

**Resolución: R 17/2022**

**Expediente: 31/2018**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 6 de mayo de 2022.

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 CPYDCDESLU (en lo sucesivo CPCE), frente a la Diputación Foral de Gipuzkoa (en lo sucesivo DFG) y la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo AEAT), cuyo objeto es determinar la competencia para devolver unas cuotas de IVA repercutido en el año 2007 e ingresadas a la DFG con motivo de la resolución en el año 2014 de la operación inicial, que se tramita ante esta Junta Arbitral con número de expediente 31/2018.

### **I. ANTECEDENTES**

1.- CPCE es una entidad que en 2007 tributaba en exclusiva a la DFG puesto que tenía el domicilio fiscal en Gipuzkoa y en 2006 no había superado 6.000.000 euros de volumen de operaciones.

El 10 de abril de 2007 transmitió tres inmuebles en E (Málaga) por un precio unitario de 360.607,12 euros.

CPCE señala que en dicho precio está incluido el IVA repercutido del 7% por importe de 23.591,12 euros. Así, el total IVA repercutido según CPCE es de 70.773,36 euros.

Del examen de las escrituras se desprende que se venden tres solares en los que la vendedora se compromete a edificar otras tantas edificaciones individuales. El precio se debe satisfacer: 10% a la firma, 10% a los 12 meses, y el 80% a la entrega de las edificaciones (se prevé un plazo de 18 meses para la terminación). El IVA se devengará a la entrega, salvo lo dispuesto para los pagos anticipados. Así, en teoría, el IVA devengado en 2007 en la firma de los contratos debería haber sido de 7.077,42 euros (2.359,14 en cada vivienda). El contrato prevé que, en caso de resolución del contrato por causa imputable a los compradores, facultará al vendedor a retener las cantidades de IVA repercutidas.

**2.-** A resultas de esta venta, en 2008 pasa a tributar en exclusiva al Estado.

**3.-** Los días 1 y 2 de junio de 2011 se otorgaron escrituras de novación retrasando el último pago del 80% al 2 de junio de 2014.

Del examen de estas escrituras se desprende que la cantidad que debió ser abonada a los 12 meses (10% de precio de venta), se satisfizo el 24 de octubre de 2008 (un 5%) y 29 de junio de 2009 (otro 5%). En teoría en dichas fechas

debió repercutirse el IVA correspondiente según las normas de anticipo de pagos.

**4.-** El 30 de abril de 2014 CPCE cambió su domicilio fiscal a E. En dicho ejercicio debía tributar en exclusiva a la Administración de su domicilio fiscal por no haber superado en 2013 la cifra de 7.000.000 euros de volumen de operaciones.

El 20 de junio de 2014 se otorgaron escrituras de “*resolución de compraventa y cancelación de condición resolutoria*” por las que la venta del 2007 quedó sin efecto por impago del último vencimiento del 80% del precio de enajenación.

El vendedor devolvió a cada comprador la cantidad que había pagado (un 20% del precio) IVA incluido (72.122,28 euros), menos las penalizaciones acordadas (39.538 euros). Del importe neto el vendedor retuvo 4.718,28 euros, que aproximadamente coincide con el IVA repercutido por los anticipos cobrados, a expensas de que Hacienda admita la devolución o compensación del importe indicado tras la emisión de las facturas rectificativas.

**5.-** CPCE tributó en 2014 al Estado, solicitando en la autoliquidación de junio la rectificación de las cuotas supuestamente repercutidas por 70.773,36 euros.

A resultas de un procedimiento de comprobación limitada, la AEAT dictó liquidación en la que se declaraba incompetente para dilucidar si la rectificación de las cuotas repercutidas se ajustaba a derecho.

CPCE interpuso recurso de reposición y ulterior reclamación económico administrativa, que fueron desestimados por entender que la devolución le corresponde a la DFG.

La postura de la AEAT se fundamenta en la doctrina de la Junta Arbitral fijada por Resoluciones 10/2009, 11/2009 y 12/2009, así como en la jurisprudencia del Tribunal Supremo fijada por Sentencias de 10 de junio de 2010 (ECLI:ES:TS:2010:4013) y 17 de junio de 2010 (ECLI:ES:TS:2010:4101).

Posteriormente se planteó recurso contencioso administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía.

**6.-** El 2 de mayo de 2018 CPCE solicitó la devolución de las cuotas a la DFG, que fue denegada, interponiéndose recurso de reposición que también fue denegado. El obligado ha presentado posterior reclamación económico-administrativa cuya resolución está suspendida a expensas de lo que resulte del conflicto presente.

La postura de la DFG se fundamenta:

- a) En que la cuota repercutida no es de 70.773,36 euros, sino de 14.154,84 euros (4.718,28 euros por cada inmueble).
  
- b) La repercusión correspondiente al primer pago del 10% no puede ser considerada ingreso indebido.

c) La Norma Foral General Tributaria legitima para pedir la devolución a quien hubiera soportado la repercusión, por lo que CPCE carece de legitimación.

7.- El 3 de octubre de 2018 CPCE interpuso conflicto negativo ante la Junta Arbitral para dilucidar la competencia para devolver las cuotas de IVA repercutido que han quedado sin efecto por la resolución del contrato.

8.- Se ha concedido trámite de alegaciones iniciales a las Administraciones demandadas y, previa puesta de manifiesto del expediente, trámite de alegaciones finales a todas las partes.

## II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Competencia de la Junta Arbitral.

El art. 66.Uno del Concierto Económico establece que son funciones de la Junta Arbitral:

*“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”.*

En el presente caso nos encontramos, como bien señala la AEAT, ante una discrepancia entre Administraciones sobre la interpretación del Concierto respecto de un caso concreto.

## **2.- Sobre el conflicto negativo.**

El art. 13.3 RJACE señala que *“En los supuestos en los que ninguna Administración se considere competente, si en el plazo de un mes señalado en el apartado anterior ninguna de las dos Administraciones se hubiera dirigido a la Junta Arbitral promoviendo el conflicto, bastará con que el obligado tributario, dentro del mes siguiente, comunique esta circunstancia a la Junta para que el conflicto se entienda automáticamente planteado”.*

## **3.- Sobre la incompatibilidad entre el procedimiento arbitral y el procedimiento judicial.**

La competencia de la Junta Arbitral establecida en el art. 66 del Concierto Económico es exclusiva y excluyente, por lo que es el procedimiento judicial

pendiente en el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía el que debe suspenderse a resultas de la resolución arbitral.

De hecho, las cuestiones competenciales y de interpretación del Concierto Económico al caso concreto que fije la Junta Arbitral no pueden ser discutidas por el citado Tribunal puesto que las Resoluciones de aquélla solo son recurribles ante el Tribunal Supremo.

#### 4.- Postura de CPCE.

El obligado entiende que la rectificación de las cuotas de IVA repercutido procede cuando se produzcan las circunstancias que den lugar a una modificación de la base imponible.

El art. 80.Dos de la Ley 37/1992 del IVA señala que:

*“Cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente”.*

En este sentido, el art. 89.Uno LIVA señala que:

*“Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese*

*determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.*

*La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80”.*

El mecanismo para recuperar estas cuotas de IVA devengadas se recoge en el art. 89.Cinco, que a tal efecto establece:

*“Cuando la rectificación de las cuotas implique un aumento de las inicialmente repercutidas y no haya mediado requerimiento previo, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo establecido en los artículos 26 y 27 de la Ley General Tributaria.*

*No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la rectificación se funde en las causas de modificación de la base imponible establecidas en el artículo 80 de esta Ley o se deba a un error fundado de derecho, el sujeto pasivo podrá incluir la diferencia correspondiente en la declaración-liquidación del periodo en que se deba efectuar la rectificación.*



*Cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:*

*a) Iniciar ante la Administración Tributaria el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.*

*b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso”.*

Por su parte, el art. 120.3 Ley 58/2003 General Tributaria señala:

*“Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.*

*Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración*

*tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.*

*Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta ley”.*

Entiende CPCE que como no se encuentra en ninguno de los supuestos regulados en el art. 221 LGT, no puede optar por el procedimiento de solicitar la devolución de ingresos indebidos, por lo que solo le resta la posibilidad de instar la regularización en la autoliquidación correspondiente al período en que se hace la rectificación.

En este sentido el art. 221 LGT señala:

*“El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia del interesado, en los siguientes supuestos:*

- a) Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones.*

*b) Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación.*

*c) Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción. En ningún caso se devolverán las cantidades satisfechas en la regularización voluntaria establecida en el artículo 252 de esta Ley.*

*d) Cuando así lo establezca la normativa tributaria”.*

#### **5.- Postura de la AEAT.**

La AEAT entiende que resulta aplicable la doctrina de la Junta Arbitral resultante de las Resoluciones 10/2009, 11/2009 y 12/2009 que se vieron ratificadas por la Jurisprudencia del Tribunal Supremo resultante de las Sentencias de 10 de junio de 2010 (ECLI:ES:TS:2010:4013) y 17 de junio de 2010 (ECLI:ES:TS:2010:4101).

Según estos precedentes, cuando un obligado tributario tribute en exclusiva a la Administración correspondiente a su domicilio fiscal (por haber tenido el año anterior un volumen de operaciones inferior al umbral de 6.000.000 euros o 7.000.000 euros -aplicable entre el 27 de octubre de 2007 y el 29 de diciembre de 2017-) y se produzca un cambio de dicho domicilio de territorio foral o común o viceversa, no se trasladarán los saldos de IVA pendientes de compensación o

devolución a la nueva Administración que resulte competente para la exacción porque ello determinaría un enriquecimiento injusto de la anterior Administración.

Siendo el IVA un impuesto de devengo instantáneo y habiendo el Tribunal Supremo autorizado la fragmentación del período impositivo, hay que matizar que el devengo se produjo en 2007, el impago se produjo el 2 de junio de 2014 y la resolución el 20 de junio de 2014, mientras que el cambio de domicilio no se produjo sino hasta el 30 de junio de 2014.

Por ello, tanto en el momento del devengo (2007) como en el de la resolución (20 de junio de 2014) el obligado tributaba en exclusiva a la DFG, por lo que debe pedir la devolución a la misma, pudiendo a tal efecto presentar dos autoliquidaciones del mes de junio de 2014, una dirigida a la DFG y otra a la AEAT.

#### **6.- Postura de la DFG.**

La DFG solicita la inadmisión del conflicto por entender que no nos encontramos ante ninguno de los supuestos del art. 66 del Concierto Económico, por lo que entiende que cae fuera del ámbito competencial de la Junta Arbitral.

La DFG solicita la inadmisión del conflicto en base a lo dispuesto en el art. 9 del Reglamento de la Junta Arbitral (en lo sucesivo RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, que señala:

*“En ningún caso se podrán plantear conflictos sobre cuestiones ya resueltas o pendientes de resolución por los Tribunales de Justicia”.*

La DFG señala que CPCE cambió el domicilio “social” el 13 de mayo de 2014, que se presume que coincide con el domicilio fiscal, por lo que entiende que en junio el obligado era de competencia estatal.

La DFG entiende que la AEAT debería haber afrontado la devolución en base a lo dispuesto en el art. 15.2 RJCE, que señala:

*“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”.*

La DFG entiende que no resulta aplicable la jurisprudencia sobre traslado de saldos de IVA (comúnmente conocido como “mochilas” de IVA) porque no se trata de un saldo de IVA soportado generado con anterioridad al cambio de domicilio y porque la modificación de bases de IVA se produce como consecuencia de un incumplimiento contractual de un tercero.

La DFG aporta cierta jurisprudencia que descarta cualquier criterio financiero en la interpretación y aplicación del Concierto Económico.

## **7.- Posición de la Junta Arbitral.**

### **7.1.- Examen contractual.**

De acuerdo a los contratos suscritos entre CPCE y los compradores resulta que en 2007 solo se devengó el IVA correspondiente al pago anticipado, esto es, 7.077,42 euros (2.359,14 en cada vivienda).

Este IVA se supone que fue ingresado ante la DFG, aunque ésta en la resolución denegatoria de la devolución señala que el obligado no ha acreditado el pago.

Con motivo del pago realizado en 2008 se devengó el IVA correspondiente al pago anticipado, esto es, 3.538,66 euros (1.179,55 euros en cada vivienda). Este IVA debería haber sido ingresado al Estado.

Con motivo del pago realizado en 2009 se devengó el IVA correspondiente al pago anticipado, esto es, 3.538,66 euros (1.179,55 euros en cada vivienda). El obligado no indica a qué Administración tributaba en el año 2009.

### **7.2.- Discrepancia entre el examen contractual y el escrito de planteamiento de conflicto.**

El obligado en su escrito de planteamiento de conflicto afirma haber repercutido 70.773,36 euros (23.591,12 euros por cada vivienda) y haberlos ingresado ante la DFG.

En tal caso, 7.077,42 euros (2.359,14 por cada vivienda) sería un ingreso debido y el resto (63.695,94 euros) un ingreso indebido.

Lo cierto es que el contrato de resolución firmado en 2014 parece abonar la idea de que el obligado realmente no repercutió en 2007 la cantidad de 70.773,36 euros, porque consta que retiene a cada comprador el IVA satisfecho por importe de 4.718,28 euros, que aproximadamente coincide con el IVA que debería haberse repercutido con motivo de los anticipos pagados.

**7.3.-** Sobre el procedimiento que debería seguirse caso de no mediar cambio de domicilio respecto de los ingresos debidos.

Ordinariamente el procedimiento no sería el de devolución de ingresos indebidos sino el de modificación de la base imponible cuando por resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto, total o parcialmente, las operaciones gravadas después del momento en que se hayan efectuado.

Lo determinante para que resulte procedente la modificación de la base imponible no es la devolución de las mercancías, que es una consecuencia de la resolución de la operación de entrega, sino que la operación quede sin efecto.

Igualmente, los supuestos de impago de las operaciones que no impliquen su resolución, no determinan la modificación de la base imponible.

La Consulta Vinculante de la DGT de 31 de mayo de 2010 señala que cuando se resuelve una operación sujeta, como la compraventa de un inmueble con devolución de los pagos efectuados por el adquirente, la parte vendedora debe rectificar la repercusión efectuada y regularizar su situación tributaria en la declaración correspondiente al período en que debe efectuarse la misma o en los posteriores hasta el plazo de cuatro años siguientes a aquella, estando obligada a reintegrar al destinatario el importe del IVA repercutido en exceso.

La devolución que realiza de las cantidades satisfechas por la parte compradora no supone la realización de ninguna operación sujeta, sino la restitución del precio que en su día se satisfizo. No procede, en tales circunstancias, realizar ningún acto de repercusión tributaria, sin perjuicio de que la devolución incluya la totalidad del tributo que se hubiera repercutido (Consultas Vinculantes de la DGT de 5 de noviembre de 2011 y 20 de septiembre de 2011).

El plazo para proceder a la rectificación de las cuotas repercutidas es de cuatro años, contados desde el momento en que se produjeron las circunstancias que motivan la rectificación, es decir, desde el momento en que quedó resuelta la operación (Consulta Vinculante de la DGT de 5 de marzo de 2013). El inicio del plazo para llevar a cabo la rectificación de la base imponible comienza a contar desde el momento en que se produzcan las circunstancias que motivan dicha modificación.



**7.4.- Sobre la fragmentación de la autoliquidación de IVA de junio de 2014 con motivo del cambio de domicilio.**

Las Sentencias del Tribunal Supremo de 10 de junio de 2010 (ECLI:ES:TS:2010:4013) y 17 de junio de 2010 (ECLI:ES:TS:2010:4101) señalan los siguientes aspectos con relevancia para la resolución del presente conflicto:

- De acuerdo al Concierto Económico puede admitirse la fragmentabilidad de las autoliquidaciones de IVA cuando se produzca un cambio de domicilio fiscal y éste sea precisamente el punto de conexión (por no haber superado en el año anterior la cifra de volumen de operaciones de 6.000.000 euros o, en su caso, 7.000.000 euros) que determina la competencia de exacción.
- No es posible trasladar cuotas de IVA soportado devengadas cuando el obligado tenía el domicilio en un territorio (foral o común) a la nueva Administración competente por virtud del cambio de domicilio fiscal, puesto que ello alteraría la competencia de exacción regulada en el Concierto Económico (porque dicha exacción se vería minorada por la compensación de cuotas soportadas en un momento anterior), y supondría un enriquecimiento injusto de la Administración competente cuando se devengaron las cuotas de IVA soportado.
- Ello supone que el obligado debe presentar sendas autoliquidaciones ante las Administraciones incluyendo en cada una, considerando que el

IVA es un tributo de devengo instantáneo, las operaciones devengadas hasta y desde el cambio de domicilio respectivamente.

Hay que recordar que esta jurisprudencia solo es predicable del caso en que el único punto de conexión determinante de la competencia de exacción sea el domicilio fiscal, y por tanto no es extrapolable a los casos de tributación en proporción de volumen de operaciones, aunque la proporción pueda ser del 100% a favor de una sola Administración.

Pues bien, en el ámbito en que nos estamos moviendo no podemos sino concluir que los saldos de IVA tienen naturaleza fungible, esto es, una vez que en una declaración se incluyen saldos de IVA devengados y soportados y la diferencia, positiva o negativa, se traslada a otros períodos, no puede conocerse si el saldo resultante de éstos últimos corresponde a las cuotas generadas en un momento u otro y, mucho menos, en virtud de una operación u otra.

Por ello, cuando en una autoliquidación se modifica la base imponible, reduciéndose el IVA devengado como consecuencia de la resolución de una operación, se produce una confusión del saldo resultante de esta operación con el de las demás incluidas en la misma autoliquidación, por lo que no existe inconveniente alguno en incluir esta rectificación en la autoliquidación fragmentada por virtud de un cambio de domicilio.

#### **7.5.- Cambio de domicilio fiscal de CPCE.**

El obligado cambió su domicilio fiscal el 30 de junio de 2014.

Si la DFG no está conforme con el cambio o pretende retrotraer sus efectos a la fecha de publicación del cambio de domicilio social, debería haber iniciado un procedimiento de cambio de domicilio y haber lanzado su propuesta a la AEAT.

#### **7.6.- Conclusión.**

El obligado debe presentar la autoliquidación del mes de junio de 2014 (puesto que el cambio de domicilio coincide con el último día del período impositivo) a la DFG, incluyendo la modificación de la base imponible correspondiente solo a los pagos anticipados realizados en 2007, 2008 y 2009.

El resto, en caso de haberse repercutido el IVA por la venta total en el año 2007, debería tramitarse según lo previsto para la devolución de ingresos indebidos.

En su virtud, la Junta Arbitral

### **ACUERDA**

1º.- Declarar que corresponde a la DFG la competencia para exaccionar el mes de junio de 2014 de CPCE, en el que debe incluirse la rectificación de las cuotas correspondiente a los anticipos satisfechos en 2007, 2008 y 2009; debiendo el resto de cuotas de IVA repercutido, en caso de que CPCE acredite haberlas pagado en 2007, solicitarse a través de un procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

2º.- Notificar el presente acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Gipuzkoa y a CPCE.