

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
3/2009	R21/2011	27/09/2011	Diputación Foral de Gipuzkoa	Administración del Estado	IVA. Traslado de saldos. Operaciones de reestructuración empresarial

Resolución R 21/2011

Expediente 3/2009

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 27 de septiembre de 2011 la Junta Arbitral del Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Francisco Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

sobre el conflicto negativo de competencias planteado entre la Diputación Foral de Gipuzkoa y la Administración del Estado sobre cuál de las dos Administraciones es competente para la devolución o compensación del IVA correspondiente al ejercicio 2007 reclamada por la entidad (ENTIDAD 1). S.A. (NIF A95339172), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 3/2009.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa por medio de escrito de 11 de marzo de 2008, registrado de entrada en esta Junta Arbitral el siguiente día 13.

2. Del expediente resultan los siguientes antecedentes:

1º. En virtud de escrituras de fecha 20 de septiembre de 2007, inscritas el 28 de septiembre de 2007, se realizó la absorción por la entidad (ENTIDAD 1), S.A. (NIF A----) de las sociedades (ENTIDAD 2), S.A. (NIF A----), (ENTIDAD 3), S.A. (NIF A---) y (ENTIDAD 4), S.A. (NIF A----). Como consecuencia de la fusión (ENTIDAD 1) se subrogó por sucesión universal en los derechos y obligaciones de las sociedades absorbidas.

2º. (ENTIDAD 1) tributó en 2007 exclusivamente a la Diputación Foral de Gipuzkoa; las entidades absorbidas lo hicieron también exclusivamente a la Administración del Estado.

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
3/2009	R21/2011	27/09/2011	Diputación Foral de Gipuzkoa	Administración del Estado	IVA. Traslado de saldos. Operaciones de reestructuración empresarial

- 3º. En las declaraciones (modelo 320) del IVA del mes de septiembre de 2007 las sociedades absorbidas declararon como cuotas a compensar en periodos posteriores las siguientes cantidades: (ENTIDAD 2), 663.396,90 EUR; (ENTIDAD 3), 3.550.737,86 EUR y (ENTIDAD 4), 10.604,34 EUR.
- 4º. (ENTIDAD 1) presentó en enero de 2008 ante la Diputación Foral de Gipuzkoa solicitud de devolución del saldo negativo resultante de su declaración-liquidación del ejercicio 2007 (modelo 390) por el IVA, por importe de 5.117.334,04 EUR, que le fue satisfecha por la Diputación. Dicha entidad presentó igualmente ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en nombre de las entidades absorbidas declaración correspondiente al último periodo mensual de 2007 solicitando la devolución de los saldos pendientes.
- 5º. En noviembre de 2008 la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco dictó liquidaciones provisionales denegando íntegramente la devolución solicitada por (ENTIDAD 4) y (ENTIDAD 3). Respecto a (ENTIDAD 2), la AEAT denegó parcialmente la devolución por importe de 84.505,82 EUR, accediendo a la devolución de 578.891,08 EUR (saldo que provenía de 2006).
- 6º. Recurridas en reposición las anteriores liquidaciones, las resoluciones desestimatorias fueron impugnadas ante el TEAR del País Vasco, el cual, mediante sendas resoluciones de 21 de enero de 2010 acordó suspender la tramitación de las correspondientes resoluciones hasta tanto sea resuelto el presente conflicto.
- 7º. Con fecha 12 de noviembre de 2008 (ENTIDAD 1) presentó al Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa escrito solicitando la rectificación de la declaración-liquidación, resumen anual (modelo 390), ejercicio 2007, que había presentado en enero de 2008. La rectificación instada consistía en añadir a la cantidad cuya devolución había solicitado inicialmente (5.117.334,04 EUR) los saldos pendientes de devolución a las entidades absorbidas (véase el anterior párrafo 3º); es decir,

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
3/2009	R21/2011	27/09/2011	Diputación Foral de Gipuzkoa	Administración del Estado	IVA. Traslado de saldos. Operaciones de reestructuración empresarial

solicitando la devolución adicional de 4.224.739,10 EUR y, por tanto, de un total de 9.342.073,14 EUR. El 20 de noviembre (ENTIDAD 1) puso en conocimiento de la Hacienda Foral las liquidaciones provisionales practicadas por la AEAT (véase el anterior apartado 5º), reduciendo en consecuencia el importe adicional cuya devolución solicitaba hasta 3.645.848,02 EUR.

8º. El Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos de la Diputación Foral de Gipuzkoa mediante acuerdo de fecha 25 de noviembre de 2008 denegó la devolución de la cantidad adicional solicitada. Desestimado el recurso de reposición contra este acuerdo e interpuesta reclamación económico-administrativa ante el TEA Foral de Gipuzkoa, este órgano suspendió la tramitación del procedimiento hasta tanto esta Junta Arbitral resuelva el presente conflicto.

3. En su escrito de planteamiento del conflicto la Diputación Foral de Gipuzkoa solicita de esta Junta Arbitral en sustancia que declare la competencia de la Administración del Estado para llevar a cabo la devolución del saldo negativo por importe de 3.645.848,02 EUR, resultante de las declaraciones presentadas por las entidades absorbidas por (ENTIDAD 1) correspondientes a periodos en los que éstas tributaban exclusivamente por dicho impuesto a la Administración del Estado. Solicita asimismo "la restitución de los intereses que correspondan como consecuencia de la devolución ya efectuada del importe solicitado por la entidad interesada, cuestión que debiera recogerse en los términos de ejecución de la resolución que se dicte".

4. La AEAT formuló alegaciones mediante escrito de fecha 12 de mayo de 2008, registrado de entrada en la Junta Arbitral el siguiente día 14. En dicho escrito la AEAT solicita de este órgano en síntesis lo siguiente:

- Que acuerde la inadmisión total del conflicto por haber sido ya asumida la competencia controvertida por la Diputación Foral de Gipuzkoa al haber hecho efectiva la devolución solicitada.

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
3/2009	R21/2011	27/09/2011	Diputación Foral de Gipuzkoa	Administración del Estado	IVA. Traslado de saldos. Operaciones de reestructuración empresarial

- Subsidiariamente, en relación con la cuestión de fondo, que acuerde desestimar la pretensión de la Hacienda Foral de Gipuzkoa, declarándola competente para la devolución del IVA solicitada.
- También subsidiariamente que declare la improcedencia de la reclamación de intereses de demora efectuada por la Diputación Foral de Gipuzkoa.

5. Tras la puesta de manifiesto del expediente tanto la Diputación Foral de Gipuzkoa como la AEAT presentaron nuevas alegaciones, por medio de sendos escritos ambos de fecha 3 de mayo de 2011, registrados los dos de entrada el día siguiente. Por su parte, (ENTIDAD 1) formuló alegaciones mediante escrito de 3 de junio de 2011, registrado en esta Junta Arbitral el día 6 de junio de 2011.

La Diputación Foral reitera la solicitud presentada en el escrito de planteamiento.

El contribuyente solicita, en síntesis, que se declare la competencia de la Agencia Tributaria para la devolución del saldo del IVA generado en el ejercicio 2007 por las sociedades absorbidas "y, en particular: se acuerde en primer lugar el reembolso a favor de la Diputación Foral de Gipuzkoa del importe principal de 3.645.848,02 € adelantado por dicha hacienda foral, así como de los intereses de demora que a esa hacienda foral le correspondan desde la fecha en que realizó la devolución a mi representada (12 de diciembre de 2008) hasta la fecha del reembolso efectivo; y en segundo lugar, se acuerde la restitución a mi representada de aquellos intereses de demora que, conforme a la Ley, le corresponden, desde el 31 de julio del 2008 hasta la fecha en que percibió de la Diputación Foral las cuotas del IVA (principal) discutidas, estableciendo a dichos efectos unos términos de la ejecución de la resolución que permitan la restitución de dichos intereses con plena eficacia".

El escrito de la AEAT señala en su Fundamento de Derecho Segundo que "[e]l Tribunal Supremo en sentencias de 9 [sic; la fecha correcta es 10] y 17 de junio de 2010, dictadas en relación con supuestos similares al planteado en el presente conflicto, ha establecido que la entidad debe solicitar la devolución del saldo del IVA ante la Administración

Expte	Resolución		Administraciones afectadas		Concepto
3/2009	R21/2011	27/09/2011	Diputación Foral de Gipuzkoa	Administración del Estado	IVA. Traslado de saldos. Operaciones de reestructuración empresarial

competente en el periodo en que se generó". Cita a continuación párrafos de las citadas sentencias en los que se desarrolla y fundamenta la tesis expuesta.

El Fundamento de Derecho Tercero del citado escrito de la AEAT es del siguiente tenor literal: "Resultando evidente que la doctrina establecida por el Tribunal Supremo en las citadas sentencias es igualmente aplicable al caso que nos ocupa, **la AEAT ratifica las alegaciones formuladas el 12 de mayo de 2009, excepción hecha del criterio que debe aplicarse en el supuesto de traslado de saldos de IVA** (fundamento de derecho tercero) a la luz de la citada doctrina del Tribunal Supremo" (la negrita es del propio escrito). Es de señalar que el escrito no contiene un *petitum* en sentido formal.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. El objeto del presente conflicto consiste en determinar si la Administración competente para la devolución del saldo negativo del IVA, ejercicio 2007, resultante de las declaraciones presentadas por las entidades absorbidas por (ENTIDAD 1), es decir, (ENTIDAD 2), (ENTIDAD 3), y (ENTIDAD 4), por importe, respectivamente, de 84.505,82 EUR, 3.550.737,86 EUR y 10.604,34 EUR, que suman en total 3.645.848,02 EUR, es la Administración del Estado o la Diputación Foral de Gipuzkoa.

2. La decisión acerca del anterior objeto del conflicto es la cuestión de fondo planteada por éste, que está resuelta por la doctrina jurisprudencial dictada acerca de dicha cuestión, formada básicamente por las dos sentencias citadas por la AEAT en su segundo escrito de alegaciones de 3 de mayo de 2011, a saber, las de 10 de junio de 2010, recaída en el recurso 378/2009, y 17 de junio de 2010, dictada en el recurso 529/2009, que confirman la tesis sustentada por la Junta Arbitral en asuntos sustancialmente iguales al presente, como reconoce la propia AEAT. La referida doctrina se resume en que a la luz del Concerto Económico no es admisible el traslado de saldos del IVA de una a otra Administración, y en consecuencia, que la devolución es competencia de la Administración que lo era para la exacción del impuesto cuando aquellos se originaron. Puesto que en el presente caso tal Administración era la del Estado, debemos resolver la cuestión de fondo planteada por el presente conflicto declarándola competente para

Expte	Resolución		Administraciones afectadas		Concepto
3/2009	R21/2011	27/09/2011	Diputación Foral de Gipuzkoa	Administración del Estado	IVA. Traslado de saldos. Operaciones de reestructuración empresarial

realizar la devolución de la cantidad controvertida. Esta solución es aceptada por la AEAT en el citado escrito, por lo que la cuestión es pacífica.

3. Subsiste, no obstante la controversia en tomo a la cuestión preliminar planteada por la AEAT en su escrito de alegaciones de 12 de mayo de 2009 (Fundamento de Derecho 2º), que ésta ratifica en el Fundamento de Derecho Tercero de su escrito de 3 de mayo de 2011, reproducido en el apartado 5 de los antecedentes. Dicha cuestión es la inadmisibilidad "total" del conflicto por falta de competencia de la Junta Arbitral.

Señala la AEAT que la Diputación Foral de Gipuzkoa acordó hacer efectiva la evolución solicitada mediante acuerdo de 4 de diciembre de 2008 "con lo que asumió materialmente la devolución solicitada". Aduce la AEAT que no existe ningún precepto en la legislación del IVA "cuya aplicación permita autorizar la realización al obligado tributario de una devolución derivada de la mecánica liquidatoria del IVA (o una devolución de ingresos indebidos) que la Administración Tributaria considere que es jurídicamente improcedente".

Semejante devolución estaría impedida por la indisponibilidad del crédito tributario, por lo que "a sensu contrario, la única justificación legal para la actuación de la Diputación Foral de Guipúzcoa se encuentra precisamente en la asunción material de la competencia para efectuar la devolución, y así parece reconocerlo la propia Diputación Foral cuando señala en el acuerdo de resolución del recurso de reposición dictado el 4 de diciembre de 2008 que '*en aras a velar por el principio de neutralidad del sistema común del IVA, se procede a efectuar la devolución solicitada*'".

Añade la AEAT que "[t]ampoco puede amparar su actuación la Diputación Foral, en la salvaguarda de los derechos del obligado tributario, pues para evitar los perjuicios que se le pudieran producir como consecuencia de que las dos Administraciones (Estatal y Foral) se declaren incompetentes, el ordenamiento tiene previsto que el propio obligado tributario pueda instar un conflicto negativo de competencia ante la Junta Arbitral". Se refiere la AEAT al llamado "conflicto automático" previsto en el artículo 13.3 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concerto Económico (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre.

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
3/2009	R21/2011	27/09/2011	Diputación Foral de Gipuzkoa	Administración del Estado	IVA. Traslado de saldos. Operaciones de reestructuración empresarial

Concluye la AEAT que el acuerdo de la Diputación Foral de devolver la cantidad correspondiente a saldos del IVA generados por las sociedades absorbidas "es incompatible con la declaración de incompetencia y, por tanto, la priva de eficacia y convierte la actuación seguida por la Diputación Foral de Guipúzcoa en incompatible con el planteamiento del presente conflicto". Añade finalmente que este planteamiento supone ir contra los propios actos, puesto que la Diputación Foral ya había asumido la competencia.

4. La Diputación Foral de Gipuzkoa rebate los argumentos de la AEAT en escrito de 3 de mayo de 2011 con los razonamientos que se resumen a continuación:

- El acuerdo de 4 de diciembre de 2008 desestima el recurso de reposición interpuesto por el obligado tributario contra el acuerdo del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos denegatorio de la solicitud de devolución complementaria del IVA derivada de los importes a compensar correspondientes a las sociedades absorbidas por el mismo. Dicha desestimación se funda en la falta de competencia de la Hacienda Foral para efectuar la referida devolución por aplicación de las reglas del Concerto Económico. En consecuencia, dicho acuerdo no sólo no supone una asunción material por parte de la Diputación Foral de Gipuzkoa de la competencia de devolución sino que implica precisamente todo lo contrario.
- Pese a desestimar el recuso de reposición, el acuerdo citado llevó a cabo la devolución "en base a criterios de excepcionalidad y urgencia y en aras de velar por el principio de neutralidad del sistema común del IVA". La urgencia de la devolución se justifica por la situación financiera del contribuyente puesta de manifiesto en el expediente del recurso de reposición y teniendo en cuenta el elevado importe de la devolución y la posible dilación del procedimiento ante la Junta Arbitral. Respecto al principio de neutralidad, aduce la Diputación Foral de Gipuzkoa la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea según la cual debe existir una inmediatez en la deducción del IVA soportado y rechazarse la diferencia de trato en este aspecto entre operadores que realicen las mismas

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
3/2009	R21/2011	27/09/2011	Diputación Foral de Gipuzkoa	Administración del Estado	IVA. Traslado de saldos. Operaciones de reestructuración empresarial

operaciones, sin que la legislación de cada Estado pueda constituir un obstáculo a estos efectos.

- Señala la Diputación Foral de Gipuzkoa la provisionalidad de la devolución practicada "hasta el pronunciamiento de la Junta Arbitral y/o otras instancias". Invoca la Diputación a este respecto el artículo 15.2 RJACE, que dispone lo siguiente:

"Hasta tanto sea resuelto el conflicto de competencias, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en cuestión continuará sometiéndolos a su competencia, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, y cuyas actuaciones habrán de remontarse en sus efectos a la fecha desde la que proceda, en su caso, la nueva administración competente, según la resolución de la Junta Arbitral".

- Aduce la Diputación Foral de Gipuzkoa que la AEAT en su escrito de alegaciones de 12 de mayo de 2009 (pág. 22) reconoce que admitió la devolución de determinada cantidad que una de las entidades absorbidas, (ENTIDAD 2), tenía pendiente de compensar en el ejercicio 2006 (cfr. antecedente 2, número 5º).
- Finalmente, la Diputación Foral de Gipuzkoa expone diversas consideraciones que justificarían la devolución efectuada, en las que insiste en la excepcionalidad de la situación del contribuyente y en que tal devolución no implica una renuncia a su tesis de que la competencia para llevarla a cabo corresponde a la Administración del Estado.

5. La tesis de la AEAT viene a consistir en que al practicar la devolución de los saldos de las sociedades absorbidas la Diputación asume la correspondiente competencia y, por tanto, desaparece el conflicto y con él la competencia de esta Junta Arbitral para resolverlo.

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
3/2009	R21/2011	27/09/2011	Diputación Foral de Gipuzkoa	Administración del Estado	IVA. Traslado de saldos. Operaciones de reestructuración empresarial

Pues bien, no compartimos esta tesis. La cuestión no radica en determinar si la Diputación actuó o no correctamente al practicar la devolución controvertida, sino si dicha devolución entrañaba una asunción de la competencia para llevarla a cabo en el marco de la distribución de competencias para la exacción del IVA establecida por el Concierto Económico. Ya ha quedado establecido en el anterior Fundamento de Derecho 2 que en el presente caso la competencia corresponde a la Administración del Estado. La atribución de la competencia para la exacción del impuesto es previa a la determinación de la procedencia o no de la devolución, que corresponderá hacer a la Administración que resulte competente. Por consiguiente, a efectos de la determinación de la competencia es irrelevante que la devolución sea o no procedente con arreglo a la normativa del IVA. Por lo demás, ninguna de las dos Administraciones ha cuestionado tal procedencia, sin perjuicio de que pueda hacerlo, en su caso, aquella que resulte competente.

Planteada así la cuestión no nos cabe duda de que la práctica de la devolución por la Diputación Foral de Gipuzkoa no implica una aceptación tácita de la correspondiente competencia o, lo que es lo mismo, una renuncia a la posición negadora de dicha competencia y su atribución a la Administración del Estado.

El acuerdo del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos de la Hacienda Foral de Gipuzkoa es perfectamente claro en cuanto sostiene la tesis del no traslado de saldos entre Administraciones y, en consecuencia, la competencia de la Administración del Estado en la que fundamenta su desestimación del recurso de reposición contra la denegación de la solicitud de devolución. Es también claro que la devolución se realiza "no obstante" mantener dicha posición en cuanto a la competencia. En conclusión, frente a la afirmación expresa e inequívoca de la falta de competencia para la devolución no es posible deducir de la realización de ésta una renuncia tácita a dicha posición.

Cuestión distinta -tanto de la relativa a la competencia como de la atinente a la procedencia de la devolución- es si la Diputación Foral de Gipuzkoa podía o no practicar la devolución con el carácter "provisional" con que lo hizo, anticipándose a la resolución de la Junta Arbitral. Esta cuestión va unida, a su vez, a la de la calificación del pago hecho

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
3/2009	R21/2011	27/09/2011	Diputación Foral de Gipuzkoa	Administración del Estado	IVA. Traslado de saldos. Operaciones de reestructuración empresarial

al contribuyente. La verdadera naturaleza de dicho pago no es la de devolución del IVA, que no podría hacerse más que en ejercicio de las competencias de gestión del impuesto rechazadas por la Administración que lo efectuó. Dicha naturaleza es semejante a la de una subvención o ayuda; pero precisarla con rigor, y con ella su régimen jurídico, es una cuestión en la que obviamente no incumbe entrar a esta Junta Arbitral, que habría de resolverse a la luz de la normativa presupuestaria y de gasto público de la Hacienda Foral de Gipuzkoa.

La tesis que mantenemos aprovecha también a la AEAT en cuanto acordó, mediante liquidación provisional de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial en el País Vasco de fecha 14 de noviembre de 2008 (folios 230 y sigs. del expediente de la AEAT), la devolución a (ENTIDAD 2) de 578.891,08 EUR, hecho del que por las razones expuestas tampoco cabe deducir que la AEAT hubiese asumido la competencia correspondiente. No podemos menos de notar, sin embargo, que sostener la tesis contraria frente a la Diputación Foral de Gipuzkoa se compadece mal con la buena fe.

Sobre la base de los razonamientos anteriores, rechazamos la alegación de la AEAT de inadmisibilidad del conflicto, con lo cual queda despejado el camino para la adopción de la resolución en cuanto al fondo en los términos expuestos en el Fundamento de Derecho 2.

6. En su escrito de planteamiento del conflicto la Diputación Foral de Gipuzkoa solicita "la restitución de los intereses que correspondan como consecuencia de la devolución ya efectuada del importe solicitado por la entidad interesada, cuestión que debiera recogerse en los términos de ejecución de la resolución que se dicte".

La AEAT, en su escrito de alegaciones de 12 de mayo de 2009 afirma (Fundamento de Derecho 50) que al tratarse de una reclamación de intereses entre Administraciones le es aplicable lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley General Presupuestaria (LGP), Ley 47/2003, de 26 de noviembre:

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
3/2009	R21/2011	27/09/2011	Diputación Foral de Gipuzkoa	Administración del Estado	IVA. Traslado de saldos. Operaciones de reestructuración empresarial

"Si la Administración no pagara al acreedor de la Hacienda Pública estatal dentro de los tres meses siguientes al día de notificación de la resolución judicial o del reconocimiento de la obligación, habrá de abonarle el interés señalado en el artículo 17 apartado 2 de esta ley, sobre la cantidad debida, desde que el acreedor, una vez transcurrido dicho plazo, reclame por escrito el cumplimiento de la obligación.

En materia tributaria, de contratación administrativa y de expropiación forzosa se aplicará lo dispuesto en su legislación específica".

La AEAT señala que, puesto que no se ha producido por parte de la AEAT el reconocimiento de obligación alguna, no ha habido lugar a la denuncia de la mora y no corresponde la liquidación de intereses de demora.

En su escrito de alegaciones de 3 de mayo de 2011 la Diputación Foral de Gipuzkoa replica que no es aplicable el citado artículo de la LGP, sino el 15.2 RJACE, que dispone lo siguiente:

"Hasta tanto sea resuelto el conflicto de competencias, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en cuestión continuará sometiéndolos a su competencia, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, y cuyas actuaciones habrán de remontarse en sus efectos a la fecha desde la que proceda, en su caso, la nueva administración competente, según la resolución de la Junta Arbitral".

Afirma la Diputación Foral de Gipuzkoa que entre las compensaciones a las que hace referencia este precepto "debe necesariamente incluirse el abono de los correspondientes intereses de demora en caso de que una Administración haya efectuado la devolución de un importe para cuya devolución la Junta Arbitral determine finalmente que es competente la otra Administración. La compensación de los intereses de demora es necesaria para una completa restitución de la situación patrimonial de las Administraciones en conflicto, evitando, además, 'enriquecimientos injustos' que en otro caso tendrían lugar".

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
3/2009	R21/2011	27/09/2011	Diputación Foral de Gipuzkoa	Administración del Estado	IVA. Traslado de saldos. Operaciones de reestructuración empresarial

Invoca, por último, la Diputación Foral de Gipuzkoa el artículo 115 LIVA, que dispone que transcurrido el plazo de seis meses siguientes al término del plazo previsto para la presentación de la declaración-liquidación en que se solicite la devolución del impuesto sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora tributario, desde el día siguiente al de la finalización de dicho plazo y hasta la fecha del ordenamiento de su pago, sin necesidad de que el sujeto pasivo así lo reclame. La Diputación observa que "determinada la competencia [para la devolución] de la Administración del Estado, dicha Administración debería haber efectuado dicha devolución al obligado tributario, incluyendo el correspondiente interés de demora".

Por su parte, (ENTIDAD 1), en su escrito de 3 de junio de 2011 solicita de esta Junta Arbitral que acuerde los siguientes pronunciamientos respecto a los intereses (cfr. antecedente 5):

- El reembolso a favor de la Diputación Foral de Gipuzkoa de los intereses de demora desde la fecha en que realizó la devolución a dicha entidad (12 de diciembre de 2008) hasta la fecha del reembolso efectivo;
- La restitución -hay que entender, la satisfacción-a la entidad de los intereses desde el 31 de julio de 2008 hasta la fecha en que percibió de la Diputación Foral la devolución de los saldos controvertidos.

7. Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 16.5,e) RJACE, la resolución del conflicto debe comprender "la fórmula de ejecución de la resolución". La Junta Arbitral considera que por imperativo de este precepto sus resoluciones no deben limitarse a un pronunciamiento abstracto sobre la cuestión central del conflicto, sino que deben determinar las transferencias financieras que, en su caso, se deriven directamente de la decisión sobre dicha cuestión. Las "rectificaciones y compensaciones tributarias" a las que alude el artículo 15.2 RJACE, para el caso de que la Junta Arbitral niegue finalmente la competencia de la Administración tributaria que la hubiese venido ejerciendo son sólo un

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
3/2009	R21/2011	27/09/2011	Diputación Foral de Gipuzkoa	Administración del Estado	IVA. Traslado de saldos. Operaciones de reestructuración empresarial

caso particular de las compensaciones financieras antes mencionadas. Este precepto no es aplicable en el presente caso.

La consecuencia directa de la declaración de la competencia de la AEAT para proceder a la devolución de los saldos del IVA, ejercicio 2007, a favor de las entidades absorbidas por (ENTIDAD 1), es que dicha Administración es la que debe soportar la carga financiera de tal devolución. El importe de esta carga incluye, evidentemente, tanto el principal (3.645.848,02 EUR) como el interés de demora establecido en el artículo 115 UVA. La determinación de este interés (es decir, su tipo y periodo de devengo) no corresponde a esta Junta Arbitral, sino a la Administración obligada a satisfacerlo; la AEAT en el presente caso.

El titular del derecho a la devolución frente a la AEAT es el obligado tributario, el cual, de acuerdo con lo establecido por el Tribunal Supremo en la jurisprudencia citada en el Fundamento de Derecho 2, puede dirigirse a dicha Administración estatal para obtener el pago del principal e intereses de los saldos pendientes. Quedaría a salvo el derecho de la Diputación Foral de Gipuzkoa a reclamar del contribuyente el pago del principal de la devolución que le anticipó en su día. Sería más sencillo, sin embargo, que la AEAT transfiriese directamente esa cantidad a la Hacienda Foral, previo acuerdo entre ambas Administraciones.

No procede, en cambio, que la AEAT satisfaga directamente el interés de demora a la Diputación por el anticipo hecho por esta al contribuyente del principal de la devolución, por la razón fundamental de que, como hemos indicado en el Fundamento de Derecho 5, el pago hecho al contribuyente no tenía la naturaleza de devolución; de haberla tenido el hecho mismo del pago hubiera determinado el cese del devengo del interés. El abono de un interés de demora por la AEAT a la Hacienda Foral de Gipuzkoa no puede fundarse, por tanto, en el artículo 115 L1VA.

De conformidad con las consideraciones precedentes, la obligación de pago de un interés a la Diputación Foral correrá a cargo del contribuyente, beneficiario del anticipo hecho por aquélla. Incumbe a la Hacienda Foral determinar el devengo y, en su caso, la cuantía de

<i>Expte</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
3/2009	R21/2011	27/09/2011	Diputación Foral de Gipuzkoa	Administración del Estado	IVA. Traslado de saldos. Operaciones de reestructuración empresarial

dicho interés con arreglo a la legislación aplicable de acuerdo con la naturaleza del pago hecho en su día al obligado tributario.

En conclusión, procede declarar que en ejecución de la presente resolución, la AEAT satisfará al obligado tributario los intereses de demora que procedan con arreglo a la normativa del IVA. En cuanto al principal de la devolución, las Administraciones interesadas pueden acordar que le sea directamente transferido a la Diputación Foral de Gipuzkoa por la AEAT.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que la competencia para la devolución del saldo negativo del IVA, ejercicio 2007, resultante de las declaraciones presentadas por las entidades absorbidas por (ENTIDAD 1), es decir, (ENTIDAD 2), (ENTIDAD 3), y (ENTIDAD 4), por importe, respectivamente, de 84.505,82 EUR, 3.550.737,86 EUR Y 10.604,34 EUR, que suman en total 3.645.848,02 EUR, corresponde a la Administración del Estado.

En ejecución de la presente resolución la AEAT satisfará al obligado tributario los intereses de demora que procedan con arreglo a la normativa del IVA. En cuanto al principal de la devolución, las Administraciones interesadas pueden acordar que le sea directamente transferido a la Diputación Foral de Gipuzkoa por la AEAT.