide facturas, disponiendo, en su caso, de los medios materiales y humanos necesarios para el ejercicio de las mismas, interpretando que esta circunstancia se produce el 31 de agosto de 2001 fecha en que se contabiliza por la sociedad el asiento de escisión parcial. Por otro lado, añade que todas las facturas, salvo una de de 27 de abril, están fechadas con posterioridad al 31 de agosto de 2001. Además, cita el Informe de la Delegación Especial de la AEAT del País Vasco de fecha 16 de diciembre de 2002 (págs. 300-311 del expediente remitido por la AEAT en junio de 2008 y al que hemos hecho alusión anteriormente), en el cual se señala que de

las actuaciones de comprobación efectuadas por la Inspección se desprenden los siguientes hechos: a) Las facturas emitidas comienzan a registrarse a partir del 30 de septiembre de 2001; b) En las facturas emitidas consta "(ENTIDAD 2). (ENTIDAD 1)"; c) Por lo que se refiere al libro registro de facturas recibidas la mayor parte son emitidas con posterioridad al 31 de agosto de 2001, salvo una de 27 de abril de 2001, registrada el 30 de junio. Junto a ello, el informe constata que las retenciones sobre rendimientos del trabajo y/o profesionales se presentan ante la Hacienda Foral competente desde el tercer trimestre del año 2001, sucediendo lo mismo en el caso de la declaración-liquidación del IVA.

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

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

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

razones de las diferencias que constituyen un mero error de hecho, fácilmente subsanable.

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

a) La fecha de inicio de actividades de la sociedad no coincide con la declaración censal (1 de marzo de 2001) sino con la fecha de contabilización del asiento de escisión (31 de agosto de 2001).

b) El inicio de actividades al que se refiere el Concierto debe coincidir con el momento en que se comiencen a emitir o a recibir facturas correspondientes al desarrollo de la actividad y todas las recibidas (salvo una) son emitidas con posterioridad al 31 de agosto de 2001.

c) Elevando las operaciones realizadas desde el inicio de la actividad al año se superan los 500 millones de pesetas en 2001 y los seis millones de euros en 2002, por lo que al realizar todas las operaciones en territorio común (cosa que no discute, como hemos visto, la AEAT), la competencia para la exacción del IVA corresponde a la Administración del Estado, de acuerdo con el artículo 28 del Concierto de 1981.

7. Ante la ausencia de norma específica en el Concierto que delimite el concepto de "inicio de actividades", entendemos que es preciso acudir a la normativa foral y, en su caso, a la estatal, la cual tiene carácter supletorio en todo caso conforme la Disposición Adicional Primera del Concierto de 1981, y en este punto es básico el artículo 5 de la Ley del IVA e idéntico precepto de la Norma Foral del Territorio Histórico de Bizkaia. Este precepto es clarísimo

a la hora de determinar el momento inicial de las actividades que comienza en el momento en que se realiza la adquisición de bienes y servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades. A su vez, el art. 164 de la Ley estatal del IVA impone a los sujetos pasivos el deber de presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de sus las actividades que determinan su sujeción al impuesto, pero no hay una concatenación lógica, como pretende la AEAT, entre declaración censal e inicio de actividades efectivo, como se deduce del artículo 5 de la propia Ley del IVA, ni la declaración de alta tiene valor de confesión extrajudicial. Por otro lado, la sociedad no tuvo el poder material de disposición para iniciar la actividad sino hasta la aportación de rama de actividad por parte de (ENTIDAD 2) y más en concreto y así lo reconoce la propia AEAT en su Informe de 16 de diciembre de 2002, desde el momento en que se contabilizó el asiento de escisión, lo cual tuvo lugar el 31 de agosto. La adquisición (que ha de ser confirmada por elementos objetivos como dispone el artículo 5 de la Ley del IVA) no puede ser sustituida por la presentación de la declaración censal que es un hecho de carácter formal.

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

a) Hasta el 31 de agosto de 2001 la sociedad no contabiliza el asiento de escisión parcial ni comienza, efectivamente, a realizar operaciones sujetas al IVA.

b) Como reconoce la propia AEAT (Informe de 16 de diciembre de 2002) no hay operaciones significativas que permitan determinar el inicio efectivo de actividades antes del 31 de agosto de 2001; es decir, no hay ventas ni compras realizadas con la intención, confirmada por elementos objetivos, de

destinarlos al desarrollo de tales actividades a que se refiere el artículo 5 de la Ley del IVA, precepto como hemos dicho básico para dilucidar la cuestión.

c) No existen antes de esa fecha los medios materiales y personales necesarios para el ejercicio una actividad empresarial.

d) El balance de escisión determina que la sociedad no había realizado actividad alguna, al no constar créditos ni deudas, sólo tesorería y capital social.

e) Durante los dos primeros trimestres del año 2001 la sociedad no presentó declaración-liquidación del IVA ni solicitó deducción por cuotas soportadas con anterioridad al inicio de actividades; en efecto, la primera declaración-liquidación presentada por el IVA corresponde al tercer trimestre de 2001. Cabe incluso preguntarse por qué la AEAT no cuestiona la falta de presentación de las declaraciones-liquidaciones que, de aceptarse su tesis, debería haber presentado la sociedad.

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

La disociación que hace el Informe de la AEAT de 16 de diciembre de 2002 entre inicio de actividad formal e inicio de actividad material puede ser correcta semánticamente, pero no cabe invocar sólo la primera para justificar su falta de competencia y al mismo tiempo reconocer (y esto sí es una prue-

ba documental dentro de este procedimiento) que el inicio efectivo comprobado por elementos objetivos que son a los que se refiere el artículo 5 de la Ley del IVA, se produjo el 31 de agosto de 2001. Todos estos argumentos demuestran que, objetivamente tal y como exige el artículo 5 de la Ley del IVA, la sociedad no inició efectivamente sus actividades en la fecha de declaración censal de alta —es decir, el 1 de marzo— ante la Diputación Foral de Bizkaia, sino con posterioridad y más en concreto el 31 de agosto de 2001, con la inscripción del asiento de escisión en sus libros contables.

Frente a estos argumentos objetivos —que es lo que exige la Ley— la AEAT sólo opone uno de carácter no sustantivo, sino derivado del cumplimiento —quizá erróneo— de un deber formal: la reiterada fecha de presentación del modelo 036 el día 1 de marzo, extrapolando de esa presentación, sin base ni fundamento alguno, unas conclusiones desvirtuadas por los hechos, documentos e, incluso, por sus propios informes, silenciando además que el contribuyente presentó ante la AEAT declaración de modificación de la fecha de inicio de actividades (situándola en el 1 de diciembre de 2001), sin que dicha Agencia contestara en sentido positivo o negativo.

Estando de acuerdo ambas Administraciones en que el 100% de las operaciones se realizó en territorio común y asimismo en el volumen de operaciones (no obstante alguna discrepancia cuantitativa que no afecta al resultado final) realizado por la sociedad en 2001, procede, a tenor del art. 28 del Concierto de 1981 (en la redacción dada por la Ley 38/1997) elevar al año el citado volumen de operaciones (dado que el primer año de actividad no coincide con el año natural) con efectos desde el 31 de agosto de 2001, resultando de esta operación matemática que la sociedad superó en dicho año los 500 millones de volumen de operaciones; en efecto, si el volumen de operaciones reconocido asciende a 2.391.104,04

euros desde septiembre hasta diciembre de 2001, la elevación al año determina una cifra de volumen de operaciones de 7.173.312,12 euros. Por aplicación del artículo 28 del Concierto de 1981, habiéndose realizado las operaciones íntegramente en territorio común y siendo el volumen de las mismas superior a 500 millones de pesetas, la Administración competente para la exacción del IVA 2001 correspondiente a (ENTIDAD 1), es la Administración estatal.

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

8. Teniendo en cuenta el fundamento de derecho anterior, donde resulta demostrado que la sociedad tuvo en 2001 un volumen de operaciones superior a 500 millones de pesetas, y, además, superior a 6 millones de euros (lo cual es básico para determinar la competencia estatal o foral dada la elevación del volumen de operaciones operado por el Concierto de 2002, con efectos desde el 1 de enero de dicho año) y teniendo en cuenta que —y en esto están de acuerdo ambas Administraciones— el 100% de las operaciones se realizó en territorio común no estimamos procedente entrar a enjuiciar las otras alegaciones planteadas por las partes en conflicto, puesto que el mismo ha quedado resuelto mediante la aplicación del artículo 28.Uno y Tres del Concierto de 1981 y el artículo 27 del Concierto de 2002. En efecto, sólo para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 500 millones de pesetas (ejercicio 2001) o de 6 millones

de euros (ejercicio 2002) sería relevante el domicilio fiscal como punto de conexión; al no concurrir esta circunstancia, sino la contraria (es decir, se superan los citados límites de volumen de operaciones), en el caso que nos ocupa, ocioso para la resolución del conflicto sería entrar en la determinación del mismo.

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

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

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que la Administración competente para la exacción del IVA del año 2001 y de los meses de

enero a noviembre del año 2002 del sujeto pasivo (ENTIDAD 1) es la Administración del Estado.

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

**RESOLUCIÓN 10/2009 - EXPEDIENTE 17/2008.
IVA – traslado de saldos entre Administraciones.**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 15 de mayo de 2009

la Junta Arbitral del Concerto 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 BNNNNNNNNN), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 17/2008.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa mediante escrito de fecha 9 de mayo de 2008, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el siguiente día 12. En dicho escrito se exponen los antecedentes que se resumen a continuación:

1°. (Entidad) (CIF BNNNNNNNNN) (en adelante, "la entidad") trasladó en octubre de 2006 su domicilio social desde (Municipio de La Coruña) a (Municipio de Gipuzkoa), pasando a tributar desde ese momento por el Impuesto sobre el Valor Añadido en el Territorio Histórico de Gipuzkoa conforme a lo previsto en el artículo 27.Uno.Tercera y 43.7 del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 13 de mayo, en su redacción entonces vigente.

2°. A pesar del cambio de domicilio social, la entidad presentó en plazo ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), con fecha 29 de enero de 2007, la declaración resumen anual del IVA (modelo 390) por los tres primeros trimestres de 2006, con un resultado a devolver de 4.700,02 euros.

3°. La Jefa de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Guipúzcoa de la AEAT adoptó un acuerdo de liquidación provisional de fecha 4 de julio de 2007, según el cual no resultaba cantidad alguna a devolver. Dicho acuerdo se basó en los fundamentos jurídicos que el escrito de planteamiento resume fielmente de la siguiente manera:

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

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

Tres. Ni la Ley 37/92, del IVA ni el Decreto Foral 102/1992, del IVA, establecen que el traslado del domicilio de territorio común a foral o viceversa determine la partición del ejercicio a efectos de fraccionar la liquidación. Más bien al contrario, se parte de declaraciones-liquidaciones trimestrales o mensuales que se integran en una única declaración-resumen anual (art. 164.Uno.6 Ley 37/1992), que puede dar lugar a una única solicitud de devolución de saldo a 31 de diciembre (art. 115.Uno Ley 37/1992).

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

4°. Con fecha de registro de entrada del 3 de agosto de 2007 la entidad presentó escrito ante la Hacienda Foral de Guipúzcoa solicitando la devolución del saldo negativo de 4.700,02 euros, que le fue denegada por acuerdo del Jefe del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos del Departamento de Hacienda y Finanzas de fecha 28 de septiembre de 2007, en virtud de la consideración de que, partiendo de lo previsto en el artículo 27.1.Tercera del Concierto Económico, en las declaraciones-liquidaciones del IVA no se pueden trasladar cuotas soportadas en el domicilio fiscal anterior.

5°. Mediante Orden Foral 252/2008, de 13 de marzo, notificada a la Administración del Estado con fecha 14 de marzo de 2008, se declaró la incompetencia de la Diputación Foral de Gipuzkoa para llevar a cabo la devolución solicitada por la entidad, considerando en cambio competente a la Administración del Estado.

6°. Mediante escrito de fecha 17 de abril de

2008, el Delegado Especial de la AEAT en el País Vasco manifestó que no es procedente la mencionada declaración de incompetencia de la Diputación Foral de Gipuzkoa, señalando al efecto que el IVA es un impuesto único en territorio común y foral, sin que quepa fraccionar geográficamente 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 4.700.02 euros, resultante de la declaración-liquidación del ejercicio 2006, por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido (modelo 390 de declaración resumen anual) solicitada por (Entidad) (CIF BNNNNNNNNN), 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 no-

viembre 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 3 de agosto de 2007 la entidad, al tiempo de solicitar la devolución del IVA a la Diputación Foral de Gipuzkoa, interpuso recurso de reposición contra la liquidación provisional de fecha 4 de julio de 2007, dictada por la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la AEAT en Guipúzcoa, que fue desestimado por acuerdo de 24 de agosto de 2007.

2º. Contra el acuerdo anterior, la entidad interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional del País Vasco, que la desestimó por resolución de 27 de febrero de 2008, 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 única declaración-liquidación del cuarto trimestre de 2006 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 qué Administración es competente para la exacción y devolución de las cantidades que, en concepto de IVA, del ejercicio 2006, por importe de 4.700.02 €, solicitó el obligado (Entidad) (NIF BNNNNNNNNN)". 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 3-10-

2006 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 27 de febrero 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 señala-

do 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 siendo por tanto quien debe efectuar la devolución solicitada por el obligado tributario del IVA del ejercicio 2006. 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, aquéllas formularon alegaciones mediante sendos escritos ambos de 17 de febrero de 2009 que tuvieron entrada en el registro de esta Junta Arbitral el siguiente día 18. La entidad contribuyente lo hizo por medio de un escrito de 18 de febrero de 2008, registrado de entrada el día siguiente.

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 4.700,02 euros resultante de la declaración-resumen anual del IVA presentada por la entidad a la AEAT por los tres primeros trimestres de 2006. 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 3 de octubre 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 (2005) 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 Concerto 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 mencionadas en el apartado anterior, sostiene que tales consecuencias se producen a partir del momento de ese cambio de domicilio, por aplicación análoga 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 Concerto 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 Es-

tado, 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 el 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...”.

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 anti-jurídica 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 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 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, 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 cuarto trimestre ante la Administración competente tras en 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 efecto, lo que, a juicio de la Administración, exigiría la mecánica gestora del IVA pero no admiten las normas de este impuesto sería que el sujeto pasivo esperase a la terminación del cuarto trimestre, momento en el cual tendría que presentar una declaración-liquidación ante la Administración anterior solicitando la devolución del saldo pendiente frente a ella, y otra declaración-liquidación ante la nueva Administración, competente para la aplicación del impuesto a partir del cambio de domicilio. Puesto que, según la AEAT, este procedi-

miento, insistimos, es contrario a la disciplina del IVA, la única solución para que el contribuyente pueda ejercitar su derecho a la deducción o devolución, y se observe el principio de neutralidad del impuesto, es, siempre en opinión de la AEAT, trasladar el saldo a la declaración del cuarto trimestre (ante la nueva Administración) y solicitar de ésta la devolución si el sujeto pasivo opta por ella.

5. En su escrito de alegaciones de fecha 17 de febrero de 2009, la Diputación Foral de Gipuzkoa, señala que “a pesar de que la Administración tributaria del Estado admita la posibilidad de excepciones a la regla que impide trasladar saldos deudores a otras administraciones incompetentes para la exacción de un impuesto en determinado periodo, la Administración tributaria de la Diputación Foral de Gipuzkoa considera que la falta de regulación para estos supuestos advertida en el Concierto Económico, no puede llevar a que la ausencia de cauce procedimental para proceder a la referida compensación o devolución, permita preponderar aspectos formales respecto de cuestiones sustanciales sobre las que se sustenta la norma paccionada del Concierto, como lo es la competencia para la exacción e inspección de un determinado tributo”.

Propone la Diputación una interpretación “integradora” del artículo 115.Uno LIVA y la norma foral correspondiente, admitiendo la presentación de la declaración-liquidación correspondiente al último trimestre del año, aunque la competencia para la exacción ya se haya alterado, a los efectos de solicitar la devolución del importe pendiente ante la Administración ya no competente.

Aparte de otras consideraciones, cita la Diputación Foral la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 8 de noviembre de 2001 (asunto C-338/98), según la cual, afirma, son los Estados miembros quienes están obligados a aplicar

la Sexta Directiva, adoptando aquellas medidas que sean necesarias para respetar las disposiciones expresamente establecidas en la normativa comunitaria. De esta resolución deduce la institución foral que “teniendo en cuenta que la competencia para proceder a la devolución o compensación corresponde a la Administración que exacciona, postura mantenida por esta Administración tributaria, la ausencia de procedimiento establecido para su materialización implicaría la vulneración por motivos formales de los principios armonizadores del Impuesto que subyacen en la normativa comunitaria”.

6. La AEAT, en su escrito de 17 de febrero de 2009, insiste en primer lugar tenazmente 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: la regla general, que de nuevo manifiesta aceptar, es “que las compensaciones o devoluciones se distribuyen entre 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 com-

petente 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. En tales supuestos, “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”. Tampoco es posible, según las normas del IVA, la presentación de varias autoliquidaciones por el mismo periodo ante distintas Administraciones.

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 mercantil los 6 millones de euros, haya de aceptarse por la HFG las cantidades pendientes de compensación que arrastrase el sujeto pasivo, y que no son sino las cuotas soportadas necesarias para generar, normalmente, las futuras cuotas repercutidas”.

7. Por su parte, la entidad, en su escrito de 18 de febrero de 2009, afirma que “defiende su derecho a

pedir la devolución del IVA ante la Diputación Foral de Gipuzkoa, ya que su domicilio fiscal al tiempo de cumplir su obligación tributaria de liquidar el IVA correspondiente a todo el ejercicio de 2006, mediante la presentación en plazo del Modelo 390 radicaba en el Territorio Histórico de Gipuzkoa”. Añade seguidamente que no procede el fraccionamiento del ejercicio a efectos de liquidación conforme a la técnica del IVA y que “ejercita su derecho de crédito ante la Hacienda Foral de Gipuzkoa, dado que el domicilio fiscal actúa como punto de conexión, a la hora de determinar la Administración competente ante la que deben cumplirse las obligaciones tributarias y la devolución constituye un elemento más de la obligación tributaria ...”. En definitiva, pues, la entidad se adhiere a la posición de la AEAT.

8. 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.

9. 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. No compartimos la conclusión que, en términos no muy claros, pretende extraer del primero de los anteriores apartados la AEAT en su segundo escrito de alegaciones, como hemos expuesto en el fundamento de derecho 6. Se trata, al parecer, de un argumento a contrario: puesto que en los casos como el presente no se produce un reparto de las liquidaciones, la totalidad de las cantidades pendientes de compensación corre a cargo de la nueva Administración competente.

El argumento de la AEAT da por supuesto lo que trata de demostrar, a saber, que existe un traslado de

saldos entre Administraciones. En realidad sucede lo contrario: 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.

Al argumento expuesto añade la AEAT la consideración de que "las cantidades pendientes de compensación que arrastrase el sujeto pasivo [...] no son sino las cuotas soportadas necesarias para generar, normalmente, las futuras cuotas repercutidas". El nuevo argumento desconoce el sistema del IVA: las cuotas soportadas deducibles que han contribuido a la formación del saldo pendiente de compensación o devolución se han devengado y repercutido por las adquisiciones de bienes o servicios (inputs) necesarios para producir no servicios futuros que generarán nuevos IVA devengados y repercutidos, sino las operaciones gravadas que han generado el IVA devengado en el mismo periodo de liquidación.

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, 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 aquélla, distorsiones patrimoniales que no son conformes con el principio de reparto equitativo de los recursos fiscales en el que se funda el Concierto Económico.

10. 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 los anteriores fundamentos de derecho 4 y 6, 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 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, como alega la Diputación Foral de Gipuzkoa, un argumento de carácter formal como es el de que las normas reguladoras de la gestión del IVA no contemplan 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 supuestos.

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".

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 men-

cionada 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 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 so-

lución 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 BN-NNNNNNNN) del saldo pendiente a favor de esta entidad por los tres primeros trimestres de 2006 por importe de 4.700,02 euros, sin perjuicio de su potestad de comprobar dicho saldo.

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

**RESOLUCIÓN 12/2009 - EXPEDIENTE 20/2008.
IVA – traslado de saldos entre Administraciones.**

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 BNNNNNNNNN), 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 BNNNNNNNNN) 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 aquélla 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 Concerto 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 actua-

rio, 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 BNNNNNNNNN), 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 Concerto 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 Con-

cierto 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 Concerto 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 Concerto 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 Concerto 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 aquella, 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 deducírselo 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 integrar

se 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 compe-

tencia, 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 proble-

ma 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 Concerto 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.

