

**Resolución: R09/2023**

**Expediente: 17/2013**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 17 de febrero de 2023.

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por Dña. Violeta Ruiz Almendral, Presidenta, y Dña. Sofía Arana Landín y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

### **ACUERDO**

Sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Bizkaia (en lo sucesivo, DFB) frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo, AEAT), cuyo objeto es determinar la competencia de comprobación e investigación por IVA 2006 de la obligada tributaria PISL, que se tramita ante esta Junta Arbitral con número de expediente 17/2013.

### **I. ANTECEDENTES**

1.- PISL es una sociedad con domicilio fiscal en Bizkaia dedicada a la promoción de edificaciones que, desde su constitución, había declarado en exclusiva a la DFB.

2.- El 23 de abril de 2012 la DFB inició un procedimiento de comprobación restringida para determinar la procedencia de la devolución solicitada del año 2011.

En el curso del referido procedimiento se constataron las siguientes circunstancias:

a.- Que, de la devolución solicitada, la cantidad de 667.019,52 euros correspondía a cuotas de IVA soportado generadas en el año 2006.

b.- Que el volumen de operaciones del año 2005 fue superior a 6.000.000 de euros, por lo que la obligada debería haber tributado en el año 2006 en proporción de volumen de operaciones.

c.- Que la proporción de volumen de operaciones realizada en territorio común en 2005 fue superior al 75%.

d.- Que todas las edificaciones promovidas en los años 2005 y 2006 se localizaron en Madrid.

**3.-** La DFB solicitó el 23 de julio de 2012 a la AEAT la comprobación de la deducibilidad de las cuotas soportadas en el año 2006, al entender que le correspondía la competencia inspectora.

**4.-** El 1 de agosto de 2012 la AEAT rechazó la solicitud porque la obligada no había presentado autoliquidación al Estado en relación con el IVA 2006, por lo que había prescrito el derecho a comprobar la deuda (en este caso, crédito) tributaria.

**5.-** El 6 de septiembre de 2012 la obligada presentó el modelo 390 del 2011 al Estado solicitando una devolución de 677.995,15 euros. Posteriormente, el 23 de noviembre de 2012 presentó la autoliquidación del cuarto trimestre del 2011 solicitando la devolución.

Estas eran las primeras autoliquidaciones que presentaba a la AEAT.

**6.-** El 11 de febrero de 2013 la AEAT inició un procedimiento de inspección en relación con el IVA 2011, en el curso de cual se incoó el 15 de abril de 2013 acta de disconformidad A02 72238005 denegando la devolución en base a las siguientes circunstancias:

a.- Que la obligada no presentó al Estado dentro del plazo de 4 años la autoliquidación relativa al IVA 2006, consignando la cuota de IVA soportado deducible cuya compensación pretendía.

b.- Tampoco dicha autoliquidación fue trasladada por la DFB dentro del plazo de prescripción.

c.- Que la falta de compensación del IVA soportado por insuficiencia de cuota dentro del plazo de caducidad de 4 años desde que fue consignada en una autoliquidación (la correspondiente al año 2006) abre el plazo de 4 años para obtener su devolución.

d.- Por tanto, la devolución solicitada al término del año 2011 está en plazo.

e- La AEAT carece de competencia para comprobar el año 2011.

f.- Aunque, en principio, la cuota de IVA soportado hubiera debido ser deducible ante el Estado, la pérdida del derecho ante el mismo, no obsta para que la devolución deba ser efectuada por la Administración ante la que se haya ejercitado infructuosamente la compensación, esto es, la DFB.

7.- El 16 de abril de 2013 PISL comunica a la DFB la resolución denegatoria del Estado.

8.- El 10 de junio de 2013 la DFB requiere de inhibición a la AEAT que es rechazada el 11 de julio de 2013.

9.- El 22 de julio de 2013 la DFB presenta conflicto ante la Junta Arbitral, que se ha tramitado bajo el número de expediente 17/2013 por el procedimiento ordinario.

## II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

### 1.- Competencia de la Junta Arbitral

La Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto en base a lo dispuesto en el art. 66.Uno del Concierto Económico, que señala que son sus funciones:

*a) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.*

*b) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del*

*presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.*

*c) Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes.*

## **2.- Sobre la pérdida del derecho a solicitar la compensación y devolución de las cuotas de IVA soportado**

El derecho a deducir una cuota de IVA soportado nace, como norma general, con el devengo de la misma, y se puede ejercitar en la autoliquidación correspondiente al período en que se soporta (Art. 99.Uno LIVA).

No obstante, las cuotas deducibles también pueden ejercitarse en las autoliquidaciones posteriores, siempre que no hubieran transcurrido 4 años desde el momento de su nacimiento (Art. 99.Tres LIVA).

Según la DGT en su consulta de 9 de febrero de 2004, incluidas las cuotas en una declaración posterior a la de su devengo, pero dentro de los cuatro años posteriores al mismo, y siempre que su importe supere el de las cuotas devengadas en el período a que se refiere esta última declaración, se abre un nuevo plazo de caducidad de cuatro años durante el cual se pueden compensar las mencionadas cuotas

Una vez transcurridos los 4 años sin haber podido compensar las cuotas de IVA soportado (por insuficiencia del IVA devengado) y sin haber pedido la devolución, el Tribunal Supremo ha señalado en las Sentencias de 5 de abril de 2011 (ECLI:ES:TS:2011:2412) y 20 de septiembre de 2013 (ECLI:ES:TS:2013:4832) que no se pierde el derecho a dicha devolución, sino que el obligado tiene un crédito contra la Hacienda Pública que se abstrae de su causa y que debe poder

cobrar aún después de finalizado el plazo de caducidad. Este derecho de crédito está sometido al plazo general de prescripción en materia tributaria.

### 3.- Sobre el traslado de saldos entre administraciones

La Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de junio de 2010 (ECLI:ES:TS:2010:4101) ha señalado que el Concierto Económico 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 periodos 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 las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una le corresponda.*

Sentado lo anterior, señala 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.*

### 4.- Sobre la comprobación de un saldo a compensar generado en un período anterior

La Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 2013 (ECLI:ES:TS:2013:4832) ha señalado que, en cualquier caso, recibida la

solicitud de devolución, la Administración puede poner en funcionamiento sus potestades de comprobación, dentro del procedimiento, pues parten o presuponen la covigencia del derecho a la devolución y de las potestades comprobadoras. No obstante, las facultades de comprobación administrativa son solamente las que se derivan del artículo 106.5 de la LGT, en la redacción entonces vigente, (*Normas sobre medios y valoración de la prueba*) que establecía: *En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales.* Por tanto, la prescripción de un ejercicio en el que se han acreditado cantidades a compensar o créditos de impuesto para ejercicios futuros, impide a la Administración modificar las cuantías que, procedentes del primero, pueden ser trasladadas a estos otros. Por consiguiente, la Administración debería limitarse en sus actuaciones a solicitar a la interesada la justificación documental a que se ha hecho referencia.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de junio de 2010 (ECLI:ES:TS:2010:4101) ha establecido 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 prevé la posibilidad de que una Administración pueda entrar a comprobar créditos fiscales generados cuando era competente otra Administración, lo cual no es problemático en la medida de que, como se ha señalado, no existe tal transferencia de créditos fiscales de una Administración a otra.

**5.- Efectos de la presentación de la autoliquidación en Administración no competente y su relación con la neutralidad del IVA**

La Junta Arbitral en su Resolución 74/2022 explicó los efectos que tiene la presentación de la autoliquidación (en el caso concreto con ingreso, pero resulta aplicable *mutatis mutandis* al presente supuesto con solicitud de compensación y posterior solicitud de devolución) en Administración no competente, cuyo fundamento jurídico quinto se reproduce íntegramente:

*El art. 95 de la LGT aprobada por Ley 230/63 señalaba que:*

*Uno. La actuación de los particulares ante órganos incompetentes producirá efecto.*

*Dos. No obstante, si el órgano administrativo se estimara incompetente, deberá adoptar una de las decisiones siguientes:*

*a) Remitir directamente las actuaciones al órgano que considere competente; y*

*b) Devolver la declaración o documentación presentada por el interesado, notificándole el órgano que considere competente y el plazo de presentación ante el mismo.*

*La doctrina anterior a la vigente LGT interpretó que, de conformidad con el antiguo artículo 95, se restringía el ámbito de la ineficacia del pago a una administración tributaria incompetente a los supuestos de incompetencia absoluta. En los supuestos de incompetencia relativa el pago producía efectos liberatorios.*

*El artículo 95 de la derogada NFGT de Bizkaia, 3/1986, de 26 de marzo, establecía:*

*Sin perjuicio de lo establecido en el Concierto Económico, la actuación de los particulares ante una Administración tributaria distinta de la competente no producirá efecto.*

*En la actualidad, el art. 59 de la NFGT de Bizkaia y el art. 61.1 LGT, señalan que:*

*Se entiende pagada en efectivo una deuda tributaria cuando se haya realizado el ingreso de su importe en las cajas de los órganos competentes, oficinas recaudadoras o entidades autorizadas para su admisión.*

*Por su parte, el art. 33.3 del Reglamento General de Recaudación del Territorio Común, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, y el art. 10.2 del Reglamento de Recaudación de Bizkaia, aprobado por Decreto Foral 125/2019, de 21 de agosto, señalan que:*

*Los pagos realizados a órganos no competentes para recibirlos o a personas no autorizadas para ello no liberarán al deudor de su obligación de pago, sin perjuicio de las responsabilidades de todo orden en que incurra el perceptor que admita indebidamente el pago.*

*El Reglamento de Recaudación de Bizkaia y el Reglamento General de Recaudación manifiestan rotundamente que dichos pagos no liberan al deudor de su obligación de pago; sin embargo, debe entenderse que no se encuentran totalmente desprovistos de eficacia los pagos realizados ante órganos incompetentes, al menos cuando esta situación se produzca por falta de atribuciones y no por incompetencia en sentido estricto. Incluso, en el supuesto de incompetencia absoluta, si el órgano*

*incompetente remite el pago al competente, se producirán los efectos liberatorios que el Reglamento General de Recaudación y el Reglamento de Recaudación de Bizkaia atribuyen al pago realizado por terceros.*

*La principal incoherencia con el criterio general radicaba en el art. 106 de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, pero según el TEAC ha quedado privado de eficacia tras la aprobación del art. 55 de la Ley 22/2009 de Cesión de Tributos que señala:*

*Los documentos y autoliquidaciones de los impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, (...) se presentarán y surtirán efectos liberatorios exclusivamente ante la oficina competente de la Comunidad Autónoma a la que corresponda el rendimiento de acuerdo con los puntos de conexión aplicables.*

*La jurisprudencia del Tribunal Supremo en sus Sentencias de 15 de junio de 1993 (ECLI:ES:TS:1993:14660) y 21 de marzo de 1998 (ECLI:ES:TS:1998:1891), relativas respectivamente al Impuesto sobre la Renta y al Impuesto sobre Sociedades satisfecho indebidamente en un caso en la Hacienda Foral y en otro caso en la Hacienda Estatal, así como la doctrina del TEAC (Resolución de 27 de julio de 2007), mantienen la ineficacia del pago realizado en la Administración Tributaria incompetente.*

*Por el contrario, la Audiencia Nacional en sus Sentencias de 27 de febrero de 1997 y 16 de marzo de 2000, y la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Sede de Valladolid, de 30 de mayo de 2006, ha admitido el pago realizado por una Administración distinta de la correspondiente como liberatorio de la obligación del contribuyente,*

*siempre que no concurra mala fe en el mismo, pudiendo destacarse el siguiente fundamento jurídico de la última:*

*«SEGUNDO.- Como se dice en la sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de marzo de 2000, que aporta la parte recurrente, el art. 103.1 CE establece que "la Administración pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho". El principio de coordinación se concreta en la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, en el art. 19 cuyos apartados 1 y 4 disponen "1. Las Administraciones del Estado y de la Comunidad Autónoma de que se trate, entre sí y con las de las demás Comunidades Autónomas, colaborarán en todos los órdenes de gestión, inspección y revisión de los tributos...4. Las autoridades, funcionarios, oficinas o dependencias de la Administración del Estado o de las Comunidades Autónomas, no admitirán ningún tipo de documento que les sea presentado a fin distinto del de su liquidación y que contenga hechos imponibles sujetos a tributos que otra Administración deba exigir, sin que se acredite el pago de la deuda tributaria liquidada, conste declarada la exención por la oficina competente o cuanto menos, la presentación en ella, del referido documento. De las incidencias que se produzcan se dará cuenta inmediata a la Administración interesada". El incumplimiento de esta obligación por parte de la Delegación de Hacienda de Segovia dependiente de la Administración General del Estado no puede perjudicar al administrado, que cumplió con la obligación material de pago y acreditó ante la Administración competente para la recepción del mismo dónde y cuánto pagó, por lo que en tanto no se ha acreditado mala fe del administrado, éste debe quedar exonerado del pago que ahora se le reclama, en la medida en que la efectividad del principio de coordinación*

*expuesto conduce a que a la Administración competente le hubiera bastado reclamar a la Administración incumplidora de lo establecido en el apartado 4 del art. 19 de la Ley 30/1983 la documentación y las cuotas ingresadas, con fundamento en ese precepto y en los principios que regulan las relaciones entre las Administraciones Públicas expresados en el art. 4 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.*

*Si aceptamos que, de acuerdo a la jurisprudencia y doctrina mayoritaria, que no tendría valor liberatorio el hipotético ingreso (en caso de que las autoliquidaciones hubieran resultado a ingresar en lugar de a devolver) realizado a las Delegaciones de la AEAT en Cataluña y Galicia, respectivamente, por concurrir la doble circunstancia de que se trata de una administración material y territorialmente incompetente, y de que dicha incompetencia deriva de una declaración de la obligada acerca de su domicilio fiscal que, como mínimo, es una negligencia a la vista de los antecedentes administrativos generados por el mismo, podría concluirse que tampoco debe producirle efectos favorables a la obligada la solicitud de devolución ante la referida administración incompetente para devolver, singularmente en lo que al devengo de intereses de demora se refiere. >>*

*Así, la devolución solicitada al Estado, en el caso de que éste hubiese cumplido con el art. 15.2 RJACE, implicaría la obligación de reintegrar con intereses las cantidades obtenidas de la AEAT.*

*Por otra parte, en las relaciones entre la obligada y la DFB, el art. 15.2 RJACE no implica que la obligada no deba presentar ex novo todas las autoliquidaciones afectadas por la retroacción del cambio de domicilio a la nueva administración que resulte competente, con el efecto derivado de*

*ello de que los intereses de demora comiencen a devengarse a los seis meses de dicho momento.*

*El Concierto Económico es, visto exclusivamente desde esta perspectiva concreta, una norma de distribución de competencias que vincula no solo a las administraciones sino también y en primer lugar a las obligadas, que son quienes primero, con sus declaraciones sobre domicilio, volumen de operaciones y proporción de volumen de operaciones, sitúan la competencia de exacción y comprobación en una administración y lastran a la otra con la pesada carga de tener que desvirtuar los puntos de conexión para lograr la competencia si quieren realizar una actuación liquidatoria.*

*Y siendo cierto que las obligadas pueden errar en la declaración de los puntos de conexión, sin que ello pueda romper la necesaria neutralidad del IVA, es más cierto que en este caso, existe una conducta negligente o quizás maliciosa de la obligada de la que no puede derivarse ninguna ventaja para el mismo, sin perjuicio de que conserve el derecho a la devolución del principal.*

*En este sentido hay que señalar que la propia Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2015 en su fundamento de derecho séptimo califica la conducta procesal de la obligada SADS de patológica, condenándola al pago de las costas, porque, a pesar de su condición de codemandada, se ha posicionado a favor de la tesis del recurrente, lo cual acredita, dada la neutralidad para la misma de que le devuelva una u otra Administración, su voluntad de deslocalizar deliberada e improcedentemente, considerando los antecedentes, de la competencia de devolución en sede del Estado.*

*Adicionalmente, hay que señalar que las obligadas no han presentado alegaciones en ninguno de los dos conflictos que acumuladamente se conocen en la presente Resolución.*

## **6.- Postura de la Junta Arbitral sobre la controversia**

El Concierto Económico recoge las reglas de distribución de la competencia de exacción por IVA, recaudando o devolviendo, entre el Estado y El País Vasco.

Quien primero define dicha competencia es la obligada tributaria a través de su autoliquidación y su declaración sobre los puntos de conexión (domicilio fiscal, volumen de operaciones y proporción de volumen de operaciones).

Sin embargo, esta declaración no es inamovible para las Administraciones, que pueden modificarla a través de las comprobaciones oportunas.

En todo caso, el hecho de que una obligada haya errado en la presentación de su autoliquidación como consecuencia de un error en la valoración de los puntos de conexión, no modifica la distribución de la competencia de exacción, más allá de la posibilidad de que las Administraciones no puedan reclamarse los flujos financieros por virtud del instituto de la prescripción.

Lo contrario vulneraría la jurisprudencia sobre el no traslado de saldos de IVA por el simple error de la obligada en la determinación de los puntos de conexión.

Mucho más cuando el hecho de que la obligada haya incardinado su saldo de IVA soportado deducible generado en el año 2006 en la autoliquidación de dicho año, cierra el posible debate sobre el caso no resuelto jurisprudencialmente relativo al traslado a otra Administración de saldos de IVA soportado generados pero no deducidos en una declaración.

Por otra parte, resulta que las Administraciones en conflicto parecen aceptar que el volumen de operaciones de la obligada en el año 2005 superó 6.000.000 de euros, que en dicho año se localizó más del 75% de la proporción en territorio común, así como que prácticamente todas las operaciones del año 2006 se realizaron nuevamente en territorio común.

Como ya ha tenido ocasión de señalar esta Junta Arbitral, haciéndose eco de las Sentencias de la Audiencia Nacional de 27 de febrero de 1997 y 16 de marzo de 2000, la presentación de la autoliquidación del año 2006 ante la DFB, no existiendo mala fe, no la priva de efectos respecto de la AEAT, siempre que no concurra la prescripción.

Igualmente, la petición de devolución articulada en la autoliquidación del 2011 ante la DFB, que sigue la lógica de la errónea presentación de la autoliquidación del año 2006 ante la misma Administración, tampoco la priva de efectos.

Esto es, la compensación del saldo de IVA ante la DFB y su ulterior solicitud de devolución a la misma, una vez determinados o corregidos los puntos de conexión de manera correcta, debe producir efectos frente a la Administración que resulta competente de forma sobrevenida.

En conclusión, la solicitud de devolución articulada ante la DFB, en la medida que no se ha producido la prescripción del derecho a obtener la referida devolución por no haber transcurrido más de 4 años desde la imposibilidad de obtener la compensación por insuficiencia de cuota, produce efectos y debe entenderse planteada ante la AEAT, pues lo contrario determinaría que un simple error de la obligada en la definición de la Administración competente, corregido por la DFB dentro del plazo de prescripción, determinase la vulneración de la

jurisprudencia sobre el no traslado de saldos a compensar entre Administraciones.

En su virtud, la Junta Arbitral

### **ACUERDA**

1º.- Declarar que la competencia para exaccionar el IVA del año 2006 de la obligada PISL, corresponde a la AEAT.

2º.- Notificar el presente Acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Bizkaia y a PISL.