

EXPEDIENTE 582E/2023

En la ciudad de Pamplona a 18 de diciembre de 2023, reunido el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, ha dictado la siguiente Resolución:

Visto escrito presentado por la representación de la entidad AAA, con NIF XXX, en relación con liquidación provisional del 1º trimestre de 2022 del Impuesto sobre el Valor Añadido.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El 17 de enero de 2022 el interesado presentó escrito mediante el que comunicó a la Hacienda Foral de Navarra el traslado de su domicilio fiscal de Barcelona a Navarra.

SEGUNDO.- El 20 de abril de 2022 presentó una instancia dirigida a la sección del Impuesto sobre el Valor Añadido en la que explicó que *“como resultado de su actividad y de las declaraciones de IVA presentadas a la AEAT durante el ejercicio 2021, quedaron cuotas a su favor pendientes de compensar, por importe de 23.330,51 €”* y solicitó *“el traslado de las cuotas pendientes de compensar, a efectos de aplicarlas cuando proceda, en las declaraciones de IVA para con la Hacienda de Navarra”*.

TERCERO.- El 13 de junio de 2022 el jefe de la sección del Impuesto sobre el Valor Añadido dictó propuesta de liquidación del 1º trimestre de 2022. En dicha propuesta se eliminó la cuantía inicialmente declarada por el interesado en la casilla 62 (*“cantidad pendiente de compensar de periodos anteriores”*).

El 15 de julio de 2022 presentó alegaciones frente a la precitada propuesta de liquidación.

El 21 de diciembre de 2022 el jefe de la sección del Impuesto sobre el Valor Añadido dictó liquidación provisional mediante la que desestimó dichas alegaciones.

CUARTO.- Mediante escrito presentado en el Registro General Electrónico del Gobierno de Navarra el día 17 de enero de 2023 interpone el interesado reclamación económico-administrativa contra la precitada liquidación provisional.

Los días 1, 8 y 14 de febrero de 2023 presentó nuevos escritos con los que completó dicha reclamación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite de la presente reclamación económico-administrativa, según lo dispuesto en los artículos 153 y siguientes de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, y en las disposiciones concordantes del Reglamento de desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión de actos en vía administrativa, aprobado por Decreto Foral 85/2018, de 17 de octubre.

SEGUNDO.- El 20 de abril de 2022 el interesado presentó instancia dirigida a la sección del Impuesto sobre el Valor Añadido al Gobierno de Navarra. A continuación, transcribimos un extracto de dicha instancia:

“[E]n fecha 17 de enero de 2022, el interesado presentó solicitud de alta en el censo entidades al Gobierno de Navarra, como se recoge en el documento adjunto nº 1, como consecuencia del traslado de su domicilio fiscal de Barcelona a Navarra.

Que, como resultado de su actividad y de las declaraciones de IVA presentadas a la AEAT durante el ejercicio 2021, quedaron cuotas a su favor pendientes de compensar, por importe de 23.330,51 €

(...)

S O L I C I T O

Se confirme el traslado de las cuotas pendientes de compensar, a efectos de aplicarlas cuando proceda, en las declaraciones de IVA para con la Hacienda de Navarra.”

El 13 de junio de 2022 el jefe de la sección del Impuesto sobre el Valor Añadido dictó propuesta de liquidación del 1º trimestre de 2022 de la que pasamos a transcribir un extracto:

“Se modifica la cantidad pendiente de compensar de períodos anteriores (casilla 62). Dicha cantidad tiene su origen en períodos en los cuales la exacción del impuesto era competencia de otra Administración Tributaria, según el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre. A dicha Administración podrá solicitarse la devolución del referido saldo a compensar generado en períodos bajo su competencia.

Este criterio es aplicable a raíz de la jurisprudencia creada por las sentencias de 3 de marzo de 2010 (recurso contencioso-administrativo núm.378/2009), 10 de junio de 2010 (recurso contencioso-administrativo núm. 529/2009), sentencia de 7 de diciembre de 2015 (recurso contencioso-administrativo núm.967/2014), entre otras. La primera sentencia fue anulada y sustituida por la sentencia de 30 de marzo de 2011 (recurso contencioso-administrativo núm.538/2009).

Dichas sentencias versan sobre la interpretación del Concierto Económico, lo cual no impide su traslación a la aplicación del Convenio Económico y así lo dice la sentencia de 30 de noviembre de 2021 (recurso contencioso-administrativo núm.190/2020) que, aunque referida a la Administración competente para asumir el coste de la deducción de unas cuotas soportadas del IVA, el análisis es aplicable a la contingencia de un cambio de domicilio fiscal.”

Frente a dicha propuesta el interesado presentó alegaciones en las que muestra su oposición a la precitada propuesta de liquidación en los siguientes términos:

“[D]e no aceptarse el traslado para casos como el que nos ocupa, se estaría negando al contribuyente, el derecho a la compensación. Por ello, el saldo acumulado del trimestre anterior a aquel en que se produce el cambio de domicilio debe incluirse en la autoliquidación del siguiente trimestre.

El propio Convenio Económico, establece en su artículo 33.11, que, “las deducciones que proceda practicar por el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado o satisfecho por los sujetos pasivos, cualquiera que sea la Administración a la que hubiera correspondido su exacción, surtirán efectos frente a ambas Administraciones, de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio”, de lo que se desprende que los saldos de IVA se harán valer ante la Administración del nuevo domicilio fiscal.”

Dichas alegaciones fueron desestimadas mediante el dictado de la correspondiente liquidación provisional de la que pasamos a transcribir un extracto:

“El artículo 33.11 del Convenio Económico se refiere a la deducción del impuesto soportado o satisfecho en una Administración independientemente de si es la competente o no para la exacción de dicho impuesto soportado o satisfecho, y no al traslado de saldos entre Administraciones.

Este criterio, dado que el supuesto planteado no está recogido expresamente en la norma, es aplicable a raíz de la jurisprudencia creada por las sentencias de 3 de marzo de 2010 (recurso contencioso-administrativo núm.378/2009), 10 de junio de 2010 (recurso contencioso-administrativo núm. 529/2009), sentencia de 7 de diciembre de 2015 (recurso contencioso-administrativo núm.967/2014), entre otras. La primera sentencia fue anulada y sustituida por la sentencia de 30 de marzo de 2011 (recurso contencioso-administrativo núm.538/2009).

Dichas sentencias versan sobre la interpretación del Concierto Económico, lo cual no impide su traslación a la aplicación del Convenio Económico y así lo dice la sentencia de 30 de noviembre de 2021 (recurso contencioso-administrativo núm.190/2020) que, aunque referida a la Administración competente para asumir el coste de la deducción de unas cuotas soportadas del IVA, el análisis es aplicable a la contingencia de un cambio de domicilio fiscal.

Por tanto, esta Sección del IVA procede a DESESTIMAR las alegaciones presentadas dictando la siguiente LIQUIDACION PROVISIONAL:

-Se anula la cantidad pendiente de compensar de períodos anteriores (casilla 62) consignada en su declaración-liquidación correspondiente al primer trimestre de 2022. Dicha cantidad tiene su origen en períodos en los cuales la exacción del impuesto era competencia de otra Administración Tributaria, según el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de di-

ciembre. A dicha Administración podrá solicitarse la devolución del referido saldo a compensar generado en periodos bajo su competencia.”

TERCERO.- En su reclamación económico-administrativa el interesado reitera la escueta argumentación utilizada previamente en sus alegaciones.

Deberemos determinar si como consecuencia del cambio de domicilio fiscal del interesado, Hacienda Foral de Navarra debe admitir, como así pretende, el saldo a compensar procedente de periodos anteriores en los que tributó en otra Administración tributaria. Para ello, nos basaremos, tal y como previamente ha hecho la sección gestora, en distintas sentencias que conforman la jurisprudencia existente: Sentencia 4013/2010, de 10 de junio, del Tribunal Supremo (recurso número 378/2009), Sentencia 4101/2010, de 17 de junio, del Tribunal Supremo (recurso número 529/2009), Sentencia 1904/2011, de 30 de marzo, del Tribunal Supremo (recurso número 538/2009), Sentencia 5165/2015, de 7 de diciembre, del Tribunal Supremo (recurso número 967/2014).

A continuación, creemos conveniente transcribir el siguiente extracto de la Sentencia 4013/2010, de 10 de junio, del Tribunal Supremo (recurso número 378/2009):

“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 del saldo pendiente a favor de esta entidad por los tres primeros trimestres de 2006 por importe de 4.700,02 euros.

(...)

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 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 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.

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 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 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.

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.”

Pues bien, este Tribunal comparte el criterio manifestado por el Tribunal Supremo en la Sentencia que acabamos de transcribir. Por lo que, consideramos que la liquidación provisional dictada el 21 de diciembre de 2022 por el jefe de la sección del Impuesto sobre el Valor Añadido resulta ajustada a derecho.

En consecuencia, este Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra resuelve desestimar la reclamación económico-administrativa a que se refiere el presente expediente, confirmando la liquidación provisional dictada el 21 de diciembre de 2022 por el jefe de la sección del Impuesto sobre el Valor Añadido en sus propios términos, todo ello de acuerdo con lo señalado en la fundamentación anterior.

Contra la presente Resolución podrá interponer recurso contencioso-administrativo ante los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo de Pamplona en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente a la fecha de su notificación.