Roj: **STS 5971/2025** - **ECLI:ES:TS:2025:5971**

Id Cendoj: **28079130022025100337**
Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Madrid**
Sección: **2**
Fecha: **15/12/2025**
Nº de Recurso: **434/2024**
Nº de Resolución: **1645/2025**
Procedimiento: **Recurso ordinario**
Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

FONDO DOCUMENTAL CE

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.645/2025

Fecha de sentencia: 15/12/2025

Tipo de procedimiento: REC.ORDINARIO(c/a)

Número del procedimiento: 434/2024

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 09/12/2025

Ponente: Excma. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: JUNTA DE ARBITRAJE

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por: CCN

Nota:

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 434/2024

Ponente: Excma. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1645/2025

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª Sandra María González de Lara Mingo

D.ª María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 15 de diciembre de 2025.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso-administrativo núm. **434/2024**interpuesto por la **AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,**representada y defendida por el Abogado del Estado, contra la resolución de 19 de marzo de 2024, dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en el conflicto núm. 13/2021, planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria frente a la Diputación Foral de Gipuzkoa, respecto de la consideración de la deuda resultante de la regularización de la proporción de tributación de IVA como deuda concursal o postconcursal en relación con la entidad GOLD SNITCH INDUSTRIAL SL (anteriormente denominada EDESA INDUSTRIAL), en el ejercicio 2017.

Ha sido demandada la **DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZKOA,**representada por el procurador don Jesús López Gracia.

Ha sido ponente la Excma. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso contencioso-administrativo.

Con fecha 11 de marzo de 2021, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) promovió ante la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco un conflicto de competencia frente a la Diputación Foral de Gipuzkoa (en adelante, DFG), respecto de la consideración de la deuda resultante de la regularización de la proporción de tributación de IVA como deuda concursal o postconcursal en relación con la entidad GOLD SNITCH INDUSTRIAL SL (anteriormente denominada EDESA INDUSTRIAL), en el ejercicio 2017.

Tras admitirse el conflicto y cumplidos los trámites de procedimiento legalmente previstos, mediante resolución de 19 de marzo de 2024, la Junta Arbitral acordó:

"[...] 1º.- Declarar que la AEAT se ha excedido en sus facultades de gestión tributaria.

2º.- Declarar que la deuda resultante de la regularización de la proporción de tributación no tiene carácter *ex lege*carácter postconcursal.

3º.- Notificar el presente acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Gipuzkoa y asimismo a GOLD SNITCH INDUSTRIAL." (sic).

SEGUNDO. Recurso interpuesto por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y demanda presentada.

1.El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, ha deducido recurso contencioso-administrativo ante esta Sala mediante escrito registrado el 6 de junio de 2024.

2.Admitido a trámite y recibido el expediente administrativo, se formalizó demanda mediante escrito registrado el 11 de septiembre de 2024, cuyo suplico es del siguiente tenor literal:

"[...] que tenga por presentado este escrito, por formulada demanda y, por sus trámites, dicte sentencia estimatoria del recurso, anulando la Resolución de la Junta Arbitral objeto de impugnación y declarando que, con independencia de la declaración de concurso del obligado tributario GOLD SNICH INDUSTRIAL S.L., antes denominada EDESA INDUSTRIAL S.L., de acuerdo con el artículo 29.Tres del Concierto, la regularización de los porcentajes de tributación a las Administraciones se debe realizar en la única y última declaración del IVA del año debiendo la DFG proceder a reembolsar a la AEAT las cantidades solicitadas, todo ello con imposición de costas a la demandada".

TERCERO. Contestación a la demanda de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

El procurador don Jesús López Gracia, en representación de la Diputación Foral de Gipuzkoa, presentó escrito de contestación a la demanda registrado el 23 de octubre de 2024, en el que suplica a la Sala:

"[...] que, teniendo por presentado este escrito, se sirva admitirlo y en su virtud tenga por contestada la demanda formulada de adverso y tras los demás trámites legales, dicte sentencia por la cual, desestimando la precitada demanda, confirme íntegramente la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico R 22/2024, de 19 de marzo de 2024, con los demás pronunciamientos a que en Derecho hubiera lugar."

CUARTO. Escritos de conclusiones y señalamiento para la deliberación, votación y fallo del presente recurso contencioso-administrativo.

El Abogado del Estado evacuó el trámite de conclusiones mediante escrito fechado el 15 de noviembre de 2024 y la Diputación Foral de Gipuzkoa por escrito de 2 de diciembre de 2024. Seguidamente se declararon las actuaciones conclusas y pendientes de señalamiento para votación y fallo cuando por turno corresponda.

Por providencia de la Sala de 21 de octubre de 2025, se designó ponente a la Excma. Sra. Dª Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del presente recurso la audiencia del día 9 de diciembre de 2025, fecha en la que tuvieron lugar dichos actos, con el resultado que se expresa a continuación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso y hechos que han de reputarse no controvertidos.

1.El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la resolución dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco el 19 de marzo de 2024, es conforme a Derecho, en el bien entendido que -a través de dicha resolución- se resuelve el conflicto de competencias núm. 13/2021, planteado por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria frente a la Diputación Foral de Gipuzkoa, cuyo objeto era, sintéticamente, determinar si la deuda resultante de la regularización de la proporción de tributación de IVA era deuda concursal o postconcursal, y ello en relación con la entidad GOLD SNITCH INDUSTRIAL SL (anteriormente denominada EDESA INDUSTRIAL), en el ejercicio 2017.

2.Con carácter previo a cualquier otra consideración, debemos hacer una breve referencia a los antecedentes del litigio que resultan de la resolución de la Junta Arbitral impugnada y que son relevantes para su resolución.

2.1.GOLD SNITCH INDUSTRIAL tiene domicilio fiscal en Mondragón (Gipuzkoa).

Durante 2017 tributó por IVA en proporción de volumen de operaciones a las Diputaciones Forales de Gipuzkoa y Bizkaia, y al Estado.

2.2. El 3 de noviembre de 2017 se dictó auto de declaración de concurso de acreedores, que fue publicado en el BOE de 13 de noviembre de 2017.

2.3. La deuda tributaria ha sufrido las siguientes vicisitudes:

a.- El 2 de marzo de 2018 presentó al Estado autoliquidación (modelo 303) relativa al período 12/2017 con un resultado a ingresar de 327.398,89 euros. El 6 de marzo de 2018 presentó a la DFG autoliquidación correspondiente al período 12/2017 (modelo 390) con resultado a devolver, solicitando la remesa de 327.398,89 euros al Estado. El 12 de marzo de 2018 la AEAT solicitó la remesa de la DFG.

b.- El 4 de abril de 2018 solicitó a la AEAT la rectificación de su autoliquidación correspondiente al período 12/2017, reduciendo la cuantía a ingresar a 47.718,63 euros. El 5 de abril de 2018 presentó también escrito acreditativo de haber solicitado la remesa de dicha cantidad a la DFG.

c.- El 31 de mayo de 2018 solicitó admisión de sendas declaraciones sustitutivas respecto del período 12/2017, tanto para la deuda concursal, con un resultado a ingresar (sin pago) de 70.299,86 euros, como para la postconcursal, con un resultado a devolver de 22.581,24 euros.

d.- El 29 de noviembre de 2018 solicitó una nueva rectificación respecto del período 11/2017, motivada por una liquidación de la DFG respecto del período 4/2018 por deducirse en dicho período facturas emitidas por los proveedores en fechas anteriores a la declaración de concurso.

e.- El 24 de mayo de 2019 la AEAT dictó una liquidación respecto del período 12/2017 con un resultado a ingresar de 63.818,48 euros. El 29 de mayo de 2019 la AEAT solicitó de la DFG la remesa de esta cantidad. El 25 de septiembre de 2020 se reiteró esta solicitud de remesa. El 18 de noviembre de 2020 la DFG rechazó la remesa.

2.4. El 15 de enero de 2021 la AEAT requirió de inhibición a la DFG.

2.5. El 12 de diciembre de 2021 la DFG rechazó el requerimiento de inhibición por los siguientes motivos:

a.- Por entender que la AEAT, que carece de competencia inspectora respecto del obligado, se ha excedido en sus competencias de gestión.

b.- Por entender que la calificación como concursal o postconcursal de las deudas tributarias alcanza a la regularización de la proporción de tributación. Así, la deuda resultante con una Administración como consecuencia de la regularización de la proporción de tributación no pierde su naturaleza concursal si se

refiere a hechos imponibles anteriores a la declaración de concurso. En consecuencia, debería presentarse dos autoliquidaciones relativas al último período de liquidación (en el Estado el modelo 303 y en la DFG el modelo 390), una para el periodo concursal y otra para el período postconcursal.

2.6. El 11 de marzo de 2021 la AEAT planteó conflicto que, bajo número de expediente 13/2021, se ha tramitado por el procedimiento ordinario.

SEGUNDO. Posición de la demandante en el conflicto suscitado.

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, sostiene que la regularización prevista en el artículo 29. Tres del Concierto se configura como una obligación adicional e independiente que, en ningún caso, supone una rectificación de las autoliquidaciones presentadas en los períodos anteriores de ese ejercicio (de hecho, no genera devengo de intereses).

Afirma que presentar dos autoliquidaciones (concursal y post-concursal) correspondientes a un solo período, fuera del propio período de declaración del concurso de acreedores, supondría el establecimiento de una nueva obligación adicional no prevista ni recogida en la normativa del IVA ni en el Concierto, que no menciona en ningún caso la posibilidad de realizar más de una regularización de los porcentajes definitivos de tributación. Señala que un funcionamiento similar podría deducirse del análisis de los supuestos de regularización de deducciones de cuotas soportadas en casos de prorrata, contemplados en el artículo 105.Cuatro de la Ley de IVA, en entidades que se declaran en concurso.

De esta forma considera que "[...] la deuda que surge en el período de declaración del concurso de acreedores, en noviembre de 2017, se disocia en función del devengo de las operaciones realizadas en dicho período, dando lugar a la presentación de dos autoliquidaciones, que recogen cada una de ellas los hechos imponibles realizados antes y después de la fecha del auto. Pero en relación con la autoliquidación correspondiente al período de liquidación de diciembre de 2017, que incluye la obligación legal de regularizar los porcentajes de tributación a las distintas Administraciones tributarias y cuantificar los recursos económicos que corresponden a cada una de ellas, y que es posterior a la declaración del concurso de acreedores, se debe determinar en una única autoliquidación".

En virtud de ello, entiende que "[...] en función del porcentaje de volumen de operaciones que debe atribuirse a cada territorio en la liquidación del IVA del ejercicio 2017 del obligado tributario "EDESA INDUSTRIAL, S.L.", la AEAT es la Administración competente para la exacción de las cantidades objeto de solicitud de reembolso".

Asimismo, sostiene en relación con el carácter tributario o presupuestario del crédito resultante de la regularización del porcentaje de tributación, que de hacerlo el sujeto pasivo conforme al art.29.Tres del Concierto, la deuda generada y su correlativo crédito tienen carácter tributario. Ahora bien, si no lo hiciere o no correctamente y ello da lugar a una corrección efectuada por una Administración tributaria, el crédito resultante de una Administración frente a la otra tiene o puede tener naturaleza extratributaria.

En cuanto al exceso de facultades ejercidas por la Administración sin competencia inspectora, afirma que no existe exceso alguno, pues la AEAT ha aplicado el artículo 29 Tres, y en base a ello ha determinado un importe que será calificado a efectos del concurso por el Juez y el administrador concursal.

Concluye que, con independencia de la declaración de concurso del obligado tributario GOLD SNICH INDUSTRIAL S.L., antes denominada EDESA INDUSTRIAL S.L., de acuerdo con el artículo 29.Tres del Concierto, la regularización de los porcentajes de tributación a las Administraciones *"se debe realizar en la única y última declaración del IVA del año debiendo la DFG proceder a reembolsar a la AEAT las cantidades solicitadas"*.

TERCERO. La resolución de la Junta Arbitral.

La Junta Arbitral se pronuncia en los siguientes términos:

"[...] **1.-**Competencia de la Junta Arbitral.

La Junta Arbitral es competente para resolver la presente discrepancia en base a lo dispuesto en el art. 66.Uno.b) del Concierto Económico, que señala que es función suya:

"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".

2.-Normativa aplicable.

El art. 29.Tres del Concierto Económico establece que "En la última declaración-liquidación del Impuesto correspondiente a cada año natural, el sujeto pasivo calculará las proporciones definitivas según las

operaciones realizadas en dicho período, y practicará la consiguiente regularización de las declaraciones efectuadas en los anteriores períodos de liquidación con cada una de las Administraciones".

El art. 71.5.pfo 1º del Reglamento del IVA, aprobado por Real Decreto 1624/1992, señala que "En el caso de que el sujeto pasivo haya sido declarado en concurso, deberá presentar, en los plazos señalados en el apartado anterior, dos declaraciones-liquidaciones por el período de liquidación trimestral o mensual en el que se haya declarado el concurso, una referida a los hechos imponibles anteriores a dicha declaración y otra referida a los posteriores".

3.-Controversia sustantiva.

Se trata de establecer si la regularización de la proporción de tributación es una obligación adicional e independiente a la de presentar autoliquidaciones mensuales o trimestrales cuyos efectos deben aplicarse exclusivamente en diciembre, sin que se impute la diferencia a los meses en los que se devengó el impuesto mal ingresado conforme a la proporción de tributación provisional.

Ambas Administraciones aceptan que la calificación de la deuda como concursal, puede extender sus efectos a la regularización.

La cuestión es valorar si, a pesar de ello, la deuda resultante de la regularización es una deuda autónoma que nace por ley con posterioridad a la declaración de concurso y, por tanto, tiene siempre carácter postconcursal.

Esto llevaría a que el importe de las deudas concursales y postconcursales no varíe por efecto de la regularización, sino que lo que varíe sea el porcentaje de dichas deudas concursales y postconcursales que corresponden a cada Administración.

4.-Sobre la competencia de gestión ejercida por la AEAT.

Esta Junta Arbitral ya se -ha- pronunciado sobre el alcance de las actuaciones de gestión que puede desarrollar la Administración sin competencia inspectora. Así, en la Resolución 81/2023 en que señala que:

"Como hemos visto, los procedimientos de gestión han seguido una evolución tendente a acercarlos progresivamente a los procedimientos de inspección.

Por su parte, las actuaciones de comprobación en el Concierto Económico han seguido una evolución tendente a reforzar la colaboración entre Administraciones con competencia de exacción.

En este contexto es incoherente con los propios principios que han inspirado las sucesivas reformas que las Administraciones con competencia de exacción puedan realizar actuaciones de gestión en el marco de una competencia concurrente o compartida, con cada vez mayor alcance o posibilidades, de manera independiente o inconexa, pues ello coloca al obligado en una posición compleja, agravando el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, pues las mismas pueden ser objeto de distintas calificaciones de operaciones, de deducibilidad de gastos, de cuantificación de ingresos, etc.

Por ello, esta Junta Arbitral entiende que una interpretación integradora de la evolución que ha seguido el Concierto Económico con el mantenimiento de una competencia de gestión compartida y concurrente, llevaría a entender que la competencia de comprobación vía gestión simultánea es la que tenía el objeto y alcance que se regulaba en la Ley General Tributaria de 1963 y, como máximo, la que se reguló en la Ley 25/1995, que estaba en vigor cuando se aprobó el Concierto Económico vigente por Ley 12/2002, pero no la gestión tributaria tal como se concibe en la vigente Ley 58/2003 y particularmente no la realización de procedimientos de comprobación limitada cuando por el alcance material y geográfico de las actuaciones desarrolladas y, considerando que su propia regulación actual los acerca, en potestades y régimen jurídico, a procedimientos de inspección (como demuestra el hecho de que produzcan efecto preclusivo, del que carecen, por ejemplo, los procedimientos de verificación de datos), puedan provocar situaciones gravosas para los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones o afectar a las actuaciones inspectoras de la Administración competente, en los términos explicados previamente".

En el presente caso la liquidación realizada por la AEAT, aun cuando formalmente respete las proporciones de tributación declaradas por el obligado, modifica la cuota correspondiente al Estado en base a una novedosa calificación de la deuda resultante de la regularización como postconcursal, que supone un exceso en las facultades correspondientes a la Administración sin competencia inspectora.

5.-Sobre la cuestión sustantiva.

Con carácter preliminar hay que recordar que tampoco el Concierto Económico regula la partición del período impositivo del IVA para obligados respecto de los que un cambio de domicilio determine un cambio en la competencia de inspección, pero ello no ha impedido que tanto la Junta Arbitral (entre otras,

Resoluciones 11/2019 y 12/2019) como el Tribunal Supremo (entre otras, Sentencias de 10 de junio de 2010 -ECLI:ES:TS:2010:4013- y 17 de junio de 2010 -ECLI:ES:TS:2010:4101) la establezcan como consecuencia de la fragmentabilidad del IVA.

Por otra parte, considerando que la deuda resultante de la regularización de la proporción de tributación no está prevista en la normativa del IVA, su nacimiento ex art. 29.Tres del Concierto Económico, entendido en este aspecto como norma de distribución de recursos tributarios, supondría aceptar su carácter extratributario. Se trataría así de un crédito de derecho público interadministrativo.

Por último, hay que recordar que el Tribunal Supremo (entre otras, Sentencia de 1 de septiembre de 2009 -ECLI:ES:TS:2009:5385-) fijó "como doctrina que los créditos por IVA contra el deudor por hechos imponibles anteriores a la declaración de concurso, con independencia del momento de conclusión del plazo para la liquidación, constituyen créditos concursales", basando su argumentación en el hecho de que el "nacimiento del crédito tributario por IVA tiene lugar con la realización del hecho imponible, que coincide con el momento del devengo, a tenor de lo dispuesto en los artículos 20 y 21 LGT", sin perjuicio de que "la ley de cada tributo pueda establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar o parte de la misma en un momento distinto del devengo del tributo".

Parece por tanto obligado aceptar que, de la discrepancia entre los arts. 71.5.pfo 1º del Reglamento del IVA y 29.Tres del Concierto Económico, se desprende la existencia de una laguna que obliga a una tarea de exégesis del Concierto Económico.

Considerando todo ello y singularmente el carácter inmediato del devengo del IVA y la necesidad de considerar el "reparto equitativo de los recursos fiscales en el que se funda el Concierto Económico" (Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de junio de 2010), debemos optar por considerar que en los supuestos de concurso de acreedores, deberá realizarse dos regularizaciones de la deuda concursal y postconcursal respectivamente, al considerar que la deuda resultante de la propia regularización no tiene carácter íntegramente postconcursal.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Declarar que la AEAT se ha excedido en sus facultades de gestión tributaria.

2º.- Declarar que la deuda resultante de la regularización de la proporción de tributación no tiene carácter ex lege carácter postconcursal.

3º.- Notificar el presente acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Gipuzkoa y asimismo a GOLD SNITCH INDUSTRIAL." (sic).

CUARTO. Decisión de la Sala.

1.El debate planteado en el actual conflicto, tal y como admiten ambas partes, no gira en torno a la competencia de la Junta Arbitral para conocer el conflicto suscitado, que no se discute, sino que se contrae a dilucidar dos cuestiones. En primer término, precisar si la AEAT se ha excedido en sus facultades de gestión tributaria.

En segundo lugar, determinar si cuando el obligado tributario ha sido declarado en concurso en el ejercicio, la última declaración del año (que incluye todo el ejercicio y en la que se regulariza el porcentaje anual correspondiente a cada administración tributaria), ha de desglosarse en dos (créditos pre y post concursales), como defiende la DFG o si, por el contrario, todo el importe de la última autoliquidación debe ser deuda postconcursal, como defiende la Administración recurrente.

2.En relación con el exceso de la AEAT en cuanto a sus facultades de gestión tributaria, declarado por la Junta Arbitral en la resolución ahora impugnada, procede hacer las siguientes reflexiones.

No existe controversia en que la competencia inspectora sobre GOLD SNITCH INDUSTRIAL SL (anteriormente denominada EDESA INDUSTRIAL) correspondía a la Hacienda Foral de Gipuzkoa, así como tampoco -así se recoge en la relación de antecedentes de la resolución recurrida, sin que haya sido desvirtuado de contrario- en que la AEAT llevó a cabo, en fecha 24 de mayo de 2019, una liquidación correspondiente a diciembre de 2017, con respecto al carácter pre o post concursal de la deuda.

Pues bien, tal como expone la Administración demandada, el artículo 29 del Concierto Económico establece las competencias de la administración con competencia inspectora y también el alcance de las actuaciones que puede realizar la administración que no tiene dicha competencia inspectora, del que se desprende sin dificultad que la administración que no tiene competencia inspectora no puede realizar liquidaciones al obligado tributario.

Buena prueba de ello es que en virtud de la Ley 1/2022, de 8 de febrero, publicada el siguiente día 9, y con entrada el vigor el 10 de febrero de 2022, se ha introducido la regla quinta en el apartado seis b) del artículo 29 del Concierto Económico, en virtud de la cual se recoge de forma expresa que la Administración que no tiene competencia inspectora puede verificar las operaciones que pueden afectar al cálculo del volumen de operaciones, *"a los solos efectos de comunicar lo actuado a la Administración tributaria con competencia inspectora, sin que ello produzca efectos económicos para el contribuyente"*.

Consecuentemente, la Sala no alberga duda de que la Administración que no tiene competencia inspectora no puede realizar liquidaciones rectificativas de las autoliquidaciones presentadas por el obligado tributario, pues la liquidación realizada por la Administración con competencia para actuaciones de gestión, en este caso la AEAT, cerraría la posibilidad de una posterior regularización sobre esa misma cuestión por parte de la Administración con competencia inspectora, en este caso la Hacienda Foral de Gipuzkoa.

En este sentido, debe confirmarse la conclusión alcanzada por la Junta Arbitral sobre este extremo, en cuanto que la liquidación realizada por la AEAT, aun cuando formalmente respete las proporciones de tributación declaradas por el obligado, modifica la cuota correspondiente al Estado en base a una novedosa calificación de la deuda resultante de la regularización como postconcursal, que supone un exceso en las facultades correspondientes a la Administración sin competencia inspectora.

3.En relación con la cuestión sustantiva suscitada, consistente en determinar si cuando el obligado tributario ha sido declarado en concurso en el ejercicio, la última declaración del año (que incluye todo el ejercicio y en la que se regulariza el porcentaje anual correspondiente a cada administración tributaria), ha de desglosarse en dos (créditos pre y post concursales), como defiende la DFG o si, por el contrario, todo el importe de la última autoliquidación debe ser deuda postconcursal, como defiende la Administración recurrente, procede hacer las siguientes consideraciones.

3.1. Debemos partir para la adecuada resolución del recurso de la posibilidad de fragmentar el IVA.

En efecto, si bien la posibilidad de partición del periodo impositivo del IVA no aparece expresamente recogida en el Concierto Económico para obligados -personas jurídicas- respecto de los que un cambio de domicilio determine un cambio en la competencia de inspección, sin embargo sí ha sido reconocida por esta Sala en las SSTS de 10 de junio de 2010 -recurso ordinario núm. 378/2009- y 17 de junio de 2010 -recurso contencioso-administrativo núm. 529/2009- como consecuencia de la fragmentabilidad del IVA.

Así, en las sentencias de esta Sala cit. se ha declarado:

«[...] En consecuencia, de lo 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 analógica 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 posibles 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».

3.2. Asimismo, tenemos que partir de que, tal como se desprende de las sentencias cit., el IVA es 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 resulta adecuado basarse en la normativa sustantiva del IVA para interpretar cuestiones competenciales reguladas por el Concierto Económico.

3.3. De otro lado, siguiendo la línea marcada por la resolución de la Junta Arbitral, procede partir de que la deuda resultante de la regularización de la proporción de tributación no está prevista en la normativa del IVA, sino que su origen se encuentra en el artículo 29.Tres del Concierto Económico, entendido como norma que regula el ámbito competencial entre ambas Administraciones, lo que comporta que nos encontramos ante un crédito de derecho público no tributario. Es jurisprudencia pacífica y reiterada del Tribunal Supremo que el derecho interadministrativo es un derecho de naturaleza pública presupuestaria, distinto del derecho tributario que ostenta la administración frente al contribuyente (STS de 28 de enero de 2021, recurso contencioso-administrativo núm. 106/2020).

Es cierto que corresponde al sujeto pasivo calcular en la última declaración-liquidación del impuesto correspondiente a cada año natural, las proporciones definitivas según las operaciones realizadas en dicho periodo y practicar la regularización de las declaraciones efectuadas en los anteriores periodos de liquidación con cada una de las Administraciones, pero ello no comporta que la deuda resultante de la regularización tenga carácter tributario, pues al tratarse de una deuda que nace del art. 29.Tres del Concierto, en cuanto norma de distribución de los recursos tributarios, su naturaleza es la de un crédito de derecho público interadministrativo.

3.4. En último término, hay que partir de que la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo, en STS de 1 de septiembre de 2009 (ROJ: STS 5385/2009 - ECLI:ES:TS:2009:5385), en que se planteaba la cuestión de si los créditos por IVA contra el deudor liquidados con posterioridad a la declaración del concurso de acreedores constituyen en su integridad créditos contra la masa o, por el contrario, deben considerarse como créditos concursales aquellos que corresponden a hechos imponibles anteriores a la declaración del concurso, aunque la liquidación haya tenido lugar con posterioridad, fijó como doctrina que *"[...] los créditos por IVA contra el deudor por hechos imponibles anteriores a la declaración del concurso, con independencia del momento de conclusión del plazo para la liquidación, constituyen créditos concursales"*,fundándose para ello en que *"[e]l nacimiento del crédito tributario por IVA tiene lugar con la realización del hecho imponible, que coincide con el momento del devengo, a tenor de lo dispuesto en los artículos 20 y 21 LGT . Estos artículos establecen que el nacimiento de la obligación tributaria principal tiene lugar en el momento del devengo, en el que se entiende realizado el hecho imponible (presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo), aunque la ley de cada tributo pueda establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar o parte de la misma en un momento distinto del devengo del tributo"*.

4.Pues bien, la aplicación de los parámetros expuestos al caso que se examina nos lleva a compartir la solución alcanzada por la Junta Arbitral en la resolución 22/2024, objeto de impugnación, en la que partiendo de la existencia de una laguna que obliga a una tarea de exégesis del Concierto Económico, y partiendo igualmente del carácter inmediato del devengo del IVA y de la necesidad de considerar el *"reparto equitativo de los recursos fiscales en el que se funda el Concierto Económico"*(STS de 17 de junio de 2010), le lleva a optar por considerar que en los supuestos de concurso de acreedores deben realizarse dos regularizaciones de la deuda concursal y postconcursal, respectivamente, al considerar que la deuda resultante de la regularización de la proporción de tributación del IVA *"no tiene carácter íntegramente postconcursal"*.

La conclusión alcanzada, como se ha anticipado, es compartida por esta Sala. En efecto, en los casos de declaración concursal, la regularización anual de IVA, cuando el porcentaje provisional de operaciones

atribuido a cada Administración tributaria difiera de la proporción definitiva de operaciones atribuida al final del ejercicio, hará necesario, para conseguir el reparto equitativo de los recursos fiscales en que se funda el Concierto Económico, que se recalculen las cuantías iniciales de los dos tipos de créditos, lo que comportará la necesidad de presentar dos declaraciones en el último periodo del año, recogiendo en cada una de ellas los créditos por IVA en función de los hechos imponibles anteriores o posteriores a la declaración del concurso, pues, de no ser así, se alteraría la naturaleza de los créditos tributarios resultantes de la regularización anual.

Ello, además, resulta acorde con la normativa sustantiva del IVA, cuyo artículo 71.5.pfo 1º del Reglamento del IVA, aprobado por Real Decreto 1624/1992, señala que "[e]n el caso de que el sujeto pasivo haya sido declarado en concurso, deberá presentar, en los plazos señalados en el apartado anterior, dos declaraciones-liquidaciones por el período de liquidación trimestral o mensual en el que se haya declarado el concurso, una referida a los hechos imponibles anteriores a dicha declaración y otra referida a los posteriores".

De esta forma, el precepto reglamentario contempla la obligación de presentar dos declaraciones-liquidaciones por el período de liquidación trimestral o mensual en el que se haya declarado el concurso, dividiendo el período normal de declaración en dos períodos, según se trate de hechos imponibles anteriores o posteriores al auto de declaración de concurso, de acuerdo con la previsión contenida en el artículo 99.Cinco de la Ley del Impuesto.

Asimismo, la conclusión referida resulta coherente con la doctrina declarada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 1 de setiembre de 2009 cit., en la que se ha recordado que los créditos por IVA por hechos imponibles anteriores a la declaración del concurso, con independencia del momento de conclusión del plazo para la liquidación, constituyen créditos concursales, y llega a esa conclusión porque el nacimiento del crédito tributario por IVA tiene lugar con la realización del hecho imponible, que coincide con el momento del devengo, a tenor de lo dispuesto en los artículos 20 y 21 LGT.

En último término, la existencia de dos autoliquidaciones para un mismo periodo impositivo de IVA no constituye una novedad, pues ha sido la solución dada por la Junta Arbitral, ratificada por esta Sala, para los casos de cambio de domicilio de obligados tributarios que tributan en volumen de operaciones a más de una Administración Tributaria.

5.En virtud de lo expuesto, procede la desestimación del recurso contencioso-administrativo entablado.

QUINTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, procede imponer las costas procesales a la demandante, si bien, haciendo uso de la facultad contemplada en el apartado cuarto de dicho precepto legal, quedan las costas fijadas, por todos los conceptos, en un máximo de 4.000 euros para la recurrida.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero. Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la **AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,**representada y defendida por el Abogado del Estado, contra la resolución de 19 de marzo de 2024, dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en el conflicto núm. 13/2021, planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria frente a la Diputación Foral de Gipuzkoa, respecto de la consideración de la deuda resultante de la regularización de la proporción de tributación de IVA como deuda concursal o postconcursal en relación con la entidad GOLD SNITCH INDUSTRIAL SL (anteriormente denominada EDESA INDUSTRIAL), en el ejercicio 2017.

Segundo. Imponer las costas procesales a la recurrente, con el límite expresado en el último fundamento de esta resolución.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ