

**DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFC076675

**JUNTA ARBITRAL DEL CONVENIO ECONÓMICO DE NAVARRA:** 23-07-2020

N.º DE CONFLICTO: 130/2019

**SUMARIO:**

**Haciendas forales. Navarra. Convenio económico. IVA. Devoluciones.** *Conflicto negativo de competencias. Cambio en la Administración competente.* Formulada la cuestión en abstracto, ésta consiste en si el IVA devengado y soportado en un período de liquidación del impuesto es deducible en un periodo posterior en que la Administración tributaria competente para exigir el impuesto no es la misma, al menos en su totalidad. La cuestión debe ser analizada y resuelta desde la perspectiva del Convenio, en el que no encontramos una norma que específicamente contemple un supuesto como el que nos ocupa, aunque sí existen otras normas de alcance más general en las que podemos encuadrar este supuesto de hecho, normas que han de servir de base a la solución del conflicto. De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, las SSTs de 3 de marzo de 2010, recurso n.º 538/2009 (NFJ038227), de 10 de junio de 2010, recurso n.º 378/2009 (NFJ039567) y de 17 de junio de 2010, recurso n.º 529/2009 (NFJ062144) que resuelven unos casos muy similares a este, la competencia para la exacción y por lo tanto para la devolución corresponde a la administración que la tenía en el momento en que se devengaron esas cuotas de IVA, que era la Hacienda Foral Navarra (HFN). Es cierto que en las situaciones de cambio de domicilio se observa una clara voluntariedad por el sujeto pasivo que no se puede advertir tanto cuando, simplemente, se traspasa el umbral de volumen de negocios marcado por el Convenio para generar un cambio competencial –que es el caso que ahora nos ocupa-. El caso del simple no ejercicio del derecho a la deducción es algo diferente del de la compensación de saldos, sin duda, pero la solución debe ser la misma, pues la opción de deducir más tarde genera un desequilibrio similar al de los casos resueltos por el Tribunal Supremo, ya que desagrega las cuotas de IVA deducible de las cuotas de IVA repercutido en el mismo espacio temporal. Hay suficientes analogías para proponer una solución similar a la de los saldos a compensar. En particular, no podemos dejar de entrar en la que podría ser considerada la primera causa de posposición, que es la falta de registro contable de la factura de compra, y en las particularidades que tiene, además, porque es la causa que concurre en el caso del conflicto. Es evidente que el sujeto pasivo está obligado a registrar la totalidad de las facturas que documenten cuotas de IVA soportado, tal y como dice la Ley y el Reglamento del IVA. La pregunta sobre si la no anotación en el libro de facturas recibidas condiciona el derecho a la deducción tiene una respuesta clara: la respuesta es que no condiciona, sin perjuicio de otros efectos secundarios o colaterales. Siendo ello así, aunque el IVA de la adquisición se devengase el día 31 de diciembre, no había impedimento alguno para que se contabilizase en las semanas siguientes, pero imputando el IVA al último período del año anterior. Esto, en la situación más habitual de los contribuyentes, es inocuo por completo –solo pospone la deducción-, pero en el conflicto que tratamos de resolver, no lo es. Si la contabilización de la operación afectase al devengo o incluso figurase en nuestra legislación como requisito para la deducción, quizá las analogías con el caso de los saldos pendientes no fueran suficientes. En esa situación, quizá las desviaciones causadas en las relaciones económicas del Convenio generasen sin más un desequilibrio que deba ser asumido. Pero no es un requisito. Habiéndose devengado el IVA de aquellas adquisiciones en un momento en el que la administración competente para la exacción, comprensiva tanto de la parte positiva como de la negativa de las declaraciones del sujeto pasivo, la devolución inherente a las mismas debe corresponder a la HFN, evitando, además, que se modifique la exacción del IVA por una omisión que dependía de la sola voluntad del sujeto pasivo. en relación con la deducción del IVA soportado en el año 2014 y declarar que corresponde a la Hacienda Foral de Navarra atender la solicitud de devolución efectuada por dicha sociedad, previas las comprobaciones que estime pertinentes.

**PRECEPTOS:**

RD 353/2006 (Rgto. de Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra), art. 14.  
Ley 28/1990 (Convenio Económico con Navarra), arts. 33, 34 y 51.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 99.

## I. ANTECEDENTES

### I.1. Planteamiento del conflicto

1º El día 15 de abril de 2019 tuvo entrada en la sede de esta Junta Arbitral un escrito presentado por Don (...), en nombre y representación de la Sociedad AAA, SL, diciendo comunicar un conflicto de competencias con base en el artículo 14.3 del Reglamento de la Junta Arbitral.

Explica el interesado que AAA, SL tributaba y presentaba declaraciones del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) en el ejercicio 2014 en la Diputación Foral de Navarra, al tratarse de una sociedad con domicilio en Pamplona que presentaba declaraciones mensuales y cuyo volumen de facturación en el año precedente no había superado en aquel momento los 7 millones de euros. Sin embargo, continúa diciendo, se superó dicho importe en el ejercicio 2014, por lo que pasó a tributar en 2015 en función de la cifra relativa de negocios, pasando a corresponder a la Administración del Estado la mayor parte de la exacción del IVA y del Impuesto sobre Sociedades habida cuenta de que gran parte de su producción y ventas se encontraba fuera de la Comunidad Foral.

Dice a continuación que, en ejercicio de sus competencias, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante AEAT) inició una inspección tributaria, en relación con IVA e Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2015. A resultas de dicha inspección, la AEAT entendió que dos de las facturas deducidas en el IVA en el primer trimestre de 2015 no eran deducibles porque recogían cuotas de IVA soportado cuya deducción debía imputarse a la Hacienda Tributaria de Navarra, hoy denominada Hacienda Foral de Navarra (en adelante, HFN). La razón esgrimida es que se referían a servicios prestados en 2014. Tal y como se lee en el acta, la tesis de la AEAT es que las cuotas de IVA soportado, así como los saldos a compensar, deben deducirse exclusivamente ante la Administración competente para la exacción del impuesto, sin posibilidad de realizar traslado de saldos entre Administraciones, o dicho de otra manera, que las cuotas de IVA a incluir en las declaraciones que se presenten a cada Administración, serán las que correspondan a las operaciones devengadas en cada uno de los territorios atendiendo a la fecha concreta de devengo del IVA. Obsérvese que la AEAT cita en apoyo de sus tesis algunas sentencias del Tribunal Supremo (en adelante, TS).

El obligado tributario dice haber pagado la cuota liquidada y haberse dirigido a la HFN para buscar la fórmula que le permitiera obtener una devolución que se garantizase el derecho a la deducción del IVA soportado. Pero la HFN rechazó la solicitud, entendiendo que no era competente para ello, considerando que el devengo del IVA se producía con la emisión y contabilización de la factura, por lo tanto, en 2015 y no en 2014.

Ante ello, el obligado tributario presentó un recurso poniendo de manifiesto que si la HFN se consideraba no competente debía presentar un conflicto ante la Junta Arbitral. El recurso fue desestimado en todos los extremos.

Es a resultas de todo lo expuesto y sobre la base en la normativa reguladora de la Junta Arbitral por lo que se inicia el presente procedimiento.

### I.2. Admisión del conflicto y alegaciones iniciales de la HFN y de la AEAT

2º Con fecha de 25 de abril de 2019 el Presidente de la Junta Arbitral dicta resolución acordando tener por planteado el conflicto y admitirlo, efectuando los trámites correspondientes a la instrucción del mismo respecto de las administraciones afectadas. Se emplaza a la AEAT y a la HFN para que en el plazo de un mes formulen las alegaciones que tengan por conveniente y aporten y propongan las pruebas y documentación que estimen oportunas. Igualmente se comunica la resolución al quien promovió el conflicto.

3º Con fecha de 28 de mayo de 2019 comparece la HFN para formular alegaciones. La HFN rechaza la argumentación de la AEAT y considera errónea la interpretación que efectúa de la doctrina del TS. Se insiste en que el saldo generado debe ser asumido por la Administración o Administraciones en caso de tributación en ambas correspondientes en el periodo en que se ejerce el derecho a la deducción, no en el del devengo del IVA. La HFN pone de manifiesto que el artículo 99 de la Ley 37/1992 no opone ningún impedimento a la deducibilidad de las cuotas presentes en las facturas más arriba referidas y mucho menos las normas del Convenio Económico.

Respecto de la jurisprudencia a la que se apela por la AEAT considera que se hace un uso indebido de ciertas sentencias para aplicarlo a un supuesto de hecho completamente distinto al del que fue objeto de esos pronunciamientos judiciales. Y es que dicha jurisprudencia, según explica la HFN, se refiere única y exclusivamente a los saldos de cuotas de IVA pendientes de compensación y generados durante el ejercicio en que también se tributó ante otra administración. Hace ver la normalidad de una situación en la que una empresa recibe y contabiliza facturas del mes anterior, sin ánimo de alterar competencias administrativas ni generar perjuicios patrimoniales a una administración en beneficio de otra. Finalmente, puntualiza que en los casos a los que se refieren las sentencias había un cambio de domicilio, cosa que no ocurre ahora.

4º Con fecha de 30 de mayo de 2019 comparece la AEAT para formular alegaciones. La AEAT se ratifica en el discurso contenido en el acta de inspección, considerando que la aplicación del criterio del TS supone que cuando se produce un cambio en la Administración competente, en las autoliquidaciones que se presenten a partir de ese momento no podrán incluirse bases o cuotas con origen en periodos correspondientes a la otra Administración, habiendo debido el obligado tributario solicitar la devolución de la HFN.

### **I.3. Instrucción**

5º Vistos los escritos de alegaciones presentados por la HFN y la AEAT, el Presidente de la Junta Arbitral dicta resolución de fecha 4 de julio de 2019, notificando a ambas, con entrega de copia del escrito de alegaciones presentado por la otra Administración. Asimismo, declara abierto el período de instrucción durante un máximo de dos meses y emplaza a las partes para que aporten a la Junta Arbitral los medios de prueba que consideren oportunos para la resolución definitiva del conflicto. Finalmente, notifica a AAA, SL el inicio del conflicto y le da trámite de acceso al expediente, formulación de alegaciones y aportación de pruebas.

A la vista de un nuevo escrito presentado por la representación de AAA, SL la presidencia de la Junta Arbitral estimó su solicitud y amplió el plazo inicialmente previsto para consultar el expediente y presentar alegaciones.

### **I.4. Alegaciones finales**

6º Concluido el periodo de instrucción, el Presidente de la Junta Arbitral, con fecha de 5 de noviembre de 2019, declaró completo el expediente y ordenó ponerlo de manifiesto a las partes e interesado, emplazándolos durante un mes para formular alegaciones.

La HFN comparece con fecha de 25 de noviembre de 2019 e igualmente lo había hecho la AEAT con fecha de 11 de noviembre de 2019.

7º En su escrito de alegaciones finales la AEAT da por reproducidas y ratifica las presentadas anteriormente, sin perjuicio de lo que vendrá a añadir. Aparte ciertas consideraciones de tipo general sobre la esencia del derecho a la deducción en el IVA y también sobre los criterios de reparto competencial que el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral determinan en relación con este impuesto, se centra en la lectura del artículo 34 del Convenio, del que deduce que el sistema de reparto no apoya el traslado de saldo del IVA o de cuotas deducibles de una Administración a otra. Por si la letra de los preceptos del Convenio no fuera suficiente, señala que admitir el traslado supondría una disminución de la recaudación por este impuesto para la hacienda estatal, así como un enriquecimiento de la hacienda foral, distorsión patrimonial que no es conforme con el principio de reparto equitativo de los recursos fiscales en el que se fundamenta el Convenio. Apoya su argumentación en que si tuviera la razón la HFN se estaría causando una grave indefensión en este caso a la AEAT dado que tendría que asumir la deducción de unas cuotas de IVA soportado que ni siquiera puede comprobar, al carecer de competencia inspectora sobre el año del que proceden.

Se hace referencia a las alegaciones efectuadas por la HFN, valorando el uso adecuado de la línea jurisprudencial, que, si bien no se refiere al mismo objeto del presente conflicto, contribuye a conformar el criterio defendido por la AEAT.

Por lo demás, el contenido del escrito presenta un planteamiento muy similar al de los anteriores documentos evacuados por la AEAT.

8º Por su parte, la HFN mantiene igualmente sus posiciones. Finalmente, el obligado tributario presenta un escrito reiterando las alegaciones anteriores.

## II. NORMAS APLICABLES

9º Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

a) El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y modificado por la Ley 12/1993, de 13 de diciembre, por la Ley 19/1998, de 15 de junio, por la Ley 25/2003, de 15 de julio, por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre y por la Ley 14/2015, de 24 de junio.

b) El Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

c) La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

d) Las demás disposiciones de general aplicación.

## III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

10º En virtud de lo establecido en el artículo 51 del Convenio Económico, en la redacción actualmente vigente, esta Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto.

11º En el planteamiento y tramitación del presente conflicto se han observado las normas de procedimiento contenidas en el Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

12º Están de acuerdo las partes en que AAA, SL, ha incluido en su declaración de IVA del primer trimestre de 2015, presentada ante la AEAT, una serie de cuotas soportadas en adquisiciones de bienes o servicios a diversos proveedores con sede o establecimiento en territorio de aplicación del impuesto, las cuales se devengaron cuando la competencia para aplicar el IVA a AAA, SL correspondía completamente a la HFN.

Formulada la cuestión en abstracto, ésta consiste en si el IVA devengado y soportado en un período de liquidación del impuesto es deducible en un periodo posterior en que la Administración tributaria competente para exigir el impuesto no es la misma, al menos en su totalidad.

La legislación reguladora del IVA no ofrece dudas sobre la posibilidad de aplicar el IVA soportado deducible en cualquier liquidación, dentro de los cuatro años desde el nacimiento del derecho a deducir. Así lo ordena el art. 99.Tres de la LIVA:

*“El derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al período de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.”*

Con esta premisa, la cuestión debe ser analizada y resuelta desde la perspectiva del Convenio, en el que no encontramos una norma que específicamente contemple un supuesto como el que nos ocupa, aunque sí existen otras normas de alcance más general en las que podemos encuadrar este supuesto de hecho, normas que han de servir de base a la solución del conflicto.

13º Antes de investigar por nuestra propia cuenta cuál es la norma aplicable, determinar si estamos o no ante una laguna legal o de resolver las eventuales antinomias en caso de que existan, hemos de acudir a la jurisprudencia suprema que ha avanzado ya algunas observaciones interesantes sobre esta compleja labor hermenéutica en búsqueda de la norma aplicable al caso.

Esta doctrina jurisprudencial ha sido invocada por la AEAT para mantener la tesis de que corresponde a la HFN la competencia para deducir o devolver el IVA soportado por AAA, SL, en facturas emitidas en 2014. Invoca, concretamente, las sentencias de Tribunal Supremo de 3 de marzo, 10 y 17 de junio de 2010, recaídas en aplicación del Convenio Económico del País Vasco.

La HFN considera, a su vez, que la AEAT hace un uso indebido del criterio expresado por el Tribunal Supremo en dichas sentencias porque, a su juicio, se trata de supuestos de hecho completamente distintos, ya que la jurisprudencia citada se refiere única y exclusivamente a los saldos de cuotas de IVA pendientes de compensación y generados durante el ejercicio en que también se tributó ante otra Administración.

14º Forzoso es, por tanto, detenerse en el examen atento de la doctrina del Tribunal Supremo antes de seguir adelante. No obstante lo cual, debe tenerse en cuenta que la sentencia de 3 de marzo de 2010 fue anulada y sustituida por otra sentencia de 30 de marzo de 2011, que, sin cambiar la sustancia de su decisión, la perfecciona y acomoda al criterio definitivamente sentado por la de 10 de junio de 2010.

Los dos casos resueltos por estas dos sentencias tratan de sendas empresas constructoras que trasladan el domicilio social de territorio común a foral en un determinado día del año. En las respectivas últimas declaraciones que presentaron a la AEAT consignaron saldos a compensar. Terminado el año, presentaron dos declaraciones resumen anual (390), una a cada Administración, solicitando de la AEAT la devolución de los saldos que, en su momento, habían quedado pendientes. La AEAT rechazó la devolución y la Diputación Foral se inhibió cuando se le pidió lo mismo, planteando conflicto de competencias ante la Junta Arbitral del País Vasco. El Alto Tribunal vino a considerar que la devolución efectiva de aquellos saldos había de hacerse, en efecto, por parte de la AEAT. En suma, que el sujeto pasivo debe incluir en las declaraciones que presente en cada administración competente el IVA devengado hasta el momento del cambio de domicilio, deduciendo el IVA igualmente soportado hasta dicho momento, siendo la diferencia neta resultante lo que determina el importe de exacción respecto al que sería competente cada Administración.

La razón fuerte de la decisión está en lo que el TS llama la fragmentalidad o fragmentabilidad del período.

En efecto, al entender del Alto Tribunal, del Concierto se puede extraer una interpretación que permite sostener la fragmentabilidad del IVA, al menos respecto de personas físicas. El artículo 43.7 del Concierto dice, para las personas físicas, que las que pasen a tener su residencia habitual de uno a otro territorio *“cumplimentarán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando esta actúe como punto de conexión, a partir de ese momento”*. Ello quiere decir –explica- que, en el caso de las personas físicas, cuando la competencia administrativa está basada en el domicilio fiscal, el cambio de domicilio será el momento en que se modifique la competencia administrativa. Una vez que concluye su razonamiento, opta por extenderlo al caso de autos, en el que el sujeto pasivo era no una persona física, sino una persona jurídica: la laguna consistente en que no se contiene regulación para los casos de personas jurídicas podía tener dos interpretaciones (i) que estaba prohibida la fragmentación para las personas jurídicas (y ii) que les era de aplicación el mismo régimen que para las personas físicas.

El Tribunal Supremo se inclina por la segunda, dice, por ser la más lógica, ya que el artículo 27 del Concierto se refiere a los sujetos pasivos, sin distinción a la hora de regular la exacción del impuesto.

Partiendo de ese criterio, se refuerza la doctrina mantenida con los tres siguientes argumentos adicionales: primero, que trasladar las cuotas supondría alterar la competencia de exacción prevista en el Concierto, dado que dicha exacción se vería disminuida por la compensación de cuotas soportadas en un momento anterior y, 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 (ii) que si el Concierto hubiera querido regularlo en sentido contrario lo hubiera recogido expresamente, toda vez que cuando, por ejemplo, se ha querido regular la eficacia de los pagos a cuenta realizados en una administración no competente y los efectos sobre su traslado se ha hecho de forma expresa (y iii) que la distribución de competencias para la inspección del IVA que se recoge en el Concierto no prevé 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.

Una solución análoga se dará en el caso resuelto por la sentencia también invocada por la AEAT de 17 de junio de 2010. El asunto es algo diferente: en lo que podemos igualarlo con el anterior lo describiríamos diciendo que se produce una escisión de una sociedad domiciliada en territorio común, extinguiéndose, además. La sucesora se domicilia en territorio foral y presenta las declaraciones de IVA de los últimos períodos del año a la diputación foral. Con ocasión del final del ejercicio solicita a la diputación foral la devolución de los saldos

pendientes derivados de la sociedad extinguida. Tanto la diputación foral como la AEAT se declararon incompetentes para la exacción, produciéndose un conflicto negativo de competencias, que, resuelto inicialmente por la Junta Arbitral del País Vasco, acabó recurriéndose al Tribunal Supremo. El Alto Tribunal declaró que la devolución debe ser practicada por la AEAT, tanto en relación con lo procedente del propio ejercicio de la sucesión, como en relación con el ejercicio anterior. La sala se limita a entrecomillar la doctrina extraída de los asuntos antes reseñados.

15º No invoca la AEAT otra sentencia del Tribunal Supremo, de fecha 7 de diciembre de 2015, que vuelve sobre la cuestión, también a propósito de la aplicación del Concierto del País Vasco. Pero es pertinente traerla a colación.

En este caso, el Alto Tribunal desestima el recurso interpuesto por la Administración del Estado contra una resolución de la Junta Arbitral del País Vasco que había determinado la competencia estatal para la devolución de un IVA en las circunstancias que a continuación se describirán. La filial ibérica de una importante multinacional del comercio XXX, domiciliada en territorio común, vino a constituir una filial secundaria (YYY) con fecha de 29 de diciembre de 2004, para montar un centro en el País Vasco. La nueva sociedad se domicilia también en territorio común. XXX había transmitido un derecho de superficie a YYY, en esos últimos días de 2004, ingresando el IVA en la AEAT. YYY practicará la deducción en el mismo ejercicio 2004, solicitando una devolución, que, aunque inicialmente se efectúa, será rectificada. En febrero de 2005 YYY había cambiado su domicilio a territorio foral, iniciando sus operaciones en marzo. La búsqueda de la devolución acabó en un conflicto entre la diputación foral y la AEAT que resolvió la Junta Arbitral, considerando que la competencia para la exacción en 2004, y por lo tanto para la devolución, correspondía a la AEAT. El Tribunal Supremo, como hemos adelantado, desestimaré el recurso interpuesto por la Administración General del Estado.

La AEAT desarrolla su discurso sobre la consideración de que la devolución resulta abusiva para la Administración del Estado, pero ese argumento no prosperará, señalando el Alto Tribunal que no resulta imprescindible (textualmente dice que “no se da”) la vinculación entre la deducción de las cuotas pre- actividad soportadas y las devengadas una vez iniciada la actividad, teniendo especialmente en cuenta el principio de neutralidad. Así, dice el Tribunal Supremo (el subrayado es nuestro):

“ (...) carece de toda relevancia (por no decir que resulta de todo punto impertinente) hablar de una supuesta operación abusiva en la elección inicial del domicilio fiscal en el territorio común, para después trasladarlo al foral. No se alcanza a comprender cuál sea la ventaja o elusión fiscal que (...) haya obtenido por ello (su carga tributaria frente al fisco, sea cual fuere este, fiscal no se ha alterado), ni tampoco las razones por las que habría de beneficiar a una Administración (...) frente a la otra (la del Estado). En el entorno de la distribución del poder tributario entre el Estado y los Territorios Históricos no resulta parámetro de enjuiciamiento adecuado analizar qué Administración resulta beneficiada por ese reparto ante una operación concreta y cuál perjudicada. El Concierto como todo pacto constituye un acuerdo, con cesiones y contraprestaciones, que buscan el equilibrio global, pese a que en una situación particular no se alcance.”

16º La argumentación del Alto Tribunal arranca de una consideración preliminar consistente en la afirmación de que existe una laguna legal de necesaria integración con los instrumentos hermenéuticos que ofrece el Derecho, a fin de armonizar y compatibilizar el procedimiento de aplicación del IVA con el respeto a dos derechos insoslayables que son, de un lado, el del obligado tributario a obtener la satisfacción de su crédito fiscal y, de otro lado, el de la Administración finalmente competente a no empobrecerse en beneficio de un enriquecimiento injusto de la que fue competente anteriormente, por causa de un reparto no equitativo de los recursos fiscales en el que se funda el Concierto Económico (o viceversa).

A juicio de esta Junta Arbitral, es claro que el derecho subjetivo del obligado tributario al reintegro de IVA soportado es ineluctable y debe prevalecer en todo caso, pero para ello es indiferente que la devolución solicitada corra a cargo de una u otra Administración. Aquí no reside, por tanto, el problema. El núcleo del razonamiento de la jurisprudencia citada se encuentra, por tanto, en si ese denunciado desequilibrio puede ser removido adaptando o excepcionando el que sería un planteamiento ordinario o aparente de la gestión tributaria o del ejercicio del derecho a la deducción.

Si consideramos que existe jurisprudencia reiterada sobre un tema que ciertamente está muy próximo al aquí debatido; si, esta Junta Arbitral asume que realmente las situaciones son equivalentes, tiene el deber de respetarla, porque esa jurisprudencia complementa el ordenamiento jurídico en los términos previstos por el artículo 1.6 del Código Civil.

17º Esa es la cuestión final que debe permitir resolver este asunto, si la doctrina del Tribunal Supremo invocada por la AEAT puede ser aplicada a un caso que no es exactamente igual, pudiéndose hallar diferencias: i) porque se desarrolla en el ámbito del Convenio con Navarra y no en el ámbito del Concierto Económico con el País Vasco; ii) porque, como señala la HFN, materialmente no presente la misma fisonomía, al tratarse no de saldos a compensar sino de adquisiciones cuyo IVA se devengó, en efecto, en el período anterior, pero que se deduce ahora, en ejercicio del precepto legal antes mencionado, habiendo advertido AAA, SL que se debió a lo que considera una razonable y lógica posposición de la contabilización.

Adelantamos que al entender de esta Junta Arbitral, sí se dan las suficientes analogías entre los asuntos que dieron origen a las sentencias de 10 y 17 de junio de 2010 y de 30 de marzo de 2011 –incluso, a contrario, el de la sentencia de 7 de diciembre de 2015- y el caso que ahora se nos presenta, por lo que la respuesta debe ser la misma, esto es, que la competencia para la exacción y por lo tanto para la devolución corresponde a la administración que la tenía en el momento en que se devengaron esas cuotas de IVA. Que era la Hacienda Foral de Navarra.

18º En primer lugar, no se observan diferencias entre el texto del Convenio y el del Concierto que permitan albergar dudas acerca de si la respuesta que se dio en un caso no se pudiera dar en el otro. No hace falta decir que la legislación de fondo, reguladora del devengo de las operaciones y del derecho a deducir, es la misma. Por lo demás, habida cuenta de la relevancia que en la mayoría de aquellos casos tuvo la llamada fragmentabilidad de los períodos, si se observa la práctica seguida con ocasión del cambio de domicilio durante el propio ejercicio en el País Vasco y en Navarra se ve que las respuestas son equivalentes. A partir del día del nuevo domicilio se tributará a la nueva administración competente, en relación con las cuotas de IVA repercutido y soportado que tengan como fecha de devengo una posterior al cambio de domicilio. Y si hubiera saldos a compensar en función de la corriente de IVA devengada hasta esa fecha, la devolución se podrá obtener, al final del ejercicio, de la administración anteriormente competente.

19º En segundo lugar, las circunstancias determinantes de que cuotas de IVA deducible deban ser agrupadas con el repercutido en las mismas fechas son equivalentes en el caso de los saldos a compensar y en el de las cuotas de IVA que se trasladarían de período en aplicación del en principio derecho del sujeto pasivo a deducir como considere oportuno, dentro del plazo de cuatro años. Los desequilibrios o si se quiere empobrecimientos que ello genera a la administración anteriormente competente exigen restringir algunas de las opciones legales.

20º A riesgo de ser prolijo, conviene poner en su justo lugar el pretendido desequilibrio o empobrecimiento, porque si no quizá no se entiendan sentencias como la de 7 de diciembre de 2015.

El Tribunal Supremo ha centrado el equilibrio cuya ruptura generaría ese empobrecimiento para una administración en la necesidad de agrupación del repercutido y el soportado en un mismo espacio temporal (sentencias de 2010 y 2011). Y ha prescindido de otros, cuya aplicación, realmente, hubiera sido bien dificultosa: por ejemplo agrupar el IVA deducible por la adquisición de bienes y servicios con el IVA repercutido por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que tomaron como insumo aquellas adquisiciones (sentencia de 2015).

En resumen, el criterio del Tribunal Supremo es que la administración que era competente para la exacción del IVA en un determinado espacio temporal lo era tanto para el ingreso de cuotas de IVA devengado como para la devolución de IVA deducible y, si es necesario, el período debe fragmentarse para que eso sea posible. No es exactamente una cuestión de enriquecimiento o empobrecimiento de una administración sobre otra, pues esto es algo que dependerá del caso concreto, sino más una cuestión de seguridad jurídica que, indirectamente, puede contribuir a la justicia.

21º Todas las situaciones conflictivas, las que analizó antes el Tribunal Supremo, por un lado, y la que nos toca resolver, por otro, se han producido en un escenario en el que el sujeto pasivo pasa de tributar de una a otra administración.

En todos los casos resueltos por el Tribunal Supremo se observa también una dosis mayor o menor de voluntariedad por parte del sujeto pasivo, que no cambia de administración competente por causas completamente ajenas a sus decisiones, fundamentalmente, el cambio de domicilio. Es cierto que en las situaciones de cambio de domicilio se observa una clara voluntariedad por el sujeto pasivo que no se puede advertir tanto cuando, simplemente, se traspasa el umbral de volumen de negocios marcado por el Convenio para generar un cambio competencial –que es el caso que ahora nos ocupa-. No obstante lo cual, en el caso de AAA, SL, observaremos un elemento que no se dio en los casos anteriores, en sentido contrario, y que desde luego compensa esa diferencia, para terminar promoviendo la misma solución.

22º El caso del simple no ejercicio del derecho a la deducción es algo diferente del de la compensación de saldos, sin duda, pero la solución debe ser la misma, pues la opción de deducir más tarde genera un desequilibrio similar al de los casos resueltos por el Tribunal Supremo, ya que desagrega las cuotas de IVA deducible de las cuotas de IVA repercutido en el mismo espacio temporal. Y no falta, tenga la relevancia que tenga, un elemento de voluntariedad.

La Ley, en efecto, determina con carácter general que el derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles. Añade que el derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho. En la situación habitual en la que el sujeto pasivo está frente a una única administración, un artículo como este no es conflictivo, sino lo contrario. Pero en el terreno de los concomitantes poderes fiscales sobre el mismo territorio de aplicación del impuesto todo cambia y lo que aparenta ser un amplio campo temporal para el ejercicio de un derecho topa con que la posposición de la deducción afecta a los intereses de otras administraciones.

En general, sin entrar en las razones ni en la mayor o menor diligencia del sujeto pasivo, hay suficientes analogías para proponer una solución similar a la de los saldos a compensar.

En particular, no podemos dejar de entrar en la que podría ser considerada la primera causa de posposición, que es la falta de registro contable de la factura de compra, y en las particularidades que tiene, además, porque es la causa que concurre en el caso del conflicto.

Es evidente que el sujeto pasivo está obligado a registrar la totalidad de las facturas que documenten cuotas de IVA soportado, tal y como dice la Ley y el Reglamento del IVA. La pregunta sobre si la no anotación en el libro de facturas recibidas condiciona el derecho a la deducción tiene una respuesta clara: la respuesta es que no condiciona, sin perjuicio de otros efectos secundarios o colaterales. Siendo ello así, aunque el IVA de la adquisición se devengase el día 31 de diciembre, no había impedimento alguno para que se contabilizase en las semanas siguientes, pero imputando el IVA al último período del año anterior. Esto, en la situación más habitual de los contribuyentes, es inocuo por completo –solo pospone la deducción-, pero en el conflicto que tratamos de resolver, no lo es. Si la contabilización de la operación afectase al devengo o incluso figurase en nuestra legislación como requisito para la deducción, quizá las analogías con el caso de los saldos pendientes no fueran suficientes. En esa situación, quizá las desviaciones causadas en las relaciones económicas del Convenio generasen sin más un desequilibrio que deba ser asumido. Pero no es un requisito.

En resumen, que habiéndose devengado el IVA de aquellas adquisiciones en un momento en el que la administración competente para la exacción, comprensiva tanto de la parte positiva como de la negativa de las declaraciones del sujeto pasivo, la devolución inherente a las mismas debe corresponder a la HFN, evitando, además, que se modifique la exacción del IVA por una omisión que dependía de la sola voluntad del sujeto pasivo.

#### IV. ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN

En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral ha decidido estimar el conflicto negativo de competencias instado por AAA, SL en relación con la deducción del IVA soportado en el año 2014 y declarar que corresponde a la Hacienda Foral de Navarra atender la solicitud de devolución efectuada por dicha sociedad, previas las comprobaciones que estime pertinentes.



#### **V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO**

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados, pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso- administrativo, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

En el lugar y fecha del encabezamiento

Fuente: Sitio web del Gobierno de Navarra