

### **Tribunal Supremo: Traslado de saldos IVA. SENTENCIA de treinta de Marzo de dos mil once.**

VISTO por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Señores Magistrados anotados al margen, el Recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por la Administración General del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado; y, estando promovido contra la Resolución 11/2009, de 19 de junio, de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, que acuerda declarar que la Administración del Estado es la competente para la devolución a Construcciones Abanto 2002, S.L. de los saldos pendientes durante el tiempo del año 2004 en que el domicilio de dicha entidad estuvo situado en territorio común. Habiendo sido partes recurridas, de un lado, la entidad mercantil Construcciones Abanto 2002, S.L., representada por la Procuradora D<sup>a</sup>. Leocadia García Cornejo, bajo la dirección de Letrado, y de otro, la Diputación Foral de Guipúzcoa, representada por la Procuradora D<sup>a</sup>. Rocío Martín Echagüe, bajo la dirección de Letrado.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

##### **PRIMERO.**

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, con fecha 19 de junio de 2009, adoptó resolución número 11/2009, en relación con el expediente 18/2009, promovido por la Diputación Foral de Guipúzcoa contra la Adminis-

tración del Estado, y cuyo objeto es determinar la competencia para la devolución del IVA correspondiente al ejercicio 2006 reclamada por Construcciones Abanto 2002, S.L. En dicha resolución se acuerda: "Declarar que la Administración del Estado es la competente para la devolución a Construcciones Abanto 2002, S.L. (CIF B43699347) de los saldos generados durante el tiempo del año 2004 en que el domicilio de dicha entidad estuvo situado en territorio común, sin perjuicio de su potestad de comprobar dichos saldos."

##### **SEGUNDO.**

Contra la anterior sentencia, la Administración General del Estado formuló Recurso Contencioso-Administrativo. Termina suplicando de la Sala dicte sentencia por la que se declare la nulidad del acuerdo impugnado de la Junta Arbitral, por ser la Administración competente para devolver el IVA objeto de este recurso la Diputación Foral de Guipúzcoa.

##### **TERCERO.**

Por auto de 6 de julio de 2010, esta Sala estimó la petición de nulidad de actuaciones formulada por la Diputación Foral de Guipúzcoa en relación con la sentencia que se había dictado en el presente recurso el 3 de marzo de 2010 y ordenó la retroacción de las actuaciones por no haber tenido por parte a la Diputación Foral de Guipúzcoa.

##### **CUARTO.**

Efectuado el trámite para conclusiones a las partes recurridas, se acuerda por provi-

dencia de 16 de diciembre de 2010, señalar para votación y fallo el 17 de marzo pasado.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzón Herrero, Magistrado de la Sala

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO.

Se impugna, mediante este Recurso Contencioso-Administrativo, interpuesto por el Abogado del Estado, la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico de 19 de junio de 2009 por la que el Conflicto Negativo planteado por la Diputación Foral de Guipúzcoa sobre cual de las dos Administraciones era competente para la devolución del IVA correspondiente al ejercicio 2006 a Construcciones Abanto 2002, S.L., declaró: "Declarar que la Administración del Estado es la competente para la devolución a Construcciones Abanto 2002, S.L. (CIF B43699347) de los saldos generados durante el tiempo del año 2004 en que el domicilio de dicha entidad estuvo situado en territorio común, sin perjuicio de su potestad de comprobar dichos saldos."

No conforme con dicha resolución el Abogado del Estado interpone el Recurso Contencioso-Administrativo que decidimos solicitando en la Suplica de la demanda: "... dicte sentencia declarando la nulidad del acuerdo impugnado de la Junta Arbitral, por ser la Administración competente para devolver el IVA objeto de este recurso la Diputación Foral de Guipúzcoa."

### SEGUNDO.

Los hechos que configuran el debate son los siguientes:

1º.- Construcciones Abanto 2002, S.L. (CIF B43699347) trasladó el 15 de abril de 2004 su domicilio social desde Tarragona a Guipúzcoa, pasando a tributar desde ese momento por el Impuesto sobre el Valor Añadido en el

Territorio Histórico de Guipúzcoa conforme a lo previsto en los artículos 27.Uno. Tercera y 43.7 del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 13 de mayo, en su redacción entonces vigente.

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

3º.- La Jefa de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Guipúzcoa de la AEAT adoptó un acuerdo de liquidación provisional de fecha 26 de abril de 2006, según el cual no resultaba cantidad alguna a devolver. Dicho acuerdo se basó en los siguientes fundamentos jurídicos que el escrito de planteamiento resume fielmente de la siguiente manera:

Uno. La entidad declarante, al no haber superado en el ejercicio 2003 los 6.000.000 de euros de volumen de operaciones, durante el ejercicio 2004 debe tributar exclusivamente a la Administración correspondiente a su domicilio fiscal, con arreglo a lo previsto en el artículo 27.Uno.Tercera del Concierto Económico.

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

Tres. Ni la Ley 37/92, del IVA ni el Decreto Foral 102/1992, del IVA, establecen que el traslado del domicilio del territorio común a foral o viceversa determine la partición del ejercicio a efectos de fraccionar la liquida-

ción. Más bien al contrario, se parte de declaraciones-liquidaciones trimestrales o mensuales que se integran en una única declaración-resumen anual (art. 164.Uno.6 Ley 37/1992), que puede dar lugar a una única solicitud de devolución de saldo a 31 de diciembre (art. 115.Uno Ley 37/1992).

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

4º.- Tras la negativa de la Administración del Estado la entidad incluyó en la declaración-liquidación del segundo trimestre del ejercicio 2006 por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, modelo 300, presentada ante el Departamento de Hacienda y Finanzas de Guipúzcoa la cantidad de 632.788,87 euros como cuotas a compensar procedentes de ejercicios anteriores, incluyendo, igualmente, dicha cantidad en el modelo 390 de declaración-liquidación anual por el ejercicio 2006 presentada en dicho Departamento.

5º.- Mediante Orden Foral 254/2008, de 13 de marzo, notificada a la Administración del Estado con fecha 14 de marzo de 2008, se declaró la incompetencia de la Diputación Foral de Guipúzcoa para llevar a cabo la devolución solicitada por la entidad, considerando en cambio competente a la Administración del Estado.

6º.- Mediante escrito de fecha 16 de abril de 2008, el Delegado Especial de la AEAT en el País Vasco manifestó que no es procedente la mencionada declaración de incompetencia de la Diputación Foral de Guipúzcoa, señalando al efecto que el IVA es un impuesto único en territorio común y foral, sin que quepa fraccionar geográfica o temporalmente el hecho imponible. La solicitud de

devolución sólo procede en el último período 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 Guipúzcoa decidió plantear el conflicto ante la Junta Arbitral.

La Diputación Foral de Guipúzcoa 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 Guipúzcoa incompetente para llevar a cabo la devolución del saldo negativo por importe de 632.788,87 euros, incluida por la entidad en la declaración-liquidación correspondiente al segundo trimestre del ejercicio 2006, por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, e igualmente en modelo 390 de declaración resumen anual solicitada por Construcciones Abanto 2002, S.L. (CIF B43699347), por derivar la misma de IVAs soportados en períodos anteriores en los que era competente para la exacción de dicho impuesto la Administración del Estado.

### TERCERO.

La fundamentación de la resolución impugnada es del siguiente tenor:

"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 plazo 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 del IVA») y la 4700 («Hacienda Pública, deudora del 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 ostenta 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.

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 período liquidatorio, es decir, el reparto que podemos denominar «sincrónico» frente al reparto en períodos sucesivos al que, por contraposición al anterior, podemos denominar «diacrónico».

Las normas básicas del Concierto Económico sobre el reparto «sincrónico» son las contenidas en los apartados Uno y Cinco del artículo 29, que han sido invocados por las Administraciones en conflicto.

Recordemos de nuevo el texto de dichos apartados:

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

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

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

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

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

En definitiva, pues, tanto el sistema del IVA como el Concierto Económico impiden el traspaso de saldos entre Administraciones. Pero es que además, como ha quedado indicado en anteriores fundamentos de derecho, este principio o <<regla general>> es

aceptado por la AEAT, la cual aduce importantes razones en su apoyo.

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

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

Pues bien, no compartimos la tesis de la AEAT por las razones que se exponen a continuación. La primera y fundamental es que un argumento de carácter formal como es el de que las normas reguladoras de la gestión del IVA no 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 Adminis-

tración, 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 que 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 pueda cubrirse, como lo hemos dicho, deduciendo la norma pertinente (la que la AEAT considera <<regla general>>) a partir de los principios del Concierto Económico y del propio Impuesto. En segundo lugar, existe un vacío normativo en cuanto al procedimiento a seguir para la ejecución de la norma material, derivado precisamente de la inexistencia de ésta. Pero evidentemente la ausencia de estas normas procedimentales no es un argumento válido frente a dicha regla. La AEAT califica a esta regla de <<general>>, lo cual implica que tiene excepciones. Se trata, sin embargo, de una regla absoluta ya que deriva de los principios esenciales del IVA, que el Concierto Económico da por supuesto.

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

volución 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.

El artículo 16.5 e) RJACE nos impone que dispongamos la <<fórmula de ejecución de la resolución>>.

La ejecución de la presente resolución requiere simplemente que sea la Administración del Estado la que efectúe la devolución del saldo del IVA pendiente en el momento del cambio de domicilio de la entidad al Territorio Histórico de Guipúzcoa, 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 Guipúzcoa. Aún más sencillo sería que el contribuyente presentase a la AEAT un escrito solicitando la devolución. Naturalmente, esta solicitud estaría sujeta a la oportuna comprobación, de acuerdo con la salvedad que hace la AEAT en el suplico de su primer escrito de alegaciones, tanto más justificada cuanto que es a ella a quien, de acuerdo con la presente resolución, incumbe la devolución.

Estas dos soluciones vienen a coincidir, puesto que en definitiva se resumen en que la entidad deberá formular una solicitud de devolución a la AEAT, que deberá admitirla, sin perjuicio, insistimos, de su facultad de

comprobar que la devolución solicitada se ajusta a la ley. No es inconveniente para esta solución que la entidad, en su escrito de alegaciones, haya sostenido su derecho a pedir la devolución a la Diputación Foral de Guipúzcoa, 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."

#### CUARTO.

Idéntico problema al planteado en estos autos ha sido resuelto por esta Sala en sentencia de 10 de junio de 2010, razón por la que habrá de estarse, en virtud del principio de unidad de doctrina, a lo allí resuelto.

En la sentencia citada se afirmaba: "2. El razonamiento de la Administración tributaria estatal 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. Esta regla general se basa en el artículo 29. Uno del Concierto Económico, 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 originen derecho a la devolución que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural.>>.

Esta regla general tiene una excepción imputada por la necesidad de respetar la nor-

mativa del IVA y el principio de neutralidad, ya que dicha normativa no acepta la liquidación por períodos 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 a aquellos supuestos en los que la nueva Administración pasa a ser la única competente para la exacción del IVA, como sucede en el presente caso, por efecto combinado del cambio de domicilio y de que el volumen total de operaciones no superase los seis millones de euros, según el artículo 27.Uno.Tercera del Concierto. 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.

En conclusión, en casos como el que nos ocupa, una vez producido el cambio de domicilio, resulta procedente que, asumiendo la Hacienda Foral de Guipúzcoa la completa competencia exaccionadora por no haber excedido el volumen de operaciones de la mercantil los seis millones de euros, haya de aceptarse por la Hacienda Foral de Guipúzcoa las cantidades pendientes de compensación que arrastrase el sujeto pasivo.

3. La Sala no comparte el criterio de la Administración recurrente ni respecto a la no fragmentalidad de las cuotas del IVA en los casos de cambio de domicilio ni respecto a la interpretación que hace del concepto de Administración tributaria competente con arreglo al propio Concierto Económico.

De los datos obrantes en el expediente administrativo sobre el volumen de operacio-

nes de la mercantil solicitante de la devolución de las cuotas del IVA, la determinación de la Administración competente para la gestión del IVA resulta, en principio, de lo dispuesto en el art. 27.Uno. Tercera. del Concierto Económico. El precepto establece que <<los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de seis 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.>>. Según este precepto la exacción del IVA depende del punto de conexión referente al domicilio fiscal del obligado tributario, sin que en esta disposición legal referente al IVA exista ninguna regla especial para los supuestos de cambio de domicilio del obligado tributario. Es decir, en el caso de autos la competencia administrativa depende exclusivamente del domicilio fiscal del obligado tributario.

Es lo cierto, sin embargo, que del propio Concierto Económico se puede extraer una interpretación que permite sostener la fragmentabilidad del IVA.

El art. 43 del Concierto Económico regula, a los efectos de la gestión tributaria, el concepto de domicilio fiscal, diferenciando como es lógico, entre las personas físicas y las jurídicas.

Respecto a las personas físicas el número Cuatro.a) preceptúa que el domicilio fiscal será el de la residencia habitual.

Respecto a las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades se fija el domicilio fiscal donde esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios, partiendo no obstante de la presunción de que el domicilio fiscal, salvo lo anteriormente refe-

rido, será donde esté ubicado el domicilio social.

Sin embargo el apartado siete del citado artículo referido a las personas físicas establece que <<las 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.>>.

Ello quiere decir que en el caso de las personas físicas, cuando la competencia administrativa esté basada en su domicilio fiscal, el cambio de domicilio será el momento en que se modifique la competencia administrativa, pero a partir de ese momento, con lo que bien puede decirse que se establece una fragmentación de la competencia a partir del cambio de domicilio fiscal.

Teniendo en cuenta que el artículo 27, Norma Tercera, se refiere al reparto competencial para la exacción del IVA en los casos en que el punto de conexión sea el del domicilio fiscal, habrá que entender que lo establecido en el precitado artículo 43.Siete. es de aplicación cuando el obligado tributario del IVA en el supuesto contemplado en el referido artículo 27.Tercera. es una persona física.

Lo que se deja expuesto demuestra que no es correcta la tesis defendida por la Administración demandante de que la liquidación del IVA no es susceptible de fragmentación; con independencia de que la Administración tributaria del Estado admite 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, es lo cierto que, tratándose al menos de personas físicas que cambian de domicilio fiscal, es posible tal fragmentación, siendo el momento de dicho cambio el punto de referencia para

trasladar la competencia de una a otra Administración, pero sin que ello signifique asumir responsabilidades anteriores al reiterado cambio de domicilio.

De lo que antecede se desprende que el Concierto Económico regula los supuestos de cambio de domicilio en los casos de personas físicas, pero no contiene regulación para los casos de personas jurídicas.

Dicha laguna normativa respecto a las personas jurídicas puede tener dos interpretaciones: Una, que su no regulación significa que está prohibida la reiterada fragmentación (del IVA); y, otra, que su no regulación expresa obliga a una tarea de exégesis del Concierto para, en una interpretación lógica y sistemática del mismo, entender que a las personas jurídicas les es de aplicación el mismo régimen de exacción tributaria que el previsto para las personas físicas.

Nos inclinamos por esta segunda interpretación por ser la más lógica ya que el art. 27, Tercera, se refiere a los sujetos pasivos, concepto que engloba tanto a las personas físicas como a las jurídicas sujetas al IVA, y el artículo 43.Siete. establece una norma para los supuestos tributarios (en general dirigida a todos los Tributos concertados) en los que el punto de conexión para determinar la competencia administrativa sea el del domicilio fiscal.

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. Además, trasladar el crédito fiscal que un obligado tributario tiene frente a una Administración a otra distinta

implicaría un enriquecimiento injusto para una Administración y un perjuicio injustificado para la otra, produciendo distorsiones patrimoniales que no son conformes con el principio de reparto equitativo de los recursos fiscales en el que se funda el Concierto Económico.

Siendo el Impuesto sobre el Valor Añadido un impuesto de devengo instantáneo, ello implica que el sujeto pasivo deba 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. Lo cual lleva a entender que no corresponde a la Diputación Foral de Guipúzcoa la devolución correspondiente a deducciones originadas en un periodo en que la entidad solicitante de la devolución no tenía su domicilio fiscal en Guipúzcoa.

En consecuencia, de lo expuesto podemos extraer dos conclusiones.

1ª) No compartir la interpretación de la Administración demandante respecto a la imposibilidad legal de la fragmentación del IVA en caso de cambio de domicilio del obligado tributario --persona jurídica-- dado que esta posibilidad se recoge expresamente para las personas físicas.

2ª) Una interpretación lógica y sistemática del Concierto Económico nos inclina a defender que el régimen fiscal previsto para las personas físicas en los supuestos del cambio de domicilio fiscal es el que debe aplicarse en los casos en que, en iguales circunstancias de cambio de domicilio, el obligado tributario sea una persona jurídica. Las consecuencias del cambio de domicilio de la entidad se producen, pues, a partir del momento del

cambio, por aplicación analógica de lo dispuesto para las personas físicas en el art.

43. Siete del Concierto. Hasta ese momento la competencia debe pertenecer a la Administración que la ostentaba con anterioridad a dicho cambio.

Por otra parte, la Administración demandante defiende la unicidad del IVA por entender que así se desprende del marco legal del Impuesto, en el que se regula la exacción tributaria de una manera uniforme y sin ninguna referencia a posible fragmentaciones. Pues bien, tal criterio no contradice el que se sostiene en la resolución recurrida, pues estamos ante un impuesto en el que el reparto competencial ha sido diseñado por el Concierto Económico. Es decir, la Ley 12/2002 que aprueba el Concierto Económico no regula los aspectos sustantivos de los tributos concertados, sino que regula el ámbito competencial desde una doble perspectiva: en qué Administración recae la competencia para regular los tributos (tributos de normativa común y de normativa autonómica) y en qué Administración recae la competencia para la gestión tributaria.

Por tanto, no vale basarse en la normativa sustantiva del IVA para interpretar cuestiones competenciales reguladas por el Concierto Económico. O dicho de otra forma, el cumplimiento del marco legal del IVA está condicionado, en lo referente a las Administraciones tributarias, a lo que sobre su competencia disponga el Concierto Económico. Piénsese, si no, en lo que el Concierto dice respecto a las personas físicas que cambian de domicilio y que con la Ley del IVA no cabría tal posibilidad.

Si el Concierto Económico hubiera querido regular competencialmente el tema según el criterio de la Administración recurrente, lo hubiera recogido expresamente, toda vez que cuando se ha querido regular la eficacia de los pagos a cuenta realizados en una

Administración no competente y los efectos sobre su traslado a la otra Administración --se entiende que entre las Administraciones forales y de Territorio Común-- se ha realizado de forma expresa tal como resulta de lo preceptuado en el art. 12 del Concierto.

Nótese 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.

De no existir tal laguna el presente conflicto no hubiera llegado a surgir".

#### CUARTO.

La aplicación de la doctrina precedente comporta la desestimación del recurso, y sin que en materia de costas se aprecien méritos para su aplicación, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución.

#### FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el Recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por la Administración General del Estado contra la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico del Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, de 19 de junio de 2009, que declaró que la Administración del Estado es competente para la devolución a Construcciones Abanto 2002, S.L. de los saldos pendientes durante el tiem-

po del año 2004 en que el domicilio de dicha entidad estuvo situado en territorio común. Todo ello sin expresa imposición de las costas causadas a ninguna de las partes en el proceso.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernández Montalvo D. Manuel Vicente Garzón Herrero D. Manuel Martín Timón D. Joaquín Huelín Martínez de Velasco D. Oscar González González.

**Tribunal Supremo: Lugar realización operaciones: adquisición intracomunitaria de automóviles y posterior venta a concesionarios SENTENCIA de trece de Abril de dos mil once.**

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el recurso contencioso-administrativo nº 540/2009, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que por Ley ostenta, contra la resolución de 19 de Junio de 2009, adoptada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, por la que acuerda declarar que la Administración competente para la exacción del IVA por las operaciones interiores de entregas de bienes efectuadas por MG Rover España, S.A., desde Enero de 1990 hasta Diciembre de 2005, corresponde a la Diputación Foral de Álava.

Ha sido parte recurrida la Diputación Foral de Álava, representada por la Procuradora Doña María Eva de Guinea y Ruenes y dirigida por el letrado D. Jesús M<sup>a</sup> Ciganda Iriarte.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.**

Suscitado conflicto de competencias por la Diputación Foral de Álava, ante la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con el País Vasco, mediante escrito presentado el 14 de Marzo de 2008, frente a la Administración del Estado, en relación con la determinación del porcentaje de tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a cada Administración, de la entidad MG Rover España, S.A. respecto a los vehículos MG y Rover comercializados en España, de los periodos de liquidación comprendidos entre enero de 1990 y diciembre de 2005, la referida Junta, en resolución de 19 de junio de 2009, acordó:

*Primero.- Declarar que la Administración competente para la exacción del IVA por las operaciones interiores de entregas de bienes efectuadas por MG Rover España, desde Enero de 1990 hasta Diciembre de 2005 corresponde a la Diputación Foral de Álava. Segundo.- Declarar que la Administración competente para la exacción del IVA por las importaciones efectuadas por Rover España, S.A., entre Enero de 1990 y Diciembre de 1992 corresponde a la Administración del Estado. Tercero.- Declarar que la Administración competente para la exacción del IVA por las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas por Rover España, S.A. desde Enero de 1993 hasta Diciembre de 2005 corresponde a la Diputación Foral de Álava".*

**SEGUNDO.**

Contra dicha resolución, el Abogado del Estado interpuso recurso contencioso administrativo ante esta Sala, formalizando demanda con la súplica de que se dicte sentencia estimatoria, que anule la resolución impugnada, y, en su lugar:

*"1º) Se declare que procedía la inadmisión del conflicto planteado ante la Junta Arbitral por la Diputación Foral de Álava, por extemporaneidad, así como la declaración de caducidad de la acción procesal correspondiente; sin perjuicio del derecho sustantivo que, en su caso, pueda ejercitarse por otras vías procesales permitidas por el Ordenamiento Jurídico.*

*2º.- Se declare la prescripción de la acción de la Diputación Foral de Álava para reclamar el reembolso o la compensación de los importes de IVA de autos que hubieran sido autoliquidados y/o ingresados con anterioridad al mes de noviembre de 1999.*

*3º.- Se reconozca que la Administración del Estado es la competente para la exacción del IVA correspondiente a las operaciones interiores de entrega de vehículos efectuadas por MG ROVER ESPAÑA S.A., así como a las importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los mismos, durante los ejercicios de autos.*

*4º.- Con carácter meramente subsidiario y cautelar, se declare que la Administración competente para la exacción del IVA por las operaciones interiores de entrega de vehículos efectuadas por MG ROVER ESPAÑA S.A., y en la proporción que legalmente corresponda, para la del IVA correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias de dichos bienes, durante los ejercicios de autos, sería la Diputación Foral de Guipúzcoa; sin perjuicio de la prescripción de la acción de dicha Diputación Foral para reclamar el reembolso o compensación de dicho IVA frente a la Administración del Estado, en los términos que legalmente procedan".*

**TERCERO.**

Conferido traslado a la Diputación Foral de Álava para el trámite de contestación a la demanda, interesó sentencia por la que se desestime íntegramente el recurso, ratifican-

do la conformidad a Derecho de la decisión de la Junta Arbitral objeto de impugnación.

**CUARTO.**

Recibido el pleito a prueba, se practicó la declarada pertinente con el resultado que consta en las actuaciones.

**QUINTO.**

Evacuado el trámite de conclusiones por las partes, se señaló para el acto de votación y fallo la audiencia del día 6 de Abril de 2011, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

**SEXTO.**

En la tramitación del presente recurso se han observado las prescripciones legales.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frías Ponce,

**FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.**

El acuerdo impugnado de la Junta Arbitral del Concierto del País Vasco de 19 de Junio de 2009 rechazó, en primer lugar, la extemporaneidad del planteamiento del conflicto por la Diputación Foral de Álava, opuesta por la AEAT en su escrito de alegaciones, por entender que se había suscitado ante la Comisión Coordinadora prevista en el Concierto de 1981 el 20 de Diciembre de 1994, encontrándose pendiente de resolución al tiempo de la constitución efectiva de la Junta Arbitral.

Asimismo desestimó la prescripción alegada de los importes reclamados por la Diputación Foral de Álava correspondientes a los periodos de liquidación que abarcan desde Enero de 1990 hasta Noviembre de 1999, por existir actos interruptivos llevados a cabo por el presunto acreedor, con conocimiento de

la Administración del Estado, al haberse planteado la discrepancia el 20 de Diciembre de 1994, y de la propia sociedad al haberle requerido en Septiembre de 1994 y el 24 de Noviembre de 1998 la Diputación Foral para que presentase las declaraciones-liquidaciones tanto del IVA como del Impuesto sobre Sociedades en el territorio histórico por considerarse competente, lo que motivó una consulta tributaria a la Administración del Estado el 21 de Diciembre de 1998 y su contestación en 19 de Febrero de 1999, lo que es reconocido por el propio Ministerio en informe emitido por la Secretaría General de Política Fiscal Territorial y Comunitaria de 28 de octubre de 2002.

Finalmente, en cuanto al fondo, acepta el criterio defendido por la Diputación Foral de que las entregas de los vehículos a Dial Spaña, S.A., primero, y a los concesionarios, luego, se realizaban desde Araya (Álava), lugar en el que se encontraban al tiempo de iniciarse el transporte, por lo que a efectos de determinar el lugar de realización resultaba aplicable el punto de conexión del artículo 28.cinco.A) del Concierto de 1981 (en la redacción dada por la Ley 49/1985, de 27 de Diciembre ), y del artículo 28 uno A) 1º del Concierto aprobado por la Ley Orgánica 12/2002, de 23 de Mayo.

Sin embargo, no se acepta el porcentaje del 95 por 100 del volumen de operaciones reclamado, que ascendía a 455.872.487,77 Euros, por no haberse aportado prueba del mismo, sin perjuicio de su determinación por las Administraciones en conflicto en ejecución de la resolución.

## SEGUNDO.

En la demanda se cuestiona, en primer lugar, la fundamentación dada por la Junta Arbitral para admitir el planteamiento del conflicto presentado por la Diputación de Álava en 14 de Marzo de 2008, en cuanto no tiene en cuenta el plazo del mes establecido

por el art. 13.2 del R.D 1760/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que entró en vigor el 17 de Enero de 2008.

La Abogacía del Estado considera errónea la interpretación que mantiene la Junta Arbitral al defender que debe tramitar cualquier conflicto que se hubiere promovido con anterioridad a la fecha de su efectiva constitución, esto es, antes del 4 de Abril de 2008.

En efecto, alega que, respecto de los conflictos que ya estaban en tramitación antes de la entrada en vigor del Reglamento de la Junta, el plazo del mes debía cuando menos computarse desde el propio 17 de Enero de 2008, sin que pueda admitirse que, con la sola excusa de que no existe una norma transitoria específica, se dejó de aplicar la norma reglamentaria en vigor a un determinado conflicto, fijando como fecha relevante a estos efectos, en lugar de la propia entrada en vigor del Reglamento de la Junta Arbitral, la fecha de la constitución efectiva de la misma, ya que al margen de que esta fecha constituye un mero dato interno de funcionamiento de las sesiones de los vocales designados, lo cierto es que los servicios de la Junta Arbitral, y, en particular, los servicios de recepción y registro, hacía meses que se encontraban en perfecto funcionamiento, y los vocales habían sido ya designados por la Comisión Mixta del Concierto, e incluso su nombramiento había sido oficialmente publicado tanto en el BOE como en el del País Vasco, desde Septiembre de 2007.

La extemporaneidad alegada no puede prosperar, al compartir la Sala el criterio que viene manteniendo la Junta Arbitral respecto a los conflictos que se encontraban pendientes de solución al tiempo de su constitución, al no tratarse, en realidad, de nuevos conflictos, a los que podía ser aplicable el plazo de un mes establecido en el Reglamento, sino

de conflictos surgidos con anterioridad, como ocurre en este caso, al haberse planteado ante la Comisión Coordinadora prevista en el Concierto de 1981 el 20 de Diciembre de 1994 sin que se hubiera llegado a un acuerdo.

Así lo hemos reconocido expresamente en la sentencia de 22 de Abril de 2010, recurso número 147/2009 al declarar:

"B) Asimismo, debemos rechazar también la extemporaneidad del conflicto que aduce la representación de los recurrentes. Y es que, en ausencia de norma transitoria, frente a la tesis de que el plazo de un mes establecido en el art. 13.1 del RJACE ha de contarse desde el día siguiente a la publicación de dicha norma en el BOE (esto es, el 17 de enero de 2008), debe coincidir con la Resolución cuestionada en que procede admitir los conflictos que se encontraban pendientes de resolución al tiempo de la constitución efectiva de la Junta Arbitral del Concierto Económico. Como señala la Resolución recurrida, resulta adecuado sostener que la aplicación del sistema de plazos establecido en el referido RJACE «tiene como presupuesto que la Junta Arbitral se halle de manera efectiva en el desempeño de sus funciones»; y es que, efectivamente, carecería de justificación que caducase la posibilidad de plantear conflicto ante la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico antes de que dicho órgano «tuviese la posibilidad real de conocer de ellas». Esta es la solución más acorde con el principio pro actione y con la afirmación de los recurrentes en el sentido de que «el plazo de un mes previsto en el artículo 13 para plantear un conflicto, debe interpretarse a efectos de determinar el "dies a quo" del mismo, del modo más favorable para poder accionar ante la Junta Arbitral» (pág. 10 del escrito de demanda).

Pues bien, dado que la Junta Arbitral se constituyó el 4 de abril de 2008 y el escrito por el que la Diputación Foral de Vizcaya plan-

teaba el conflicto de competencia tuvo entrada en el Registro de dicha Junta el 14 de marzo de 2008, debe concluirse que dicho conflicto se planteó en plazo".

### TERCERO.

La segunda cuestión que se plantea en la demanda es la relativa a la prescripción del derecho de la Diputación de Álava a reclamar frente a la Administración del Estado la compensación o el reembolso de los importes de IVA correspondientes a períodos anteriores a Noviembre de 1999, que también fue rechazada por la Junta Arbitral.

La representación estatal sostiene que los documentos o actuaciones que la Junta considera no son en modo alguno "actos interruptivos" del plazo de prescripción, sino en todo caso documentos que acreditan que la resolución al conflicto seguía pendiente, y que la Administración del Estado continuaba oponiéndose a la pretensión de la Diputación Foral de Álava.

Este motivo tampoco puede prosperar, pues como opone la Diputación Foral en el caso planteado no cabe hablar de prescripción porque nos encontramos ante un conflicto entre Administraciones respecto a la tributación de una entidad por el IVA, que databa del año 1994, y que no fue resuelto hasta que la Junta Arbitral se pronunció sobre cual era la Administración competente para la percepción del tributo, sin que haya existido dejación de derechos por parte de la Diputación Foral a las cantidades que entendía se le debían por la Administración del Estado, como se pone de manifiesto en los requerimientos de fechas 24 de Noviembre de 1998, 18 de Diciembre de 2003, 19 de Diciembre de 2005 y 10 de Octubre de 2007.

En estas condiciones, hay que reconocer que las comunicaciones producidas entre las Administraciones suponía la interrupción de la

prescripción, así como las actuaciones de la sociedad ante ellas.

#### CUARTO.

Rechazada la inadmisión por extemporaneidad y la existencia de prescripción parcial procede examinar la cuestión de fondo, que consiste en determinar el territorio común o foral en el que deben tributar, de acuerdo con la Ley del Concierto Económico con el País Vasco, en el IVA las entregas de vehículos efectuadas por parte de Rover España, S.A. (o hasta el 31 de Octubre de 1995 con la intermediación de la financiera Dial Spania, S.A) en favor de cada uno de los concesionarios de su red, distribuidos por todo el territorio nacional, puesto que la distribución del impuesto por las adquisiciones intracomunitarias previamente realizadas se efectúa de acuerdo con la proporción aplicable a las operaciones interiores.

No existe discrepancia entre las Administraciones implicadas en los siguientes puntos básicos: a) que el domicilio fiscal de la sociedad se encontraba en Madrid; b) que la entidad tuvo un volumen de facturación superior a los 500 millones de pesetas hasta 2001 y superior a los 6 millones de euros a partir del 1 de Enero de 2002; y c) que el procedimiento de comercialización de los vehículos de turismo de la marca Rover era el siguiente:

1.- Rover España adquiría los vehículos a la fábrica de Rover Group Limited, situada en el Reino Unido. Las importaciones hasta el 31 de Diciembre de 1992, o las adquisiciones intracomunitarias de bienes, desde el 1 de Enero de 1993, eran realizadas por Rover España.

2.- Los vehículos eran transportados por vía marítima desde el Reino Unido hasta el Puerto de Pasajes (Guipúzcoa), donde eran descargados y situados temporalmente por la empresa Europark Pasajes, S.A., integrada en el Grupo Toquero, en virtud del contrato suscrito el 5 de Octubre de 1990.

3.- Desde Pasajes los vehículos eran transportados por Toquero Express, S.A., a las instalaciones de Europark Álava S.A., situadas en Araya (Álava), que se encargaba del almacenamiento y preparación (desparafinado, inspección y limpieza) para su posterior envío a la red de concesionarios, todo ello también en virtud del referido contrato suscrito con el Grupo Toquero.

4.- Rover España factura hasta el 31 de octubre de 1995 a Dial Spania, S.A., y ésta atiende a los pedidos realizados por los concesionarios, siendo luego Rover quien factura y pone a disposición de la red de los concesionarios los vehículos.

5.- Por último Rover daba instrucciones a Europark Álava para el envío de los vehículos a la red de concesionarios desde Araya, por medio de Toquero Express, S.A.. Además el personal de Rover tenía libre acceso a las instalaciones contratadas para el ejercicio de la actividad de supervisión y control.

Existe, sin embargo, discrepancia sobre la duración del almacenamiento en Araya hasta que los vehículos son transportados a los concesionarios, y sobre la incidencia que tenía que en ocasiones fueran los concesionarios quienes solicitaran por vía informática directa a la fábrica los vehículos y no Rover España, al constar también que los pedidos eran formulados por Rover en base a las previsiones de peticiones y para mantener un stock mínimo de vehículos exigido.

#### QUINTO.

Conviene comenzar recordando que el IVA se incorporó al Concierto Económico como tributo concertado de normativa común.

El Concierto aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de Mayo, al igual que lo hacía sustancialmente el Concierto de 1981, aplicable al presente caso en los periodos comprendidos entre enero de 1990 y diciembre de 2001,

combina para determinar cuál es la Administración competente para la exacción del Impuesto dos criterios: personales (domicilio fiscal del sujeto pasivo y volumen de sus operaciones) y territoriales (lugar de realización de las operaciones).

Nos interesa ahora detenernos en los puntos de conexión que determinan el territorio donde opera el sujeto pasivo.

Resulta clave, a estos efectos, las reglas que afectan a la entrega de bienes. El artículo 28 Uno A de la Ley 12/2002, establece que: "A los efectos de este Concierto Económico, se entenderán realizadas en los territorios históricos del País Vasco las operaciones sujetas al Impuesto de acuerdo con las siguientes reglas: A. Entregas de bienes.1- Las entregas de bienes muebles corporales, cuando se realice desde el territorio vasco la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte".

#### SEXTO.

La Junta Arbitral entendió que, ante el acuerdo de Rover España con la entidad Europark Álava, S.A., de situar los vehículos en las instalaciones de Araya (Álava) para el almacenamiento y preparación antes de su envío a los concesionarios, todas las entregas debían considerarse realizadas en territorio foral, por ser Álava el lugar de inicio del transporte de los vehículos.

Esta decisión es impugnada por la Administración del Estado, a través del presente recurso, por estimar que el inciso especial contenido en el artículo 28.Uno A 1º de la Ley del Concierto de 2002, anteriormente contenido en el artículo 28.Cinco A a) de la Ley del Concierto de 1981, relativo a las entregas de bienes muebles corporales que deban ser

objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, se integra en el mismo párrafo en el que se enuncia la regla básica para las entregas de bienes muebles corporales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, las cuales se entenderán realizadas en el territorio del País Vasco cuando se realice desde el territorio vasco la puesta a disposición del adquirente, por lo que la interpretación tanto literal como lógica y sistemática del precepto, para la recurrente, conduce a la conclusión de que estamos ante una especificación del criterio de tributación en origen, por lo que sólo se entenderán realizadas en territorio vasco aquellas entregas de bienes muebles corporales en los que el valor añadido inherente a la concreta operación sujeta al Impuesto se haya efectivamente generado en territorio vasco.

Por ello, en el caso de las operaciones de entrega de vehículos efectuada por Rover España, S.A., niega que se efectuasen en el territorio histórico de Álava, sino en territorio común, porque la puesta a disposición de los vehículos a los concesionarios sólo podía ser acordada por la referida sociedad desde sus centros de trabajo que estaban situados en Madrid, y porque no cabe entremezclar los lugares en que se desarrollan las operaciones de transportes y /o logística por parte de las empresas del Grupo Toquero, que generan un valor añadido inherente a tales prestaciones de servicios con las operaciones de comercialización de vehículos desarrolladas por Rover España, respecto de las que ningún valor añadido se genera en territorio foral, agregando, como argumento adicional, que los vehículos salían de Inglaterra con asignación de un concreto concesionario, en la mayoría de los casos, de forma que se transportaban desde el Reino Unido, sin perjuicio de su almacenamiento temporal en distintos lugares del territorio peninsular, para tramitar la documentación, revisión, limpieza, antes de ser entregados a cada concesionario, por lo que en modo alguno las compras del Grupo Toquero en el País Vasco tenían por finali-

dad el almacenamiento de un stock de vehículos en espera de localización o búsqueda de clientes para los mismos.

Con carácter subsidiario, se interesa que se señale que el punto de conexión está situado en el Puerto de Pasajes, lugar en el que se produce la adquisición intracomunitaria de los bienes.

#### SEXTO.

La Diputación Foral de Álava rechaza, ante todo, la afirmación inicial que se hace en la demanda de que, a la hora de articular los puntos de conexión del Concierto Económico con el País Vasco en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido, sea forzoso que el legislador repare en la especial estructura de este Impuesto, por entender que la Ley reguladora del Concierto con el País Vasco fija los puntos de conexión atendiendo a criterios relacionados con la gestión del tributo de que se trate, independientemente de la naturaleza del mismo.

Por otra parte, se opone a la interpretación unilateral y desde la normativa estatal del IVA, que efectúa la demanda, porque la cuestión controvertida ha de resolverse desde el Concierto, estimando que, ante el punto de conexión que establece el artículo 28.Uno A.1º, las entregas de vehículos de Rover España S.A., debían entenderse realizadas en Álava, y, subsiguientemente, tributar por el Impuesto sobre el Valor Añadido en este territorio, al ponerse a disposición del adquirente desde el mismo, más teniendo en cuenta que en territorio alavés se encontraban tales vehículos al tiempo de iniciarse su transporte para ponerlos a disposición de los concesionarios o compradores, sin que el almacenamiento en las instalaciones situadas en Araya constituyese una simple parada temporal motivada por razones técnicas de organización del transporte como de contrario se alegaba.

Recuerda, a los efectos de justificar que las entregas se realizaban en Álava por parte de Rover, que la decisión de situar los vehículos en las instalaciones de Europark Álava, S.A., en Araya, fue adoptada por Rover España S.A., que conocía perfectamente su ubicación al pactar con el Grupo Toquero, y que quien tenía el control de todo el proceso de comercialización era Rover, siendo el Grupo Toquero un mero prestador de servicios, sin facultad de decisión, no resultando imprescindible tener medios o personal en un territorio para operar en el mismo, al poder hacerlo mediante la contratación de medios a terceros.

Finalmente, resalta la actividad que desarrollaba Europark Álava, S.A., tras la recepción de la totalidad de los vehículos en Araya, procedentes de Pasajes, limpieza, verificación de daños y, en su caso, pintado, reparación y desparafinado, servicios que no estaban en absoluto relacionados con el transporte, por lo que de ninguna manera podían considerarse accesorios al mismo, para finalizar señalando que el inicio del transporte para la puesta a disposición del adquirente se producía en las instalaciones de Europa Álava, S.A., en Araya, en donde se prestaban servicios que tenían entidad por sí mismos, con una clara fractura del transporte ocasionada por el almacenaje de los vehículos, ante la permanencia media ponderada en Araya, fijada en 44 días.

#### SÉPTIMO.

Como hemos señalado, tratándose de entregas de bienes muebles, el artículo 28-Unos A.1 de la Ley del Concierto de 2002 (anteriormente artículo 28-Cinco A a) de la Ley de 1981 ) fija una regla general en virtud de la cual se entienden realizadas las entregas en un territorio cuando la puesta a disposición del adquirente se realice en dicho territorio. Por tanto, sólo cuando la entrega se realice desde el territorio vasco es cuando es posible entender que se realizan en territorio foral,

especificando, a continuación, que si los bienes han de ser objeto de transporte para la puesta a disposición del adquirente, la entrega se entenderá realizada en el lugar en que los bienes se encuentren al tiempo de iniciarse la expedición o transporte, lo que resulta válido tanto para las entregas destinadas al interior del territorio como a otros Estados miembros y a países terceros.

De esta forma, la Ley del Concierto establece los mismos criterios que se regulan en la Ley del IVA para determinar cuando una entrega de bienes, hayan o no sido objeto de expedición o transporte, se considera realizada en el territorio de aplicación del Impuesto (artículo 68 ).

Además, conviene recordar que el concepto de entrega de bienes se delimitó por la Sexta Directiva (art. 5.1 ) a través de una amplia declaración al definirla como la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, entre otras, en las sentencias de 8 de Febrero de 1990, asunto C- 320/88 ; 6 de Febrero de 2003, asunto C- 185/01 ; 14 de Julio de 2005, asunto 453/03 y 29 de Marzo de 2007, asunto 111/05, recuerda que para que exista entrega no es preciso que haya transmisión de la propiedad jurídica del bien, al bastar con que se adquiriera el derecho a disponer del bien, situándose el adquirente en una posición de facto análoga a la del propietario.

#### OCTAVO.

Esto sentado, la primera cuestión que ha de resolverse es la de si puede considerarse que la entrega de los vehículos por parte de Rover España, S.A. se realizaba desde Álava por la simple circunstancia de encontrarse almacenados los mismos en Araya, cuando se ordena el transporte a los concesionarios, en

virtud del contrato celebrado entre Rover y Europark Álava o, por el contrario, si para determinar el territorio donde operaba el sujeto pasivo hay que tener en cuenta el lugar donde se realizaban las operaciones de compra y venta y todas las gestiones comerciales.

Pues bien, a juicio de la Sala, dado que la puesta a disposición se realiza en el momento en que se entiende efectuada la entrega de bienes, esto es, en el momento en que el vendedor transfiere al adquirente la facultad de disponer el bien en calidad de propietario, la entrega de los vehículos que implica la transmisión del poder de disposición de los mismos se produce cuando el vehículo es facturado al concesionario, contra el abono de su precio a Rover España S.A. merced a la entrega de la correspondiente documentación técnica, que hasta ese momento ha seguido en poder de Rover España S.A., propietaria del mismo, lo que implica a su vez que el cliente final cerraba la operación con el concesionario y abonaba a este su precio. Por tanto, para apreciar el lugar desde donde se realizaban las entregas hay que estar al lugar en donde se centralizaban las labores de comercialización de los vehículos y radicaba la sede principal, con independencia del lugar en el que física o materialmente se encontraban los bienes, por lo que habiéndose acreditado en las actuaciones que Rover España, S.A., carecía de instalaciones en el País Vasco y que toda la actividad se desarrollaba desde sus centros de trabajo sitos en la Comunidad Autónoma de Madrid, no cabe hablar de entregas realizadas desde el País vasco.

Así en el escrito que Rover remite con fecha 20 de Octubre de 1994 a la Oficina Nacional de la Inspección la entidad manifiesta que "todas las expediciones comerciales, operaciones de compra y venta, decisiones empresariales, facturación, contratación etc., se realizan en las oficinas de San Fernando de

Henares, Madrid, donde se encuentra la sede social de la Compañía".

También, el testigo D. Candido, antiguo Director Financiero de Rover España, S.A., hasta Septiembre de 1995, y vinculado con los concesionarios de Rover desde la financiera del BBVA hasta el año 2000, confirmó este modo de operar.

Frente a lo anterior, no cabe alegar que los vehículos, cuando la sociedad ordenaba la entrega, se encontraban en las instalaciones de Europark Álava, S.A., sita en Araya, en virtud del contrato firmado el 5 de octubre de 1990 con esta empresa, para que se encargara del almacenamiento y preparación de los mismos hasta su envío a la red de concesionarios, ya que este dato no puede resultar relevante a efectos de la exacción, al no referirse el precepto al lugar donde se hallen en el momento de la entrega, sino al lugar desde el que se realiza la puesta a disposición, tratándose los trabajos de almacenaje de servicios subcontratados que no pueden alterar el lugar de realización de las operaciones gravadas.

Por otra parte, en contra de lo que se mantiene, la campa de Araya, tenía como única finalidad el almacenamiento de un stock de vehículos y las operaciones allí realizadas en ningún caso suponían una transformación de los mismos, debiendo destacarse que según el contrato suscrito entre Rover España S.A. y las entidades integradas en el grupo Toquero en fecha 5 octubre 1990 "Rover España comunicará oportunamente a Europark y a Toquero Express sus necesidades de despacho, limpieza, envío y plazo máximo de entrega de los vehículos a los concesionarios. El plazo máximo para todas estas operaciones será de cuatro días laborables incluyendo en dicho cómputo el mismo día de la comunicación". Por lo tanto, los 44 días a los que alude la contestación a la demanda pueden deberse a diversos factores, pero lo pactado era un plazo muy inferior.

En definitiva, las instalaciones de Araya eran un simple punto logístico dentro del transporte único entre el lugar de fabricación en Inglaterra y las instalaciones de los concesionarios. El control del proceso de Rover España S.A. al que hace referencia la resolución recurrida, el artículo 7,2, del contrato antes referido, y el que aquella sociedad conociera el destino y ubicación de los vehículos, no puede alterar la conclusión adoptada, pues como hemos señalado el destino de Araya era una parada temporal de unas mercancías cuyo destino final venía predefinido desde el Reino Unido, implicando un mero tránsito, aunque en él se hubieran realizado cuantiosas inversiones, hasta las instalaciones del adquirente.

#### NOVENO.

La Diputación Foral de Álava, sin embargo, se acoge exclusivamente a la regla especial que dispone que "cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquellos al tiempo de iniciarse a expedición o el transporte", regla que es la que considera aplicable también la Junta Arbitral, y que le permite concluir que en un volumen muy importante, pero cuya cuantificación no puede realizar por carecer de datos, las entregas de los vehículos a Dial Spania y/o a los concesionarios se realizaban desde Araya (Álava), lugar en el cual se encontraban al tiempo de iniciarse el transporte, resultando indiferente que Rover España, S.A., contase o no con medios personales y materiales propios en dicho territorio histórico o bien que hubiera subcontratado la labor de depósito de los vehículos con destino a los concesionarios, al ser claro que es dicha sociedad quien tenía el poder de disposición de los vehículos y quien tenía el poder de supervisión y decisión sobre la localización de los mismos.

No podemos compartir la interpretación que realiza la Junta Arbitral respecto al punto de conexión que considera aplicable.

Como, al principio, señalábamos, la Ley del Concierto establece los mismos criterios que se regulan en la Ley del IVA, para determinar cuando una entrega de bienes se considera realizada en el territorio de aplicación del impuesto.

Con arreglo al art. 68 Uno las entregas de bienes que no son objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente se entienden realizadas en el territorio de aplicación del IVA español cuando los bienes se ponen a disposición del adquirente en dicho territorio. La expedición o transporte a que hace referencia ese precepto es aquel que implica la salida o entrada de los bienes en el territorio de aplicación del impuesto. Por lo tanto, la regla general es aplicable también cuando los bienes son objeto de un transporte que discurre, todo él, en el territorio de aplicación del impuesto.

Si, tratándose de bienes muebles corporales, éstos deben ser objeto de expedición o transporte fuere del ámbito territorial del Impuesto, para su puesta a disposición del adquirente, la entrega se entiende realizada en España cuando la expedición o transporte se inicia en el territorio de aplicación del Impuesto..

Pues bien, habiendo incorporado estos mismos principios al Concierto, y como mantiene la Administración del Estado el inciso especial ha de interpretarse en el sentido de que se integra en el mismo párrafo en el que se enuncia la regla básica para las entregas de bienes muebles corporales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, según la cual se entenderán realizadas en territorio del País Vasco " cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente", por lo que sólo puede jugar para entregas de bienes sujetas al Impuesto cuando se realice

desde el territorio vasco la puesta a disposición del adquirente.

Otra interpretación supondría dar toda la relevancia al lugar donde se sitúan las campañas que puede ser distinto del territorio en el que opere el sujeto pasivo.

En definitiva, no procede efectuar una interpretación literal como la que propugna la Junta Arbitral, sino una interpretación lógica y sistemática como la que interesa la Administración recurrente del punto de conexión.

En caso contrario, nos encontraríamos que, por la sola circunstancia de que unas mercancías hayan transitado por el País Vasco durante breves días, la tributación por razón del Valor Añadido inherente a la comercialización y entrega de esas mercancías, se podría atribuir íntegramente al País Vasco; sin que la fabricación de dichas mercancías se haya producido en País Vasco, sin que tampoco se haya producido transformación de las mismas en el País Vasco, y sin que la labor de comercialización de esas mercancías haya tenido lugar en dicho territorio DÉCIMO.- Por lo expuesto, procede estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto, con anulación de la resolución impugnada, declarando en su lugar que la Administración competente para la exacción del IVA por las operaciones interiores de entregas de bienes efectuadas por MG Rover España S.A. desde Enero de 1990 hasta Diciembre de 2005 corresponde a la Administración del Estado, lo que tiene incidencia respecto a las adquisiciones intracomunitarias efectuadas por Rover España S.A., desde Enero de 1993 hasta Diciembre de 2005, al corresponder también a la Administración del Estado, sin que se aprecien circunstancias para una expresa imposición de costas a las partes.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución.

**FALLAMOS**

Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Administración General del Estado contra la resolución de 19 de Junio de 2009, adoptada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, declarando la nulidad de tal resolución y reconociendo, en su lugar, que la Administración del Estado era la competente para la exacción del IVA por las operaciones interiores de bienes efectuadas por M.G. Rover España S.A., desde Enero de 1990 hasta Diciembre de 2005, así como por las adquisiciones intracomunitarias realizadas desde Enero de 1993 hasta Diciembre de 2005, y por las importaciones efectuadas entre Enero de 1990 y Diciembre de 1992, sin costas.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgado, lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernández Montalvo, D. Juan Gonzalo Martínez Mico, D. Emilio Frías Ponce, D. Ángel Aguillo Avilés, D. Jose Antonio Montero Fernández, D. Ramón Trillo Torres.

**Tribunal Supremo: IVA. Traslado de saldos. SENTENCIA de diecisiete de junio de dos mil diez.**

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el recurso contencioso-administrativo núm. 529/2009, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado, contra la Resolución de fecha 19 de junio de 2009, dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en el expediente núm. 20/2008, en relación con el conflicto negativo planteado por la Diputación Foral de Guipúzcoa sobre la competencia para la devolución del Impuesto sobre

el Valor Añadido reclamada por la entidad Inverlur Participadas, S. L., correspondiente a los ejercicios 2005 y 2006.

Ha sido parte recurrida la DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPÚZCOA, representada la Procuradora de los Tribunales doña Roció Martín Echagüe.

**ANTECEDENTES DE HECHO****PRIMERO.**

Con fecha 19 de junio de 2009, la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco dictó Acuerdo en el conflicto núm. 20/2008, planteado por la Diputación Foral de Guipúzcoa contra la Administración del Estado en relación con la Administración competente para la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de los ejercicios 2005 y 2006, solicitada por la entidad Inverlur Participadas, S. L., por importe de 14.622.743,67 euros.

Del expediente administrativo se desprenden los siguientes hechos:

1) La entidad INVERLUR 5005, S.A., que tributaba únicamente a la Administración del Estado, presentó declaraciones mensuales del I.V.A. a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) durante todo el ejercicio 2005 y los seis primeros meses de 2006, declarando en la de junio de 2006 una cantidad a compensar en períodos posteriores de 14.622.743,74 euros.

2) Con ocasión de la escisión total de la entidad INVERLUR 5005, S.A. se constituyó como una de las sociedades beneficiadas INVERLUR PARTICIPADAS, S.L., a la que, según consta en el acuerdo de escisión elevado a escritura pública, le fue transmitida la citada cantidad a compensar.

3) INVERLUR PARTICIPADAS, S.L. tributó en 2006 exclusivamente a la Diputación Foral de Guipúzcoa e incluyó en la declaración del

IVA correspondiente al tercer trimestre la cantidad a compensar antes citada. Ante la negativa de la Hacienda Foral a aceptar dicha compensación, la sociedad interpuso 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 Guipúzcoa de 21 de marzo de 2007.

4) INVERLUR 5005 presentó a la AEAT declaración del IVA correspondiente al mes de diciembre de 2006, en la que solicitó la devolución de los 14.622.743,74 euros. En agosto de 2007 la Inspección Regional de Guipúzcoa de la AEAT inició actuaciones de comprobación e investigación de INVERLUR 5005 por el IVA 2006, que se documentaron en el Acta de disconformidad núm. 71395871, de 30 de enero de 2008, que se incoó a INVERLUR PARTICIPADAS, S.L. en calidad de sucesora de la anterior. En dicha Acta y en el Informe ampliatorio se hacía constar: a) que procedía reducir el IVA soportado deducible en 26.283,72 euros, resultando, pues, un importe deducible de 14.596.460,02 euros; b) que INVERLUR PARTICIPADAS, S.L. actuó correctamente al compensar el saldo pendiente en la autoliquidación presentada a la Diputación Foral de Guipúzcoa al final del ejercicio, dado que dicha sociedad tributaba íntegramente al referido Territorio Histórico; c) que INVERLUR 5005 se extinguió como consecuencia de su escisión total con efectos a partir del 30 de junio de 2006, por lo que la última declaración relativa a dicha sociedad era del mes de junio de 2006, que debía ser presentada por quien le sucediera en la escisión; y d) que el traslado del saldo a compensar por el IVA de la Administración del Estado a la Hacienda Foral de Guipúzcoa es admisible al no prohibirlo el Concierto Económico.

5) El Inspector Regional del País Vasco dictó Acuerdo de liquidación el 11 de abril de 2008 aceptando íntegramente la propuesta del actuario. En dicho procedimiento de liquidación INVERLUR PARTICIPADAS, S. L. formuló

alegaciones en las que puso de manifiesto que en su opinión es la Administración estatal la competente para efectuar la devolución y aceptaba la reducción del IVA soportado propuesta por el inspector actuario.

6) Mediante Orden Foral 255/2008 del Diputado Foral del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Guipúzcoa, de 13 de marzo de 2008, la Diputación dispuso «declarar la incompetencia del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Guipúzcoa para admitir como cuotas a compensar procedentes de las declaraciones del Impuesto sobre el Valor Añadido presentadas por la entidad INVERLUR 5005, S. A.U., 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 INVERLUR PARTICIPADAS, S. L.», «entendiendo a la Administración del Estado a efectos de proceder a su devolución al obligado tributario».

7) Finalmente, mediante escrito de 9 de mayo de 2008, el Diputado Foral de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Guipúzcoa planteó conflicto negativo ante la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en el que solicitó que «dicte una resolución por la que se declare a la Administración tributaria de la Diputación Foral de Guipúzcoa incompetente para admitir como cuotas a compensar procedentes de las declaraciones del Impuesto sobre el Valor Añadido presentadas por la entidad INVERLUR 5005, S.A.U., 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 INVERLUR PARTICIPADAS, S. L. (...) 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».

La referida Junta Arbitral dictó Resolución de fecha 19 de junio de 2009 en la que acordó «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 INVERLUR 5005, S.A., Sociedad Unipersonal (...) a INVERLUR PARTICIPADAS, S.L., Sociedad Unipersonal (...), sucesora en la titularidad del correspondiente crédito tributario, o a quien haya sucedido a ésta, en su caso, en dicha titularidad». Dicha decisión se fundó, en esencia, en los razonamientos que a continuación se extractan.

En primer lugar, después de recordar algunos aspectos esenciales del sistema del IVA, señala que el problema planteado por los saldos de IVA «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», «no está previsto expresamente en el Concierto Económico». Éste contempla únicamente «el reparto entre las Administraciones competentes del poder tributario sobre el IVA correspondiente a un mismo periodo liquidatorio» -"sincrónico"-, no el reparto en períodos sucesivos -"diacrónico"-, y lo hace básicamente en el art. 29, apartados Uno y Cinco. «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». En relación al reparto "sincrónico", «la incomunicación de los saldos del IVA entre Administraciones» resulta claramente del citado apartado Cinco del art. 29 del Concierto, que señala que «[l]as devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una le corresponda»,

No cabe duda, de que «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» (FD 7).

En definitiva, «tanto el sistema del IVA como el Concierto Económico impiden el traspaso de saldos entre Administraciones». La AEAT acepta esta regla que califica como general, pero considera que «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», «integrándolos en sus autoliquidaciones». La solución alternativa consistiría 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», pero tiene como inconveniente «el retraso en la posibilidad de deducir el saldo».

Este razonamiento de la AEAT «implica la admisión de la competencia de la Administración de la entidad escindida para la devolución del IVA», Además, «el retraso que se pretende evitar es ajeno a cuál sea la Administración competente para efectuar la devolución», dado que, por una lado, «tal retraso no existiría si se admitiese la devolución del saldo en el momento en que se produzca el cambio de competencia», y, por otro, «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 ejercicio para obtener la devolución», salvo que resulte aplicable el régimen del art. 116 de la Ley 37/11992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA (en lo sucesivo

LIVA). Así pues, «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), razones que «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» 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 en esta cuestión una laguna normativa, de un lado, «en lo relativo a las normas materiales aplicables», aunque ésta puede cubrirse deduciendo la norma pertinente «a partir de los principios del Concierto Económico y del propio Impuesto»; de otro lado, «en cuanto al procedimiento a seguir para la ejecución de la norma material, derivado de la falta de una solución legal al problema planteado». Pero 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, «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» (FD 8).

Por lo que se refiere a la ejecución de la resolución, ésta «supone que sea la Hacienda Pública estatal la que soporte la carga financiera de la devolución», por lo que si se concluyera «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». Aunque «[u]na 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)», 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». Y en el presente caso «no es imprescindible recurrir a una compensación financiera a posteriori», dado que «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 de INVERLUR 5005 y su traspaso a INVERLUR PARTICIPADAS, devolución que ninguna de las dos Administraciones ha realizado hasta ahora», para lo cual, en ausencia de normas para este supuesto, «son posibles para ello diversos cauces formales»: bien «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» -que «sería compatible con la que dicha entidad esté obligada, en su caso, a presentar a la Hacienda Foral de Gipuzkoa», bien «que el contribuyente presentase a la AEAT un escrito solicitando la devolución». En todo caso, «la entidad deberá formular una solicitud de devolución a la AEAT, que deberá admitirla», y que «estaría sujeta a la oportuna comprobación». De hecho, la AEAT ya llevó a cabo actuaciones de comprobación que dieron lugar al acta de inspección de 30 de enero de 2008 y a la consiguiente liquidación de 11 de abril de 2008, lo que «es en cierto modo contradictorio con el rechazo a asumir la devolución del IVA objeto de comprobación».

Finalmente, aunque la Diputación Foral de Guipúzcoa 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 -«lo cual es sorprendente a la vista del expediente de inspección», en el que dicha cuantía se redujo a 14.596.460,02 euros-, no incumbe a la «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» (FD 9).

## SEGUNDO.

Contra la Resolución de la Junta Arbitral de 19 de junio de 2009, mediante escrito presentado el 24 de septiembre de 2009, el Abogado del Estado, en la representación que le es propia, interpuso recurso contencioso-administrativo (núm. 529/2009), formalizando la demanda por escrito presentado el 3 de diciembre de 2009, en el que solicita de esta Sala que se dicte sentencia que declare «la nulidad del acuerdo impugnado de la Junta Arbitral, por ser la Administración competente para devolver el IVA objeto de este recurso la Diputación foral de Guipúzcoa».

En los fundamentos de derecho del escrito de demanda comienza el Abogado del Estado solicitando que se declare que la Administración competente para devolver la cantidad pendiente de compensación por saldos de IVA, ejercicios 2005 y 2006, que presentaba la entidad INVERLUR 5005, es «la Diputación Foral de Guipúzcoa, puesto que la entidad que sucedió en la titularidad del crédito tributario -INVERLUR PARTICIPADAS- tributa a partir de dicha sucesión exclusivamente en el territorio histórico de Guipúzcoa» (pág. 4 del escrito).

Con el fin de fundamentar dicha solicitud el defensor de la Administración empieza por reconocer que el problema planteado por «saldos del IVA generados bajo la compe-

tencia de una Administración en el caso de que haya una Entidad sucesora» que «tributa en otra Administración exclusivamente» no está previsto expresamente en el Concierto Económico (pág. 5), no obstante lo cual puede servir como criterio interpretativo lo dispuesto en los arts. 29.5, citado en el Acuerdo de la Junta Arbitral impugnado, y 43.7, ambos del Concierto Económico con el País Vasco (pág. 6).

Sentado lo anterior, reconoce también con la Diputación Foral de Guipúzcoa y la Junta Arbitral que la regla general aplicable es que «las compensaciones o devoluciones se distribuyen entre las Administraciones públicas ante las que se han generado, y por consiguiente no debe producirse un traslado de saldos de IVA a compensar a otras Administraciones». Esta regla, sin embargo -advierete- «supone aplicar el IVA en la forma fijada por su ley reguladora, evitando problemas de gestión y comprobación, y la posible producción de efectos anómalos en el supuesto de cambios en las Administraciones» competentes de un año a otro» (pág. 6).

Bajo las anteriores premisas, sostiene la representación del Estado que la referida regla general tiene una excepción en el caso enjuiciado: «que se funda en la mecánica del impuesto»; y es que, «[n]o admitir en este caso el traslado de saldos pendientes implicaría el incumplimiento de tales normas, ya que no se podría solicitar en el siguiente período liquidatorio la devolución del correspondiente saldo, e incluso tampoco al final del ejercicio anual». El art. 99.3 de la LIVA. -recuerda-, posibilita que la deducción se ejercite en la declaración del período en que el titular haya soportado las cuotas deducibles «[e]n las de los sucesivos». Y en este caso el siguiente período sucesivo era el tercer trimestre, en el que la entidad INVERLUR PARTICIPADAS, S. L. tributaba exclusivamente en el territorio foral de Guipúzcoa, en virtud del art. 25 del Concierto, por lo que «la mecánica del impuesto llevaba a que en tal

Diputación Foral se podía ejercer el derecho previsto en el artículo 99» de la LIVA, con mayor motivo «cuando no era de aplicación la previsión del art. 116 de la misma ley relativa a devoluciones de importadores en régimen comercial» (pág. 7).

Se ha producido -añade el Abogado del Estado- un cambio en la Administración competente como consecuencia de una escisión total, «sin que además la Ley del IVA establezca que la entidad extinguida pueda solicitar en el momento de la extinción la devolución del saldo pendiente a su favor», por lo que «si aplicamos la regla general de no traslado de saldos se perjudica al beneficiario de la escisión difiriendo su derecho a la deducción, ya que habría que esperar al final del año para poder dirigirse a la Administración anterior solicitando la devolución»; esta es la razón por la que INVERLUR PARTICIPADAS, S. L., «que tributaba exclusivamente en la Diputación Foral de Guipúzcoa, incluyó en su declaración de IVA ante la Diputación Foral correspondiente al tercer trimestre de 2006 el importe de la deducción por IVA aplicable». En fin, de esta forma «no se altera la normativa del IVA, sino que se respeta, pues así la Entidad beneficiaria aplica los saldos conforme a la Ley del Impuesto, en función del principio de inmediatez en el ejercicio del derecho a la deducción» (pág. 8).

La anterior conclusión, a juicio del Abogado del Estado, vendría confirmada por el contenido del art. 43.7 del Concierto Económico, que, aunque referido a las personas físicas, resulta aplicable por analogía a las personas jurídicas. Hay que tener en cuenta -señala- que el art. 27, apartado tercero, del Concierto, sujeta la tributación de las personas jurídicas al lugar de su domicilio fiscal, domicilio que se establece en la forma prevista en el citado art. 43. Lo que supone que en función de tal domicilio «hay que determinar el "punto de conexión", y ello se hace según la ley "a partir de ese momento"», «es decir, a

partir del momento de cambio de domicilio fiscal» (págs. 8-9).

Por otro lado, considera la representación pública que, frente a lo que afirma la Junta Arbitral, la falta de normas materiales y procedimentales supone que deban aplicarse las citadas normas generales del IVA, de forma que en base al punto de conexión, «es decir a la Administración competente el sujeto pasivo puede ejercitar en su liquidación el derecho a aplicar las cuotas deducibles, solicitando así la correspondiente devolución», lo que permiten el art. 99.3 de la LIVA y el art. 27, regla tercera, del Concierto Económico, que señala que «la tributación se hará "en todo caso" en el lugar del domicilio fiscal cuando no se supere la cuantía anual de operaciones» que establece (pág. 10).

Además, subraya el Abogado del Estado que aunque el Acuerdo de la Junta impugnado señala que el titular del crédito debe presentar ante la Agencia Tributaria Estatal una solicitud de devolución, «tal trámite no está regulado en la normativa tributaria», «razón por la cual se entendió que en el presente supuesto existe una excepción a la regla general». Y aunque el Reglamento de la Junta Arbitral establece que ésta debe incluir en sus resoluciones la forma de ejecutar las mismas (art. 17.3 del Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre), «una cosa es la "fórmula de ejecución" y otra muy diferente el establecer un procedimiento administrativo carente de regulación, lo cual no entra en las competencias de la Junta Arbitral» (pág. 10).

Como conclusión, afirma el Abogado del Estado que «encontrándonos ante una sucesión por escisión en la que sólo se tributa en territorio común o en territorio histórico, la regla general de no traslado de saldos no es de aplicación a la vista de la mecánica del IVA «y de los principios del Concierto Económico, debiéndose admitir en este caso que procedía el traslado de saldos a la Hacienda Foral, y que por tanto el acuerdo de la Junta

Arbitral ahora impugnado no es ajustado a Derecho al declarar que la Administración del Estado es la competente para devolver el IVA soportado pendiente de compensación de los ejercicios 2005 y 2006 en el momento de la escisión de INVERLUR 5005».

### TERCERO.

La representación de la Diputación Foral de Guipúzcoa contestó a la demanda mediante escrito presentado el 19 de enero de 2010. En los fundamentos de derecho de dicho escrito comienza señalando que ambas partes están de acuerdo en dos extremos: en primer lugar, que «el Concierto Económico no regula el supuesto de Autos toda vez que nada se señala sobre la Administración tributaria competente para proceder a la devolución de las cuotas del IVA en los casos en que el ingreso se realiza en una de ellas y la devolución como consecuencia del domicilio fiscal modificado se solicita en la otra»; y, en segundo lugar, en la «existencia de la regla general del IVA según la cual las compensaciones o devoluciones de las cuotas del IVA deberán realizarse por la Administración tributaria ante la que se ha generado el débito tributario, no pudiéndose producir el traspaso de saldos del IVA a compensar de una a otra Administración tributaria» (pág. 5).

Frente a lo que mantiene la parte actora, sin embargo, la Diputación Foral de Guipúzcoa entiende que no cabe defender la existencia de una excepción a la citada regla general con fundamento en la normativa del IVA, porque ésta última «se refiere de forma unitaria a la Administración tributaria», «siendo el Concierto Económico el que regula tales situaciones competenciales» (págs. 5-6).

A juicio de la Diputación Foral, no cabe, como hace la parte actora, «acogerse a cuestiones formales para resolver cuestiones sustantivas»; ni tampoco cabe acudir «a los perjuicios que se le podrían causar a INVERLUR PARTICIPADAS, S.L. si aplicando la

regla general la sociedad tiene que esperar a finales de año para cobrar el saldo resultante de la aplicación del mecanismo de las deducciones». La respuesta al tema planteado debe buscarse en «el reparto competencial recogido en el Concierto Económico» y «no en la Ley del IVA», que «se refiere a la Administración tributaria como una Administración única» (pág. 7).

Pues bien, aunque el Concierto Económico guarda silencio respecto de las personas jurídicas, da respuesta al tema planteado en el caso de que el obligado tributario sea una persona física en el art. 43.Siete del Concierto, de cuya dicción se infiere que «en el caso de cambio de domicilio la competencia de la Administración tributaria nacería desde ese momento, y no antes, de dicho cambio de domicilio» (pág. 8). La interpretación de la parte actora, según la cual «en virtud de dicho texto legal la competencia para la exacción tributaria del IVA (incluida la devolución de cuota ingresadas en la otra Administración)» recae en la Diputación Foral «por ser la Administración tributaria competente en virtud del domicilio de la obligada tributaria», «omite cualquier referencia al hecho previo del ingreso de las cuotas cuya devolución se solicita» (págs. 8-9). A juicio de la parte recurrida, a tenor de lo dispuesto en el referido art. 43.Siete, «si el obligado tributario hubiera sido una persona física la competencia de la Hacienda Foral de Gipuzkoa, se iniciaría desde el momento del cambio de domicilio, siendo competencia de la Administración del Estado lo referido a fechas anteriores a tal hito, lo que implicaría que la devolución de las cuotas del IVA las debería realizar esta Administración» (pág. 9). Ahora bien, en el caso en que el obligado tributario es una persona jurídica el silencio normativo «no significa una prohibición de la aplicación del régimen previsto para las personas físicas» en el citado art. 43.Siete.

La actora, al defender que el punto de conexión (el domicilio fiscal) «conlleva que sea

la Administración competente para la exacción tributaria la que debe proceder a la devolución de las cuotas del IVA», «defiende el escenario injusto de que la Administración que debe proceder a la devolución de las cuotas del IVA no es la que previamente las ingresó», esto es, defiende «que una Administración sea la que reciba las cuotas tributarias (la del Estado) y otra (la foral) la que proceda a la devolución», lo que constituye un escenario «inadmisible» (págs. 10-11). Sin embargo, «ni en el marco legal sustantivo del IVA, ni en el tema competencial previsto en el Concierto Económico existe ninguna regla o criterio que incline a pensar que tales efectos previstos en el art. 43, Siete para las personas físicas no sea aplicable a las personas jurídicas» (págs. 11-12), por lo que, en virtud de dicho precepto, es la Administración tributaria «que recaudó la que debe proceder a la devolución, dado que tal recaudación se realizó en el ámbito competencial recogido en el Concierto Económico» (pág. 13). Finalmente, la Diputación Foral señala que del mismo modo que esta Sala ha mantenido en su Sentencia de 15 de junio de 1993 que «para que un pago sea liberatorio debe realizarse en la Administración competente según las reglas del Concierto Económico» ha de entenderse que «su devolución debe solicitarse a la Administración que previamente cobró dichas cuotas» (pág. 14).

Por otro lado, niega la Diputación Foral que los dos mecanismos de ejecución propuestos en el Acuerdo de la Junta Arbitral estén extramuros de la normativa del tributo. A su juicio, mientras que la primera alternativa (solicitud de devolución a través de una declaración-liquidación referida al último trimestre) «puede encajarse en el ámbito del mecanismo de devolución de cuotas previsto en el art. 116 de la Ley 37/1992», la segunda (solicitar la devolución) «viene a ser simplemente la aplicación de lo previsto en el art. 18 del Real Decreto 1760107, regulador de la Junta Arbitral» (pág. 17), en virtud del cual, las Administraciones deben proceder a la eje-

cución de las resoluciones de dicha Junta «en los términos previstos en la propia resolución» (pág. 17).

#### CUARTO.

Evacuado el trámite de conclusiones escritas por ambas partes, por Providencia de 26 de marzo de 2010, se señaló para votación y fallo el día 16 de junio de 2010, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. ANGEL AGUALLO AVILÉS. Magistrado de la Sala.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

##### PRIMERO.

El presente recurso contencioso-administrativo núm. 529/2009 se interpone por el Abogado del Estado contra la Resolución de 19 de junio de 2009, dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que resuelve el conflicto negativo de competencia planteado por la Diputación Foral de Guipúzcoa contra la Administración del Estado en relación con la Administración competente para la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) correspondiente a los ejercicios 2005 y 2006, reclamada por la entidad "Inverlur Participadas, S. L., Sociedad Unipersonal".

Como se ha explicitado en los Antecedentes, la referida Resolución la Junta Arbitral acordó lo siguiente: a) «[d]eclarar 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 INVERLUR 5005, S.A., Sociedad Unipersonal» a «INVERLUR PARTICIPADAS, S.L., Sociedad Unipersonal», «sucesora en la titularidad del correspondiente crédito tributario, o a quien haya sucedido a ésta, en su caso, en dicha titularidad»; y b) que «[e]n 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 ésta ascienda».

Y llegó a esta conclusión, en esencia, por los siguientes razonamientos: a) el problema suscitado en el conflicto negativo de competencia «no está previsto expresamente en el Concierto Económico», que contempla únicamente «el reparto entre las Administraciones competentes del poder tributario sobre el IVA correspondiente a un mismo período liquidatorio» (FD 7); b) no obstante, del art. 29.Cinco del Concierto Económico resulta claramente «la incomunicación de los saldos del IVA entre Administraciones » (FD 7); c) «admitir el traslado de los saldos del IVA supondría una disminución de la recaudación por este impuesto» y «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» (FD 7); d) aunque la AEAT acepta como regla general el no traspaso de saldos entre Administraciones, considera que debe existir una excepción en estos casos para «permitir que dichos saldos sean objeto de compensación inmediata por la entidad sucesora» (FD 8); e) sin embargo, «el retraso que se pretende evitar es ajeno a cuál sea la Administración competente para efectuar la devolución» (FD 8); f) aunque en este ámbito existe una laguna legal en lo relativo tanto «a las normas materiales aplicables» (aunque esta puede cubrirse «a partir de los principios del Concierto Económico y del propio Impuesto»), como al «procedimiento a seguir para la ejecución de la norma material», «la ausencia de estas normas procedimentales no es un argumento válido frente a dicha regla», que no es general, sino absoluta, «ya que deriva de los principios esenciales del IVA, que el Concierto Económico da por supuestos» (FD 8); g) de lo anterior se infiere que «incumbe a la Adminis-

tración del Estado la devolución del saldo pendiente, puesto que era la titular de la potestad de exacción del IVA cuando éste se generó» (FD 9); h) por lo respecta a la ejecución de la resolución, ésta «requiere simplemente que sea la Administración del Estado la que efectúe la devolución del saldo del IVA pendiente en el momento de la escisión de INVERLUR 5005 y su traspaso a INVERLUR PARTICIPADAS», para lo cual «la entidad deberá formular una solicitud de devolución a la AEAT, que deberá admitirla», y que «estaría sujeta a la oportuna comprobación» (FD 9); y, por último, i) no incumbe a la «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» (FD 9).

## SEGUNDO.

Frente a la Resolución de la Junta Arbitral de 19 de junio de 2009, el Abogado del Estado formula recurso contencioso-administrativo solicitando que se dicte sentencia que declare «la nulidad del acuerdo impugnado de la Junta Arbitral, por ser la Administración competente para devolver el IVA objeto de este recurso la Diputación Foral de Guipúzcoa», La representación pública fundamenta el recurso, en esencia, en los siguientes razonamientos: a) el problema planteado por los «saldos del IVA generados bajo la competencia de una Administración en el caso de que haya una Entidad sucesora» que «tributa en otra Administración exclusivamente» no está previsto expresamente en el Concierto Económico, no obstante lo cual puede servir como criterio interpretativo lo dispuesto en los arts. 29.5 y 43.7 del Concierto Económico con el País Vasco; b) la regla general aplicable es que «las compensaciones o devoluciones se distribuyen entre las Administraciones públicas ante las que se han generado, y por consiguiente no debe producirse un traslado de saldos de IVA a compensar a otras Administraciones»; c) esa regla

tiene una excepción en el caso enjuiciado, «que se funda en la mecánica del impuesto», dado que el art. 99.3 de la Ley 37/11992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA (en adelante, LIVA), posibilita que la deducción se ejercite en la declaración del período en que el titular haya soportado las cuotas deducibles o «[e]n las de los sucesivos», siendo en este caso el siguiente período sucesivo el tercer trimestre, en el que la entidad INVERLUR PARTICIPADAS, S.L. tributaba exclusivamente en el territorio foral de Guipúzcoa, en virtud del art. 25 del Concierto, por lo que el ejercicio del derecho a la devolución debía ejercerse en la Diputación Foral; d) la LIVA no establece «que la entidad extinguida pueda solicitar en el momento de la extinción la devolución del saldo pendiente a su favor», por lo que «si aplicamos la regla general de no traslado de saldos se perjudica al beneficiario de la escisión difiriendo su derecho a la deducción, ya que habría que esperar al final del año para poder dirigirse a la Administración anterior solicitando la devolución»; e) la anterior conclusión se confirma por el contenido del art. 43.7 del Concierto Económico (en conexión con el art. 27 de dicha norma), aplicable por analogía a las personas jurídicas, precepto del que se infiere que en función del domicilio fiscal «hay que determinar el "punto de conexión", y ello se hace según la ley "a partir de ese momento"», «es decir, a partir del momento de cambio de domicilio fiscal»; f) la falta de normas materiales y procedimentales supone que deban aplicarse las citadas normas generales del IVA, de forma que en base al punto de conexión «el sujeto pasivo puede ejercitar en su liquidación el derecho a aplicar las cuotas deducibles, solicitando así la correspondiente devolución», lo que permiten el art. 99.3 de la LIVA y el art. 27, regla tercera, del Concierto Económico; g) por último, aunque el Acuerdo de la Junta impugnado señala que el titular del crédito debe presentar ante la Agencia Tributaria Estatal una solicitud de devolución, «tal

trámite no está regulado en la normativa tributaria».

Por su parte, la representación de la Diputación de Guipúzcoa presentó escrito de contestación a la demanda en el que solicita se dicte sentencia por la cual, desestimando la demanda formulada, se «confirme íntegramente la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico de 19 de junio de 2009, con los demás pronunciamientos a que en Derecho hubiera lugar», por las razones expuestas en los Antecedentes.

### TERCERO.

El objeto del presente proceso consiste en determinar si la Administración competente para devolver la cantidad pendiente de compensación por el IVA, ejercicios 2005 y 2006, que presenta la entidad INVERLUR 5005 en el momento de su extinción por escisión total, es la Administración del Estado o la Foral de Guipúzcoa, 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, INVERLUR PARTICIPADAS, S.L., tributaba en el ejercicio 2006 exclusivamente al Territorio Histórico de Guipúzcoa.

Como hemos señalado, mientras que la Junta Arbitral del Concierto Económico y la Diputación Foral de Guipúzcoa consideran que la solicitud de devolución del IVA soportado pendiente de compensación debe hacerse a la Administración del Estado, que es también quien debe soportar la carga financiera de dicha devolución, el Abogado del Estado entiende que la Administración competente para devolver el IVA es la referida Diputación Foral.

Pues bien, esta Sala y Sección se ha pronunciado ya sobre esta misma cuestión en su reciente Sentencia de 10 de junio de 2010,

que resuelve el recurso ordinario núm. 378/2009, promovido también por la Administración General del Estado contra la Resolución de 15 de mayo de 2009 de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, que declaró que «la Administración del Estado es la competente para la devolución a CONSTRUCCIONES BESTARRUZA, S.L. 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 comprobar dicho saldo», con fundamento en los mismos razonamientos que los efectuados en la Resolución que se impugna en esta sede (véase el FD Tercero de la Sentencia). Sentencia en la que, matizando las conclusiones alcanzadas en la precedente Sentencia de 3 de marzo de 2010 (rec. Ordinario núm. 538/2009), en lo que aquí interesa, señalamos lo que a continuación se transcribe:

« TERCERO. - 1. Despejadas las dudas sobre la admisibilidad del conflicto planteado por la Diputación Foral de Guipúzcoa, procede adentrarnos en las cuestiones de fondo que se plantean, fundamentalmente la del traslado de saldos de IVA entre Administraciones tributarias en caso de traslado o cambio de domicilio fiscal del obligado tributario desde territorio común a territorio foral y 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 de la presente litis.

El Acuerdo recurrido de la Junta Arbitral declara que la Administración del Estado es la competente para la devolución a Construcciones Bestarruza del saldo pendiente a favor de esta entidad por los tres primeros trimestres de 2006 por importe de 4.700,02 euros.

2. El razonamiento de la Administración tributaria estatal es que las compensaciones o

devoluciones se distribuyen entre las Administraciones ante la que se han generado y, por consiguiente, no debe producirse un traslado de saldos del IVA a compensar a otras Administraciones. Esta regla general se basa en el artículo 29. Uno del Concierto Económico, 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 originen derecho a la devolución que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural".

Esta regla general tiene una excepción imputada por la necesidad de respetar la normativa del IVA y el principio de neutralidad, ya que dicha normativa no acepta la liquidación por períodos 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 a aquellos supuestos en los que la nueva Administración pasa a ser la única competente para la exacción del IVA, como sucede en el presente caso, por efecto combinado del cambio de domicilio y de que el volumen total de operaciones no superase los seis millones de euros, según el artículo 27. Uno.Tercera del Concierto. 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.

En conclusión, en casos como el que nos ocupa, una vez producido el cambio de domicilio, resulta procedente que, asumiendo

do la Hacienda Foral de Guipúzcoa la completa competencia exaccionadora por no haber excedido el volumen de operaciones de la mercantil los seis millones de euros, haya de aceptarse por la Hacienda Foral de Guipúzcoa las cantidades pendientes de compensación que arrastrase el sujeto pasivo.

3. La Sala no comparte el criterio de la Administración recurrente ni respecto a la no fragmentalidad de las cuotas del IVA en los casos de cambio de domicilio ni respecto a la interpretación que hace del concepto de Administración tributaria competente con arreglo al propio Concierto Económico.

De los datos obrantes en el expediente administrativo sobre el volumen de operaciones de la mercantil solicitante de la devolución de las cuotas del IVA, la determinación de la Administración competente para la gestión del IVA resulta, en principio, de lo dispuesto en el arlo 27. Uno. Tercera del Concierto Económico. El precepto establece que "los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de seis 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". Según este precepto la exacción del IVA depende del punto de conexión referente al domicilio fiscal del obligado tributario, sin que en esta disposición legal referente al IVA exista ninguna regla especial para los supuestos de cambio de domicilio del obligado tributario. Es decir, en el caso de autos la competencia administrativa depende exclusivamente del domicilio fiscal del obligado tributario.

Es lo cierto, sin embargo, que del propio Concierto Económico se puede extraer una interpretación que permite sostener la fragmentabilidad del IVA.

El art. 43 del Concierto Económico regula, a los efectos de la gestión tributaria, el concepto de domicilio fiscal, diferenciando como es lógico, entre las personas físicas y las jurídicas.

Respecto a las personas físicas el número Cuatro.a) preceptúa que el domicilio fiscal será el de la residencia habitual.

Respecto a las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades se fija el domicilio fiscal donde esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios, partiendo no obstante de la presunción de que el domicilio fiscal, salvo lo anteriormente referido, será donde esté ubicado el domicilio social.

Sin embargo el apartado siete del citado artículo referido a las personas físicas establece que "las 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".

Ello quiere decir que en el caso de las personas físicas, cuando la competencia administrativa esté basada en su domicilio fiscal, el cambio de domicilio será el momento en que se modifique la competencia administrativa, pero a partir de ese momento, con lo que bien puede decirse que se establece una fragmentación de la competencia a partir del cambio de domicilio fiscal.

Teniendo en cuenta que el artículo 27, Norma Tercera, se refiere al reparto competencial para la exacción del IVA en los casos en que el punto de conexión sea el del domicilio fiscal, habrá que entender que lo establecido en el precitado artículo 43.Siete es de aplicación cuando el obligado tributario del IVA en el supuesto contemplado en el referido artículo 27. Tercera, es una persona física.

Lo que se deja expuesto demuestra que no es correcta la tesis defendida por la Administración demandante de que la liquidación del IVA no es susceptible de fragmentación; con independencia de que la Administración tributaria del Estado admite 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, es lo cierto que, tratándose al menos de personas físicas que cambian de domicilio fiscal, es posible tal fragmentación, siendo el momento de dicho cambio el punto de referencia para trasladar la competencia de una a otra Administración, pero sin que ello signifique asumir responsabilidades anteriores al reiterado cambio de domicilio.

De lo que antecede se desprende que el Concierto Económico regula los supuestos de cambio de domicilio en los casos de personas físicas, pero no contiene regulación para los casos de personas jurídicas.

Dicha laguna normativa respecto a las personas jurídicas puede tener dos interpretaciones: Una, que su no regulación significa que está prohibida la reiterada fragmentación (del IVA); y, otra, que su no regulación expresa obliga a una tarea de exégesis del Concierto para, en una interpretación lógica y sistemática del mismo, entender que a las personas jurídicas les es de aplicación el mismo régimen de exacción tributaria que el previsto para las personas físicas.

Nos inclinamos por esta segunda interpretación por ser la más lógica ya que el art. 27, Tercera, se refiere a los sujetos pasivos, concepto que engloba tanto a las personas físicas como a las jurídicas sujetas al IVA, y el artículo 43. Siete, establece una norma para los supuestos tributarios (en general dirigida a todos los Tributos concertados) en los que el punto de conexión para determinar la competencia administrativa sea el del domicilio fiscal.

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. Además, trasladar el crédito fiscal que un obligado tributario tiene frente a una Administración a otra distinta implicaría un enriquecimiento injusto para una Administración y un perjuicio injustificado para la otra, produciendo distorsiones patrimoniales que no son conformes con el principio de reparto equitativo de los recursos fiscales en el que se funda el Concierto Económico.

Siendo el Impuesto sobre el Valor Añadido un impuesto de devengo instantáneo, ello implica que el sujeto pasivo deba 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. Lo cual lleva a entender que no corresponde a la Diputación Foral de Guipúzcoa la devolución correspondiente a deducciones originadas en un periodo en que la entidad solicitante de la devolución no tenía su domicilio fiscal en Guipúzcoa.

En consecuencia, de lo expuesto podemos extraer dos conclusiones.

1º) No compartir la interpretación de la Administración demandante respecto a la imposibilidad legal de la fragmentación del IVA en caso de cambio de domicilio del obligado tributario --persona jurídica-- dado que esta

posibilidad se recoge expresamente para las personas físicas.

2ª) Una interpretación lógica y sistemática del Concierto Económico nos inclina a defender que el régimen fiscal previsto para las personas físicas en los supuestos del cambio de domicilio fiscal es el que debe aplicarse en los casos en que, en iguales circunstancias de cambio de domicilio, el obligado tributario sea una persona jurídica. Las consecuencias del cambio de domicilio de la entidad se producen, pues, a partir del momento del cambio, por aplicación analógica de lo dispuesto para las personas físicas en el art. 43. Siete del Concierto. Hasta ese momento la competencia debe pertenecer a la Administración que la ostentaba con anterioridad a dicho cambio.

Por otra parte, la Administración demandante defiende la unicidad del IVA por entender que así se desprende del marco legal del Impuesto, en el que se regula la exacción tributaria de una manera uniforme y sin ninguna referencia a posibles fragmentaciones. Pues bien, tal criterio no contradice el que se sostiene en la resolución recurrida, pues estamos ante un impuesto en el que el reparto competencial ha sido diseñado por el Concierto Económico. Es decir, la Ley 12/2002 que aprueba el Concierto Económico no regula los aspectos sustantivos de los tributos concertados, sino que regula el ámbito competencial desde una doble perspectiva: en qué Administración recae la competencia para regular los tributos (tributos de normativa común y de normativa autonómica) y en qué Administración recae la competencia para la gestión tributaria.

Por tanto, no vale basarse en la normativa sustantiva del IVA para interpretar cuestiones competenciales reguladas por el Concierto Económico. O dicho de otra forma, el cumplimiento del marco legal del IVA está condicionado, en lo referente a las Administraciones tributarias, a lo que sobre su competen-

cia disponga el Concierto Económico. Piénsese, si no, en lo que el Concierto dice respecto a las personas físicas que cambian de domicilio y que con la Ley del IVA no cabría tal posibilidad.

Si el Concierto Económico hubiera querido regular competencialmente el tema según el criterio de la Administración recurrente, lo hubiera recogido expresamente, toda vez que cuando se ha querido regular la eficacia de los pagos a cuenta realizados en una Administración no competente y los efectos sobre su traslado a la otra Administración --se entiende que entre las Administraciones forales y de Territorio Común-- se ha realizado de forma expresa tal como resulta de lo preceptuado en el art. 12 del Concierto.

Nótese 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.

En definitiva, debe prevalecer el criterio del acuerdo recurrido de la Junta Arbitral en relación con la competencia administrativa en los supuestos en que el punto de conexión es el domicilio fiscal de una sociedad, debiéndose aplicar a las personas jurídicas en el caso recogido en el artículo 27. Uno. Tercera el mismo criterio que el expresamente regulado en el artículo 43.Siete para las personas físicas que cambian de domicilio fiscal.

En virtud de lo expuesto, incumbe a la Administración del Estado la devolución del saldo pendiente del IVA, puesto que era la titular de la potestad de exacción del IVA cuando éste se generó. Debe ser, pues, la

Administración del Estado la que efectúe la devolución del saldo pendiente del IVA en el momento del cambio de domicilio de la entidad al Territorio Histórico de Guipúzcoa. La entidad mercantil puede formular una solicitud de devolución a la AEAT, que deberá admitirla, sin perjuicio, claro es, de su facultad de comprobar que la devolución solicitada es conforme a Derecho. Es verdad que la opción acogida por nosotros no se ajusta, literalmente, a las normas que regulan la operativa de gestión del IVA, pero esto no es más que una consecuencia de la laguna que, como más atrás hemos indicado, existe en esta materia. De no existir tal laguna el presente conflicto no hubiera llegado a surgir.

Ciertamente que, como pone de relieve la sentencia de esta Sala de 3 de marzo de 2010 (recurso num. 538/2009), no puede confundirse el derecho a la devolución con el ejercicio del derecho y corolario de esta distinción es que el ejercicio del derecho de devolución, en puridad procedimental, debería efectuarse en este caso, según las reglas generales de competencia y por ser ahora Guipúzcoa el domicilio de la entidad recurre, ante la Diputación Foral de Guipúzcoa, sin perjuicio de que la cantidad a devolver sea soportada efectivamente por la AEAT. El cambio de domicilio del sujeto pasivo exige, en principio, que el ejercicio del derecho tuviera lugar ante la Administración que resulta competente en virtud del punto de conexión que el Concierto establece y que es el municipio actual de la entidad solicitante de la devolución. Pero como el traslado del saldo del IVA de la Administración del Estado a la administración foral no es aceptable a la luz de la estructura básica del Impuesto sobre el Valor Añadido y de una interpretación literal del Concierto, es mucho más sencillo y práctico que el contribuyente presente ante la AEAT el escrito solicitando la devolución correspondiente al IVA por los tres primeros trimestres de 2006 en que el domicilio de la entidad estuvo situado en territorio común».

Las anteriores reflexiones, que no podemos más que reiterar en este proceso en aras del principio de unidad de doctrina, conducen a la desestimación del recurso planteado por el Abogado del Estado.

#### **CUARTO.**

En atención a los razonamientos expuestos, procede declarar la desestimación del recurso contencioso-administrativo sin que, de conformidad con lo dispuesto en el art. 139.1 de la LJCA, se aprecien circunstancias de mala fe o temeridad que determinen la expresa imposición de costas.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución

#### **FALLAMOS**

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de contencioso-administrativo promovido por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la Resolución de 19 de junio de 2009, dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en el expediente núm. 20/2008, que resuelve el conflicto negativo de competencia planteado por la Diputación Foral de Guipúzcoa contra la Administración el Estado, declarando 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 INVERLUR 5005, S.A. a INVERLUR PARTICIPADAS, S.L., Sociedad Unipersonal, sucesora en la titularidad del correspondiente crédito tributario, o a quien haya sucedido a ésta, en su caso, en dicha titularidad. Sin expresa imposición de costas.

