Roj: STS 4013/2010
Id Cendoj: 28079130022010100617
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 378/2009
Nº de Resolución:
Procedimiento: CONTENCIOSO
Ponente: JUAN GONZALO MARTINEZ MICO
Tipo de Resolución: Sentencia

Voces:

- x COMPETENCIA TERRITORIAL x
- x IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO x
- x DEVOLUCIONES (IVA) x
- x DEVOLUCIÓN DE CUOTAS DEDUCIBLES (IVA) x
- x CONCIERTO ECONÓMICO x
- x PAÍS VASCO x
- x DOMICILIO FISCAL x
- x OBLIGADOS TRIBUTARIOS x

Resumen:

Competencia territorial para devolución de saldos. IVA. Concierto Económico Vasco. Domicilio fiscal.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a diez de Junio de dos mil diez.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el recurso contencioso-administrativo num. **378/2009**, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, contra la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco núm. 10/2009, de 15 de mayo, por la que se acuerda que la Administración del Estado es la competente para la devolución a Construcciones Bestarruza S.L. del saldo pendiente a favor de esta entidad por los tres primeros trimestres de 2006 en que el domicilio de dicha entidad estuvo situado en territorio común, por importe de 4.700,02 euros, sin perjuicio de su potestad de comprobar dicho saldo.

Ha sido parte recurrida la Diputación Foral de Guipúzcoa, representada por Procurador y dirigida por Letrado, y la entidad CONSTRUCCIONES BESTARRUZA S.L., representada por Procurador y dirigida por Letrado

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- CONSTRUCCIONES BESTARRUZA S.L. (CIF B15999790) (en adelante "la entidad") *trasladó en octubre de 2006 su domicilio social desde Perlio-Fine (Municipio de La Coruña) a Irún (Municipio de Gipúzkoa),* pasando a tributar desde ese momento por el Impuesto sobre el Valor Añadido en el Territorio Histórico de Gipúzcoa conforme a lo previsto en el *artículo 27.Uno.Tercera y 43.7* del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, aprobado por *Ley 12/2002, de 13 de mayo* , en su redacción entonces vigente.

SEGUNDO.- A pesar del cambio de domicilio social, la entidad presentó en plazo ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), con fecha 29 de enero de 2007, la declaración resumen anual del IVA (modelo 390) por los tres primeros trimestres de 2006, con un resultado a devolver de 4.700,02 euros.

La *Jefa de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Guipúzcoa de la AEAT* adoptó un *acuerdo de liquidación provisional* de *fecha 4 de julio de 2007* según el cual no resultaba cantidad alguna a devolver.

TERCERO.- Con fecha de registro de entrada del 3 de agosto de 2007 la entidad presentó escrito ante la Hacienda Foral de Guipúzcoa solicitando la devolución del saldo negativo de 4.700,02 euros, que le fue denegada por acuerdo del Jefe del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos del Departamento de Hacienda y Finanzas de fecha 28 de septiembre de 2007, en virtud de la consideración de que, partiendo de lo previsto en el *artículo 27.1.Tercera* del Concierto Económico, en las declaraciones- liquidaciones del IVA no se pueden trasladar cuotas soportadas en el domicilio fiscal anterior.

CUARTO.- El mismo día 3 de agosto de 2007, la entidad, al tiempo de solicitar la devolución del IVA a la Diputación Foral de Guipúzcoa, interpuso *recurso de reposición contra la liquidación* provisional de fecha 4 de julio de 2007, *dictada por la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la AEAT en Guipúzcoa,* que fue desestimado por acuerdo de 24 de agosto de 2007.

Contra el acuerdo anterior, la entidad interpuso *reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional del País Vasco,* que la desestimó *por resolución de 27 de febrero de 2008,* con el argumento fundamental de que la Delegación de la AEAT en Guipúzcoa no es competente para la devolución del IVA al no admitirse por la Ley del IVA la liquidación de "ejercicios partidos" por los saldos pendientes antes de efectuarse el cambio de domicilio fiscal del obligado tributario, por lo que éste debió incluir dichos saldos en la única declaración-liquidación del cuarto trimestre de 2006 ante la nueva Administración competente. No consta que se interpusiera recurso contra esa resolución.

QUINTO.- Mediante *Orden Foral 252/2008, de 13 de marzo,* notificada a la Administración del Estado con fecha 14 de marzo de 2008, se declaró la incompetencia de la Diputación Foral de Gipuzkoa para llevar a cabo la devolución solicitada por la entidad, considerando en cambio competente a la Administración del Estado.

Mediante escrito de fecha 17 de abril de 2008, el Delegado Especial de la AEAT en el País Vasco manifestó que no es procedente la mencionada declaración de incompetencia de la Diputación Foral de Guipúzcoa, señalando al efecto que el IVA es un impuesto único en territorio común y foral, sin que quepa fraccionar geográfica o temporalmente el hecho imponible. La solicitud de devolución sólo procede en el último periodo del ejercicio. El cambio de domicilio altera la competencia, pero no determina la partición del ejercicio.

Mediante acuerdo adoptado en su reunión celebrada el día 6 de mayo de 2008, el Consejo de Diputados de la Diputación Foral de Gipuzkoa decidió plantear el conflicto ante la Junta Arbitral, que fue planteado mediante escrito de fecha 9 de mayo de 2008, que tuvo entrada en la Junta Arbitral el siguiente día 12 de mayo, dando lugar al expediente 17/2008.

SEXTO.- En su reunión de 12 de septiembre de 2008, la Junta Arbitral acordó admitir a trámite el conflicto y notificar su planteamiento a la Administración del Estado, notificación que tuvo lugar el 3 de octubre de 2008.

La AEAT presentó sus alegaciones mediante un escrito de su Director General de fecha 30 de octubre de 2008, registrado de entrada el 3 de noviembre de 2008.

SÉPTIMO.- Concluido el expediente y puesto de manifiesto a las Administraciones en conflicto y a la entidad interesada, aquéllas formularon alegaciones mediante sendos escritos, ambos de 17 de febrero de 2009, que tuvieron entrada en el registro de esta Junta Arbitral el siguiente día 18. La entidad contribuyente lo hizo por medio de un escrito de 18 de febrero de 2008, registrado de entrada el día siguiente.

OCTAVO.- La Junta Arbitral del Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, con fecha 15 de mayo de 2009, adoptó el acuerdo de "declarar que la Administración del Estado es la competente para la devolución a CONSTRUCCIONES BESTARRUZA S.L. (CIF B15999790) del saldo pendiente a favor de esta entidad por los tres primeros trimestres de 2006 por importe de 4.700,02 euros, sin perjuicio de su potestad de comprobar dicho saldo".

En ejecución de esta resolución, el contribuyente deberá presentar a la AEAT una solicitud de devolución de la cantidad indicada.

NOVENO.- Contra la Resolución 10/2009, de 15 de mayo, de la Junta Arbitral el Abogado del Estado, en escrito presentado en este Tribunal Supremo el día 16 de julio de 2009 , interpuso recurso contencioso-administrativo. Al deducir escrito de demanda terminaba suplicando a la Sala que "dicte sentencia declarando la nulidad del Acuerdo impugnado por ser inadmisible el conflicto planteado ante la Junta Arbitral y, subsidiariamente, se declare, en cuanto al fondo, que la Administración competente para asumir las cantidad del IVA procedentes de cuotas soportadas y pendientes de compensación en el momento de producirse el cambio de domicilio a que la cuantía se refiere, es la Diputación Foral de Guipúzcoa".

Conferido el oportuno traslado a CONSTRUCCIONES BESTARRUZA S.L. para que constase la demanda, por medio de escrito presentado el 28 de octubre de 2009 formalizó su contestación, solicitando sentencia que se pronunciase sobre cúal de las dos Administraciones Públicas es la competente para la devolución de las cuotas excedentes del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Emplazada la Diputación Foral de Guipúzcoa para que contestase la demanda, mediante escrito de 26 de noviembre de 2009 formuló su escrito de contestación solicitando se declare ajustada a Derecho la formulación del conflicto por parte de la Diputación Foral de Guipúzcoa y, en consecuencia, dé plena validez al Acuerdo dictado por la Junta Arbitral el 15 de mayo de 2009 y, subsidiariamente, para el caso de entrar en el fondo del asunto, resuelva que la competencia para la devolución de saldos pendientes del IVA a la mercantil CONSTRUCCIONES BESTARRUZA S.L. referente al periodo impositivo 2006 corresponde a la Administración del Estado por los tres primeros trimestres de dicho ejercicio.

DÉCIMO.- Acordado el trámite de conclusiones, el Abogado del Estado las formuló en escrito de 8 de enero de 2010 en el que dio por reproducidas sus alegaciones y la súplica que formuló en su escrito de demanda.

Construcciones Bestarruza S.L. formuló su escrito de conclusiones el 26 de enero de 2010, solicitando sentencia según lo solicitado en su contestación a la demanda.

La Diputación Foral de Guipúzcoa formuló sus conclusiones el 12 de febrero de 2010, solicitando sentencia de conformidad también con el suplico de la contestación a la demanda.

UNDÉCIMO.- Concluso el procedimiento, por providencia de 25 de marzo de 2010 se señaló para votación y fallo el día 9 de junio de 2010, en cuya fecha, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

DUODÉCIMO.- En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martinez Mico, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El **objeto de esta litis** se centra en determinar cúal de las dos Administraciones --la Administración del Estado o la Administración del Territorio Histórico de Guipúzcoa-- es la competente para la devolución de las cantidades que, en concepto de IVA por los tres primeros trimestres del ejercicio 2006, tiempo en que el domicilio de dicha entidad estuvo situado en territorio común, y por importe de 4.700,02 #, solicitó la compañía mercantil CONSTRUCCIONES BESTARRUZA S.L.

No se pone en cuestión la fijación espacial o temporal del domicilio de la entidad, es decir, se aceptan los domicilios declarados y en los momentos declarados. Desde la constitución de la entidad hasta el *3 de octubre de 2006* el domicilio fiscal y social estaba en territorio común y a partir de ese día en el territorio foral de Guipúzcoa. El objeto del presente recuso se ciñe, por tanto, a determinar únicamente cúal es la Administración competente para asumir la devolución de las cantidades de IVA procedentes de cuotas soportadas en los tres primeros trimestres de 2006 y pendientes de compensación en el momento de producirse el cambio de domicilio.

Es de significar que, como consecuencia del cambio de domicilio y dado que el volumen total de operaciones de la entidad no había superado en el año anterior (2005) la cantidad de seis millones de euros, ésta pasó a tributar a la Diputación Foral de Guipúzcoa en virtud de lo dispuesto en el *art.*

27.Uno.Tercera del Concierto económico aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo , en la redacción entonces en vigor.

SEGUNDO.- El Abogado del Estado alega la nulidad del Acuerdo impugnado por ser inadmisible el conflicto planteado por la Diputación Foral de Guipúzcoa contra la Administración del Estado ante la Junta Arbitral. La inadmisibilidad que alega el Abogado del Estado se basa en el *artículo 9, párrafo segundo, del Reglamento de la Junta Arbitral* , aprobado por el *Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre* , con arreglo al cual "en ningún caso se podrán plantear conflictos sobre cuestiones ya resueltas o pendientes de resolución por los Tribunales de Justicia". Como quiera que, a juicio del Abogado del Estado, la cuestión objeto del conflicto que nos ocupa ya había sido decidida por el TEAR del País Vasco en su resolución de 27 de febrero de 2008, a ella sería aplicable el citado precepto reglamentario al estar los Tribunales Económico-Administrativos equiparados a los Tribunales de Justicia, tesis que, según el Abogado del Estado, estaría confirmada por la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de marzo de 2000 (asuntos acumulados C-110/98 y C-147/98), que consideró al Tribunal Económico- Administrativo Regional de Cataluña como órgano jurisdiccional a los efectos del planteamiento de una cuestión prejudicial.

Esta Sala coincide con el criterio del Acuerdo de la Junta Arbitral de que los Tribunales Económico-Administrativos, cualquiera que sea la Administración a la que pertenezcan, no pueden tener cabida, de ninguna manera, en el concepto de Tribunales de Justicia, dada su evidente naturaleza de órganos administrativos. En efecto, los Tribunales Económico Administrativos son tribunales de carácter netamente administrativo tal como lo proclama la *Ley General Tributaria en sus artículos 226* y siguientes, destacando lo preceptuado por el *artículo 249* en que se establece que sus resoluciones ponen fin a la vía administrativa dando cauce a la jurisdicción ordinaria. Cosa bien distinta es que el Tribunal de Justicia de Unión Europea haya admitido la legitimación de un Tribunal Económico-Administrativo para someterle una cuestión prejudicial.

TERCERO.- 1. Despejadas las dudas sobre la admisibilidad del conflicto planteado por la Diputación Foral de Guipúzcoa, procede adentrarnos en las cuestiones de fondo que se plantean, fundamentalmente la del **traslado de saldos de IVA** entre Administraciones tributarias en caso de traslado o cambio de domicilio fiscal del obligado tributario desde territorio común a territorio foral y viceversa, especialmente cuando este traslado determine la asunción total de las competencias tributarias por la Administración del nuevo domicilio, como sucede en el caso objeto de la presente litis.

El Acuerdo recurrido de la Junta Arbitral declara que la Administración del Estado es la competente para la devolución a Construcciones Bestarruza del saldo pendiente a favor de esta entidad por los tres primeros trimestres de 2006 por importe de 4.700,02 euros.

2. El razonamiento de la Administración tributaria estatal es que las compensaciones o devoluciones se distribuyen entre las Administraciones ante las que se han generado y, por consiguiente, no debe producirse un traslado de saldos del IVA a compensar a otras Administraciones. Esta regla general se basa en el *artículo 29. Uno* del Concierto Económico, que dispone lo siguiente: "El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las constraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originen derecho a la devolución que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural".

Esta regla general tiene una excepción impuesta por la necesidad de respetar la normativa del IVA y el principio de neutralidad, ya que dicha normativa no acepta la liquidación por períodos partidos. En consecuencia, para que el contribuyente pueda obtener la devolución de su saldo acreedor es indispensable su traslado a la nueva Administración, única ante la que es posible, según la normativa del Impuesto, formular tal solicitud. La indicada excepción se limita a aquellos supuestos en los que la nueva Administración pasa a ser la única competente para la exacción del IVA, como sucede en el presente caso, por efecto combinado del cambio de domicilio y de que el volumen total de operaciones no superase los seis millones de euros, según el *artículo 27.Uno.Tercera* del Concierto. En tales supuestos, se deben trasladar los saldos a compensar de una Administración a otra, ya que, de no hacerlo así se estaría negando al sujeto pasivo el derecho a realizar la compensación, dado que es evidente, y especialmente en el caso de la entidad que nos ocupa, que el contribuyente no ha tenido la oportunidad legal de pedir la devolución.

En conclusión, en casos como el que nos ocupa, una vez producido el cambio de domicilio, resulta procedente que, asumiendo la Hacienda Foral de Guipúzcoa la completa competencia exaccionadora por no haber excedido el volumen de operaciones de la mercantil los seis millones de euros, haya de aceptarse por la Hacienda Foral de Guipúzcoa las cantidades pendientes de compensación que arrastrase el sujeto pasivo.

3. La Sala no comparte el criterio de la Administración recurrente ni respecto a la no fragmentalidad de las cuotas del IVA en los casos de cambio de domicilio ni respecto a la interpretación que hace del concepto de Administración tributaria competente con arreglo al propio Concierto Económico.

De los datos obrantes en el expediente administrativo sobre el volumen de operaciones de la mercantil solicitante de la devolución de las cuotas del IVA, la determinación de la Administración competente para la gestión del IVA resulta, en principio, de lo dispuesto en el *art. 27.Uno. Tercera* . del Concierto Económico. El precepto establece que "los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de seis millones de euros tributarán en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común, y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco". Según este precepto la exacción del IVA depende del punto de conexión referente al domicilio fiscal del obligado tributario, sin que en esta disposición legal referente al IVA exista ninguna regla especial para los supuestos de cambio de domicilio del obligado tributario. Es decir, en el caso de autos la competencia administrativa depende exclusivamente del domicilio fiscal del obligado tributario.

Es lo cierto, sin embargo, que del propio Concierto Económico se puede extraer una interpretación que permite sostener la fragmentabilidad del IVA.

El *art. 43* del Concierto Económico regula, a los efectos de la gestión tributaria, el concepto de domicilio fiscal, diferenciando como es lógico, entre las personas físicas y las jurídicas.

Respecto a las personas físicas el número Cuatro.a) preceptúa que el domicilio fiscal será el de la residencia habitual.

Respecto a las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades se fija el domicilio fiscal donde esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios, partiendo no obstante de la presunción de que el domicilio fiscal, salvo lo anteriormente referido, será donde esté ubicado el domicilio social.

Sin embargo el *apartado siete* del citado artículo referido a las personas físicas establece que " las *personas físicas residentes en territorio común o foral que pasasen a tener su residencia habitual de uno al otro,* cumplimentarán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión, *a partir de ese momento".*

Ello quiere decir que en el caso de las personas físicas, cuando la competencia administrativa esté basada en su domicilio fiscal, el cambio de domicilio será el momento en que se modifique la competencia administrativa, pero a partir de ese momento, con lo que bien puede decirse que se establece una fragmentación de la competencia a partir del cambio de domicilio fiscal.

Teniendo en cuenta que el *artículo 27, Norma Tercera* , se refiere al reparto competencial para la exacción del IVA en los casos en que el punto de conexión sea el del domicilio fiscal, habrá que entender que lo establecido en el precitado *artículo 43.Siete* . es de aplicación cuando el obligado tributario del IVA en el supuesto contemplado en el referido *artículo 27.Tercera* . es una persona física.

Lo que se deja expuesto demuestra que no es correcta la tesis defendida por la Administración demandante de que la liquidación del IVA no es susceptible de fragmentación; con independencia de que la Administración tributaria del Estado admite la posibilidad de excepciones a la regla que impide trasladar saldos deudores a otras Administraciones incompetentes para la exacción de un impuesto en determinado periodo, es lo cierto que, tratándose al menos de personas físicas que cambian de domicilio fiscal, es posible tal fragmentación, siendo el momento de dicho cambio el punto de referencia para trasladar la competencia de una a otra Administración, pero sin que ello signifique asumir responsabilidades anteriores al reiterado cambio de domicilio.

De lo que antecede se desprende que el Concierto Económico regula los supuestos de cambio de domicilio en los casos de personas físicas, pero no contiene regulación para los casos de personas jurídicas.

Dicha laguna normativa respecto a las personas jurídicas puede tener dos interpretaciones: Una, que su no regulación significa que está prohibida la reiterada fragmentación (del IVA); y, otra, que su no regulación expresa obliga a una tarea de exégesis del Concierto para, en una interpretación lógica y sistemática del mismo, entender que a las personas jurídicas les es de aplicación el mismo régimen de

exacción tributaria que el previsto para las personas físicas.

Nos inclinamos por esta segunda interpretación por ser la más lógica ya que el *art. 27, Tercera* , se refiere a los sujetos pasivos, concepto que engloba tanto a las personas físicas como a las jurídicas sujetas al IVA, y el *artículo 43.Siete* . establece una norma para los supuestos tributarios (en general dirigida a todos los Tributos concertados) en los que el punto de conexión para determinar la competencia administrativa sea el del domicilio fiscal.

Trasladar las cuotas del IVA soportadas por un sujeto pasivo cuando tenía su domicilio fiscal en un determinado territorio a las declaraciones-liquidaciones presentadas ante la Administración tributaria correspondiente a su nuevo domicilio fiscal supondría alterar la competencia de "exacción" prevista en el Concierto Económico, dado que dicha "exacción" se vería disminuida por la compensación de cuotas soportadas en un momento anterior. Además, trasladar el crédito fiscal que un obligado tributario tiene frente a una Administración a otra distinta implicaría un enriquecimiento injusto para una Administración y un perjuicio injustificado para la otra, produciendo distorsiones patrimoniales que no son conformes con el principio de reparto equitativo de los recursos fiscales en el que se funda el Concierto Económico.

Siendo el Impuesto sobre el Valor Añadido un impuesto de devengo instantáneo, ello implica que el sujeto pasivo deba incluir en las declaraciones-liquidaciones periódicas que presente en cada Administración competente los IVAs devengados hasta el momento del cambio de domicilio, deduciendo los IVAs (que originen derecho a deducción) igualmente soportados hasta dicho momento, siendo la diferencia "neta" resultante lo que determina el importe de "exacción" respecto al que sería competente cada Administración. Lo cual lleva a entender que no corresponde a la Diputación Foral de Guipúzcoa la devolución correspondiente a deducciones originadas en un periodo en que la entidad solicitante de la devolución no tenía su domicilio fiscal en Guipúzcoa.

En consecuencia, de los expuesto podemos extraer dos conclusiones.

1ª) No compartir la interpretación de la Administración demandante respecto a la imposibilidad legal de la fragmentación del IVA en caso de cambio de domicilio del obligado tributario --persona jurídica-- dado que esta posibilidad se recoge expresamente para las personas físicas.

2ª) Una interpretación lógica y sistemática del Concierto Económico nos inclina a defender que el régimen fiscal previsto para las personas físicas en los supuestos del cambio de domicilio fiscal es el que debe aplicarse en los casos en que, en iguales circunstancias de cambio de domicilio, el obligado tributario sea una persona jurídica. Las consecuencias del cambio de domicilio de la entidad se producen, pues, a partir del momento del cambio, por aplicación análogica de lo dispuesto para las personas físicas en el *art. 43. Siete* del Concierto. Hasta ese momento la competencia debe pertenecer a la Administración que la ostentaba con anterioridad a dicho cambio.

Por otra parte, la Administración demandante defiende la unicidad del IVA por entender que así se desprende del marco legal del Impuesto, en el que se regula la exacción tributaria de una manera uniforme y sin ninguna referencia a posible fragmentaciones. Pues bien, tal criterio no contradice el que se sostiene en la resolución recurrida, pues estamos ante un impuesto en el que el reparto competencial ha sido diseñado por el Concierto Económico. Es decir, la *Ley 12/2002* que aprueba el Concierto Económico no regula los aspectos sustantivos de los tributos concertados, sino que regula el ámbito competencial desde una doble perspectiva: en qué Administración recae la competencia para regular los tributos (tributos de normativa común y de normativa autonómica) y en qué Administración recae la competencia para la gestión tributaria.

Por tanto, no vale basarse en la normativa sustantiva del IVA para interpretar cuestiones competenciales reguladas por el Concierto Económico. O dicho de otra forma, el cumplimiento del marco legal del IVA está condicionado, en lo referente a las Administraciones tributarias, a lo que sobre su competencia disponga el Concierto Económico. Piénsese, si no, en lo que el Concierto dice respecto a las personas físicas que cambian de domicilio y que con la Ley del IVA no cabría tal posibilidad.

Si el Concierto Económico hubiera querido regular competencialmente el tema según el criterio de la Administración recurrente, lo hubiera recogido expresamente, toda vez que cuando se ha querido regular la eficacia de los pagos a cuenta realizados en una Administración no competente y los efectos sobre su traslado a la otra Administración --se entiende que entre las Administraciones forales y de Territorio Común-- se ha realizado de forma expresa tal como resulta de lo preceptuado en el *art. 12* del Concierto.

Nótese que la distribución de las competencias para la inspección del IVA que se recogen en el *apartado seis del artículo 29* del Concierto Económico no prevén la posibilidad de que una Administración pueda entrar a comprobar créditos fiscales generados cuando era competente otra Administración, lo que determina su admisión de plano con la consiguiente indefensión que de ello puede derivarse al no tener la Administración anteriormente competente interés económico directo en entrar en dicha comprobación.

En definitiva, debe prevalecer el criterio del acuerdo recurrido de la Junta Arbitral en relación con la competencia administrativa en los supuestos en que el punto de conexión es el domicilio fiscal de una sociedad, debiéndose aplicar a las personas jurídicas en el caso recogido en el *artículo 27.Uno.Tercera* . el mismo criterio que el expresamente regulado en el *artículo 43.Siete* . para las personas físicas que cambian de domicilio fiscal.

En virtud de lo expuesto, incumbe a la Administración del Estado la devolución del saldo pendiente del IVA, puesto que era la titular de la potestad de exacción del IVA cuando éste se generó. Debe ser, pues, la Administración del Estado la que efectúe la devolución del saldo pendiente del IVA en el momento del cambio de domicilio de la entidad al Territorio Histórico de Guipúzcoa. La entidad mercantil puede formular una solicitud de devolución a la AEAT, que deberá admitirla, sin perjuicio, claro es, de su facultad de comprobar que la devolución solicitada es conforme a Derecho. Es verdad que la opción acogida por nosotros no se ajusta, literalmente, a las normas que regulan la operativa de gestión del IVA, pero ésto no es mas que una consecuencia de la laguna que, como más atrás hemos indicado, existe en esta materia. De no existir tal laguna el presente conflicto no hubiera llegado a surgir.

Ciertamente que, como pone de relieve la sentencia de esta Sala de 3 de marzo de 2010 (recurso num. 538/2009), no puede confundirse el derecho a la devolución con el ejercicio del derecho y corolario de esta distinción es que el ejercicio del derecho de devolución, en puridad procedimental, debería efectuarse en este caso, según las reglas generales de competencia y por ser ahora Guipúzcoa el domicilio de la entidad recurre, ante la Diputación Foral de Guipúzcoa, sin perjuicio de que la cantidad a devolver sea soportada efectivamente por la AEAT. El cambio de domicilio del sujeto pasivo exige, en principio, que el ejercicio del derecho tuviera lugar ante la Administración que resulta competente en virtud del punto de conexión que el Concierto establece y que es el municipio actual de la entidad solicitante de la devolución. Pero como el traslado del saldo del IVA de la Administración del Estado a la administración foral no es aceptable a la luz de la estructura básica del Impuesto sobre el Valor Añadido y de una interpretación literal del Concierto, es mucho más sencillo y práctico que el contribuyente presente ante la AEAT el escrito solicitando la devolución correspondiente al IVA por los tres primeros trimestres de 2006 en que el domicilio de la entidad estuvo situado en territorio común.

CUARTO.- Las consideraciones expuestas determinan que se desestime el recurso contencioso-administrativo que decidimos, interpuesto por la Administración General del Estado, y que, en consecuencia, se confirme el acuerdo de la Junta Arbitral impugnado, sin que de lo actuado se aprecien méritos para hacer una expresa imposición de las **costas** causadas, a tenor de lo dispuesto en el *artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción* .

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCION

FALLAMOS

Que debemos desestimar, y desestimamos, el recurso contencioso-administrativo formulado por la Administración General del Estado contra la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, de 15 de mayo de 2009, dictada en el conflicto 10/2009, que declaró que la Administración del Estado es la competente para la devolución a CONSTRUCCIONES BESTARRUZA S.L. (CIF B-15999790) del saldo pendiente a favor de esta entidad por los tres primeros trimestres de 2006, por importe de 4.700,02 euros, sin perjuicio de su potestad de comprobar dicho saldo. Todo ello sin expresa imposición de las costas causadas a ninguna de las partes en el proceso.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos .- Rafael Fernandez Montalvo.- Juan Gonzalo Martinez Mico.- Emilio Frias Ponce.- Angel Aguallo Aviles.- Jose Antonio Montero Fernandez.- **PUBLICACION.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan Gonzalo Martinez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el

Secretario. Certifico.