ADMINISTRACION
DE JUSTICIA

REC.ORDINARIO(c/a) Num.: **967/2014**

Votación: **01/12/2015**

Ponente Excmo. Sr. D.: **Joaquín Huelin Martínez de Velasco**

Secretaría Sr./Sra.: **Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo**

M/R. 51

S E N T E N C I A

TRIBUNAL SUPREMO.
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN: SEGUNDA

Excmos. Sres.:

Presidente:

D. Emilio Frías Ponce

Magistrados:

D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco
D. José Antonio Montero Fernández
D. Manuel Martín Timón
D. Juan Gonzalo Martínez Micó
D. Rafael Fernández Montalvo

En la Villa de Madrid, a siete de Diciembre de dos mil quince.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso contencioso-administrativo 967/14, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la resolución aprobada el 13 de octubre de 2014 por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en el conflicto 2/2011, planteado por la Diputación

Foral de Bizkaia frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria sobre la competencia para la devolución del impuesto sobre el valor añadido soportado por la entidad Ikea Norte, S.L., en el año 2004. Han comparecido como partes demandadas la Diputación Foral de Bizkaia e Ikea Norte, S.L., representadas, respectivamente, por los procuradores don Manuel Francisco Ortiz de Apodaca García y doña Blanca Murillo de la Cuadra.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En escrito presentado el 23 de diciembre de 2014, la Administración General del Estado interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución descrita en el encabezamiento, que resolvió declarar que la competencia para devolver el saldo del impuesto sobre el valor añadido pendiente del año 2004 a favor de Ikea Norte, S.L., corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Una vez admitido el recurso y recibido el expediente administrativo, se le dio traslado para que formalizase la demanda, lo que verificó por escrito presentado el 1 de abril de 2015.

Describe como hechos que Ikea Norte, S.L., se constituyó el 29 de diciembre de 2004 y fijó su domicilio fiscal en Madrid. El 31 de enero de 2005 solicitó y obtuvo la devolución de 3.592.480 euros por el impuesto sobre el valor añadido soportado en el año 2004 con carácter previo al inicio de su actividad, devolución que se acordó el 29 de julio de 2005 (el impuesto correspondía a la adquisición de un derecho de superficie sobre un terreno por 22.453.000 euros). Posteriormente, el 1 de agosto de 2005 (sic), modificó su domicilio fiscal, trasladándolo a Barakaldo. Precisa que, cuando se constituyó en 2004, adquirió ese derecho de superficie sobre los terrenos en donde se ubicaría el centro comercial de la entidad en dicha localidad, realizando los trabajos preparatorios hasta que se inauguró la instalación el 1 de marzo de 2005. Añade que la sociedad sólo presentó ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria la solicitud de devolución del impuesto sobre el valor

añadido previo al inicio de la actividad, pero no las declaraciones posteriores a ese momento, y los correspondientes ingresos, que se produjeron ante la Hacienda Foral de Bizkaia.

Sostiene que, a la vista de tales hechos, la resolución impugnada provoca un enriquecimiento injusto en favor de la Diputación Foral de Bizkaia. Reconoce que la jurisprudencia del Tribunal Supremo rechaza los traslados de saldo del impuesto sobre el valor añadido de una Administración a otra, de modo que la que cobró el tributo es la que, en su caso, debe devolverlo, pero matiza que esa prohibición jurisprudencial de traslado se funda en la prohibición del enriquecimiento injusto. En su opinión, el resultado de la resolución que combate es que la Diputación Foral recibe dos veces el impuesto de la operación y el Estado sólo lo devuelve, sin que le sea ingresado nada.

Denuncia que, por razones que ignora, Ikea Norte, S.L., se constituyó de manera apresurada, realizando tres días de actividad en el año 2004, cuando estaba domiciliada en territorio común, distorsionando por completo la situación fiscal y el reparto de recursos entre las Administraciones implicadas, con perjuicio para la del Estado y enriquecimiento injusto para la vizcaína. Considera que, de aceptarse el criterio de la Junta Arbitral, en el futuro pueden surgir planificaciones fiscales abusivas, ya que por el mero transcurso de unos días se estaría permitiendo hacer recaer la carga fiscal de grandes inversiones en una Administración, recaudando, en cambio, otra los ingresos posteriores.

Termina solicitando el dictado de sentencia que estime el recurso, declarando que la competencia para la devolución del impuesto sobre el valor añadido pendiente en el año 2004 a favor de Ikea Norte, S.L., corresponde a la Diputación Foral de Bizkaia.

SEGUNDO.- La Diputación Foral de Bizkaia contestó la demanda mediante escrito presentado el 24 de abril de 2015, por el que interesó la desestimación íntegra del recurso contencioso-administrativo.

Precisa que la resolución de la Junta Arbitral se basa en dos argumentos centrales:

1º) En los supuestos en los que la competencia para la exacción del impuesto sobre el valor añadido dependa del domicilio fiscal y se produzca un cambio del mismo, la devolución de los saldos pendientes en el momento del cambio incumbe a la Administración competente para la exacción del impuesto en el periodo de liquidación en que el saldo se originó, sin que tal obligación sea trasladable a la Administración del nuevo domicilio.

2º) El domicilio fiscal de Ikea Norte, S.L., en el periodo comprendido entre el 29 de diciembre de 2004, fecha de su constitución, y 15 de febrero de 2005, fecha de traslado del mismo a Barakaldo, se encontraba en San Sebastián de los Reyes (Madrid).

Fijados los hechos, enfatiza la falta de coherencia de la postura mantenida en este caso por la Administración del Estado en relación con la sostenida en otros conflictos, defendiendo, además, una interpretación interesada de la jurisprudencia del Tribunal Supremo que cita, pues conforme al criterio del Alto Tribunal el enriquecimiento injusto se obtendría por la Administración que deja de devolver las cuotas soportadas antes del cambio de domicilio, trasladando su devolución a una Administración que no habría obtenido presumiblemente el ingreso de las cuotas repercutidas a las que van asociadas las soportadas.

Opina que la demandante pretende soslayar la normativa aplicable porque en una operación aislada produce un efecto no deseado para una de las Administraciones intervinientes en la articulación del Concierto Económico, lo que debería calificarse como desleal y económicamente interesado, además de contravenir el espíritu del Concierto, su letra y la debida aplicación del ordenamiento jurídico que deben realizar los tribunales de justicia.

Destaca que el contribuyente no habría obtenido ningún beneficio fiscal de la operativa realizada por el hecho de que sea una Administración u otra la

que tuviere que devolver las cuotas soportadas del impuesto sobre el valor añadido, sin que sea posible imaginar las razones por las que Ikea Norte, S.L., quisiera beneficiar a una Administración en detrimento de otra, sin ventaja alguna para ella.

TERCERO.- Ikea Norte, S.L., contestó a la demanda en escrito presentado el 1 de junio de 2015, en el que también interesó su desestimación.

Dice no ser capaz de entender por qué la resolución de la Junta Arbitral empobrece a la Hacienda del Estado, si se atiende al conjunto de la operación realizada:

1º) Ikea Ibérica, S.A., repercutió el impuesto sobre el valor añadido correspondiente a la constitución del derecho de superficie sobre los terrenos de Barakaldo a Ikea Norte, S.L., ingresándolo en la Hacienda Estatal.

2º) Ikea Norte, S.L., se dedujo el impuesto repercutido, siéndole devuelto por la Administración del Estado, a quien había sido abonado, cinco meses después de ser ingresado (en realidad -dice-, la Hacienda Estatal habría obtenido un beneficio financiero).

CUARTO.- Concedido el trámite de conclusiones, fue evacuado por la Administración del Estado, la Diputación Foral de Bizkaia e Ikea Norte, S.L., los días 9, 23 y 28 de junio de 2015, respectivamente, mediante escritos en los que reiteraron sus previas posturas, con fundamento en los hechos y argumentos expuestos.

QUINTO.- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 30 de junio de 2015, fijándose al efecto el día 1 de diciembre de 2015, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. JOAQUÍN HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Ikea Norte, S.L., se constituyó el 29 de diciembre de 2004, fijando su domicilio social en San Sebastián de los Reyes, que también es el de su único socio, Ikea Ibérica, S.A.

En la misma fecha, ambas compañías otorgaron escritura pública por la que la segunda constituía un derecho de superficie a favor de la primera, por un precio de 22.453.000 euros, operación que devengó un impuesto sobre el valor añadido de 3.592.480 euros, que fue debidamente repercutido a Ikea Norte, S.L.

El 31 de enero de 2005, esta compañía solicitó ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante la declaración correspondiente al impuesto sobre el valor añadido del 4º trimestre de 2004, la devolución de la cuota soportada en la constitución del derecho de superficie.

Inicialmente (29 de julio de 2005), la Hacienda Estatal acordó mediante liquidación provisional la devolución, pero con posterioridad (3 de agosto de 2010) practicó una liquidación definitiva por el ejercicio 2004 con una deuda tributaria de 4.600.662,77 euros (cuota de 3.592.480 euros y el resto de intereses de demora), por considerar que Ikea Norte, S.L., había tenido su domicilio en Barakaldo desde su constitución, pese a que formalmente el traslado del mismo a dicha localidad se produjese el 15 de febrero de 2005.

Al tener conocimiento de la nueva liquidación, la Diputación Foral de Bizkaia planteó conflicto ante la Junta Arbitral, resuelto por la resolución contra la que se dirige el recurso contencioso-administrativo. En ella, la Junta resuelve que:

1º) El domicilio fiscal de Ikea Norte, S.L., en el periodo comprendido entre el 29 de diciembre de 2004, fecha de su constitución, y el 15 de febrero de 2015, fecha de traslado del mismo a Barakaldo, se encontraba en la Plaza del Comercio, nº 1, de San Sebastián de los Reyes (FFJJ 5º a 9º).

2º) La competencia para la exacción del impuesto sobre el valor añadido en el año 2004 y, por tanto, para la devolución del saldo pendiente en ese año a favor de Ikea Norte, S.L., corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (FFJJ 3º, 4º y 10º).

En la demanda, la Administración General del Estado sostiene en síntesis que **(i)** la solución dada por la Junta Arbitral provoca un enriquecimiento injusto de la Hacienda Foral vizcaína y que **(ii)** en realidad Ikea Norte, S.L., con la fijación de su domicilio durante tres días en el territorio común y su traslado a principios del año 2005 al territorio foral, ha realizado una planificación fiscal abusiva, haciendo recaer la carga fiscal en la Hacienda Estatal, permitiendo que los ingresos posteriores vayan a la segunda.

SEGUNDO.- La Administración General del Estado no discute en la demanda que durante el periodo comprendido entre el 29 de diciembre de 2004 y el 15 de febrero de 2015 el domicilio fiscal de Ikea Norte, S.L., estuviera en territorio común, en concreto, en San Sebastián los Reyes. No pone, pues, en cuestión los razonamientos y la solución contenida en los fundamentos jurídicos 5º a 9º de la resolución que combate.

Su discrepancia se limita a la conclusión de que la competencia para devolver el impuesto sobre el valor añadido soportado durante el ejercicio 2004 corresponde a la Administración tributaria de su domicilio, esto es, a la del Estado, pues, según afirma, con ello se produce un enriquecimiento injusto en favor de la Hacienda Foral, incentivándose operaciones abusivas como es, a su juicio, la realizada por Ikea Norte, S.L., al instalarse inicialmente en Madrid (durante tres días a lo largo de 2004) para trasladarse poco después al territorio vizcaíno.

Con este planteamiento su pretensión impugnatoria no puede prosperar.

Ikea Norte, S.L., durante el ejercicio 2004 no realizó operaciones propias de su giro empresarial, pues el inicio de sus actividades se produjo el 1 de marzo de 2005; en otras palabras, durante ese periodo tuvo un volumen de operaciones nulo. Pues bien, con arreglo al artículo 27.Uno.Tercera del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo (BOE de 24 de mayo), los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de siete millones de euros tributarán en todo caso, cualquiera que sea el lugar en el que efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común, y a la Diputación Foral correspondiente, cuando esté situado en el País Vasco.

Siendo así, resulta evidente que en este caso la Administración competente era la del Estado, competencia que alcanza no sólo a la potestad para recaudar, sino al deber de devolver las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales [artículos 111.3, en relación con el 115, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), y de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial de Bizkaia de 14 de diciembre)]. Si en el ínterin (entre la repercusión de la cuota correspondiente al impuesto devengado y la fecha en que se ejercita el derecho a la devolución) se ha producido un cambio de domicilio fiscal, trasladándolo desde el territorio común al foral, o viceversa, conforme a nuestra jurisprudencia [sentencias de 10 de junio de 2010 (recurso 378/09, FJ 3º; ES:TS:2010:4013); 17 de junio de 2010 (recurso 529/09, FJ 3º; ES:TS:2010:4101); y 30 de marzo de 2011 (recurso 538/09, FJ 3º; ES:TS:2011:1904)], la Administración competente para la devolución es la que lo era para la exacción cuando el impuesto se generó. No entenderlo así supondría alterar la competencia de "exacción" prevista en el Concierto Económico, pues 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.

Frente a ello, nada valen los alegatos de la Administración del Estado:

1º) El hecho de que en relación con el impuesto sobre el valor añadido devengado antes del inicio de la actividad la competencia corresponda a la Administración del Estado, con la consiguiente devolución del mismo, y respecto del generado con posterioridad a ese momento, sea de la Hacienda Foral, no produce el enriquecimiento injusto que se denuncia en la demanda:

a) Para empezar, la cuota repercutida por Ikea Ibérica, S.A., a Ikea Norte, S.L., y que esta última le abonó, constituye impuesto sobre el valor añadido devengado por la primera, con domicilio en territorio común, lo que permite presumir a los efectos que aquí importan que fue ingresada en las arcas del Estado, y de ningún modo su posterior devolución puede empobrecerle indebidamente, porque, como seguidamente se expondrá, la devolución de las cuotas anteriores al inicio de la actividad es una exigencia inherente al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

b) Tal y como acertadamente razona la Junta Arbitral, no se da la vinculación que pretende la demanda entre la deducción de las cuotas “pre-actividad” soportadas y las devengadas una vez iniciada la misma como consecuencia de la realización habitual de las operaciones del giro empresarial de la compañía. La disciplina de aquellas primeras está sometida al régimen común (los artículos 111.3 de la Ley 37/1992 y de la Norma Foral 7/1994, se remiten al respectivo artículo 115, que contempla los supuestos generales de devolución). La tesis de la demanda desconoce que la devolución del impuesto soportado antes del inicio de las operaciones es, como hemos apuntado, una exigencia estructural del sistema común de este tributo indirecto, para

garantizar el principio de neutralidad que lo preside, que exige que los primeros gastos de inversión realizados para las necesidades de creación de una empresa se consideren como actividades económicas [sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de febrero de 1985, *Rompelman* (268/83, ap. 23; EU:C:1985:74), 29 de febrero de 1996, *INZO* (C-110/94, ap. 16; EU:C:1996:67) y 21 de marzo de 2000, *Gabalfrisa y otros* (asuntos acumulados C-110/98 a C-147/09, ap. 45; EU:C:2000:145)]. Por lo tanto, en el sistema de Concierto con el País Vasco corresponde la devolución a la Administración competente en virtud de la regulación aplicable, con independencia de las consecuencias que la distribución del poder tributario en el territorio español provoque en una de ellas.

2º) Desde la perspectiva que ahora analizamos y de la distribución de ese poder tributario 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 Ikea Norte, S.L., haya obtenido por ello (su carga tributaria frente al fisco, sea cual fuere éste, no se ha alterado), ni tampoco las razones por las que habría de beneficiar a una Administración tributaria (la vizcaína) frente a 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.

Por todo lo anterior la demanda debe ser desestimada.

TERCERO.- Conforme a lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley de esta jurisdicción, las costas deben ser impuestas a la Administración demandante, si bien, haciendo uso de la facultad que nos confiere el apartado 3 del mismo precepto, con el límite de cuatro mil euros, habida cuenta del alcance y la dificultad de las cuestiones suscitadas.

F A L L A M O S

Desestimamos el recurso contencioso-administrativo 967/14, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la resolución aprobada el 13 de octubre de 2014 por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en el conflicto 2/2011, planteado por la Diputación Foral de Bizkaia frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria sobre la competencia para la devolución del impuesto sobre el valor añadido soportado por la entidad Ikea Norte, S.L., en el año 2004, acto administrativo que confirmamos por ser ajustado a Derecho, imponiendo las costas a la Administración demandante, con el límite señalado en el último fundamento jurídico.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos

Emilio Frías Ponce

Joaquín Huelin Martínez de Velasco

José Antonio Montero Fernández

Manuel Martín Timón

Juan Gonzalo Martínez Micó

Rafael Fernández Montalvo

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. **Joaquín Huelin Martínez de Velasco**, estando la

Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.