



El derecho a la deducción en un Reino en el que conviven siete impuestos sobre el valor añadido

Ismael Jiménez Compaired

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Zaragoza

ijimenez@unizar.es | <https://orcid.org/0000-0001-8320-0750>

Extracto

En España no se aplica un único impuesto sobre el volumen de ventas, en la modalidad del impuesto sobre el valor añadido. En los territorios de Canarias, Ceuta y Melilla se aplican tributos que poseen otra regulación y las operaciones desde el resto de España hacia allí o viceversa exigen algo similar a lo que podríamos llamar ajustes en frontera. Pero es que en el territorio de aplicación del IVA, la Agencia Tributaria del Estado exige el IVA, pero también las Administraciones de los cuatro territorios forales. En este contexto se producen numerosos problemas en relación con el derecho a la deducción del IVA. El presente artículo trata sobre las soluciones que se pueden ofrecer.

Palabras clave: impuesto sobre el valor añadido; derecho a la deducción; Concierto Económico con el País Vasco; Convenio Económico con Navarra.

Fecha de entrada: 03-08-2020 / Fecha de aceptación: 22-09-2020 / Fecha de revisión: 04-03-2021

Cómo citar: Jiménez Compaired, I. (2021). El derecho a la deducción en un Reino en el que conviven siete impuestos sobre el valor añadido. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 457, 31-70.





The right to deduction in a Kingdom where seven value added taxes coexist

Ismael Jiménez Compaired

Abstract

Not one but seven general VAT regimes on consumption levels apply in the Spanish territory. In the Canary Islands, Ceuta and Melilla different rules apply on taxation and the same happens in relation to the operations from and to the aforementioned territories. These last bear formalities and regulations that, to some extent, resemble those involved in import and export ones. But, moreover, both the Spanish State Taxation Agency and those Agencies in the so-called «territorios forales» coexist and are involved in collecting VAT. No wonder that in this context a number of problems arise in relation to the VAT deduction right. This paper aims to lay some light on these issues.

Keywords: VAT; right to deduction; Economic Agreement in Basque Provinces; Economic Agreement in the Community Navarra.

Citation: Jiménez Compaired, I. (2021). El derecho a la deducción en un Reino en el que conviven siete impuestos sobre el valor añadido. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 457, 31-70.



Sumario

1. Los siete IVA de nuestro Reino
2. Conceptos básicos sobre la deducción del IVA soportado en el TAI y, en su caso, el derecho a la devolución
3. Aproximación a la distribución del IVA entre el Estado y los territorios forales y al sistema de tributación que corresponda
 - 3.1. Distribución del IVA: la función del domicilio fiscal
 - 3.2. En particular, la tributación conjunta a ambas Administraciones
 - 3.3. La distribución del IVA de los no residentes
4. Tratamiento del IVA soportado en función del criterio de tributación
5. Situaciones particulares: el tratamiento en el IVA de las empresas que comienzan su actividad
6. La explicación económica de la exacción del IVA y en particular del derecho a la deducción en el contexto del Concierto y del Convenio
7. Desviaciones conflictivas en la relación Estado-territorios forales relativas a la deducción del IVA soportado o satisfecho
 - 7.1. Situaciones generadas por la voluntad del sujeto pasivo y que se producen dentro del ejercicio
 - 7.2. Situaciones generadas por la voluntad del sujeto pasivo y que se producen entre dos ejercicios consecutivos
 - 7.3. Situaciones que no han sido generadas propiamente por la voluntad del sujeto pasivo
8. ¿Hay una estrategia común para resolver todas las desviaciones anormales? La evitación del empobrecimiento injusto de una de las Administraciones, como criterio

Referencias bibliográficas

Bibliografía



1. Los siete IVA de nuestro Reino

El impuesto sobre el valor añadido (IVA) se configura como un *tributo general sobre el volumen de ventas*, que recae en última instancia –como reza el propio art. 1 de la ley del impuesto, Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LIVA)– *sobre el consumo* de bienes y servicios.

La característica fundamental que distingue a un IVA de otras modalidades de tributación sobre el consumo reside en el hecho de que, mientras otros impuestos gravan el importe total de la contraprestación en las distintas transacciones de bienes y servicios que tienen lugar en cada una de las fases del proceso productivo, incrementando de esta forma su incidencia sobre el precio final del bien o servicio en función del número de fases que intervengan en dicho proceso (impuestos en cascada), el IVA, por el contrario, únicamente grava el *valor añadido* por cada una de aquellas. Podemos entender por valor añadido el importe del valor aportado por la empresa como consecuencia de la actividad desarrollada por los factores productivos. Con ello, su incidencia sobre el consumidor es siempre la misma cualquiera que sea el número de transacciones que se hayan podido producir (neutralidad).

No obstante ello, las dificultades que ofrecería calcular el valor añadido de cada concreta operación obligan a buscar un mecanismo más sencillo que también garantice la neutralidad a la que antes hemos hecho mención. Esa fórmula consiste en que la empresa que realiza las operaciones gravadas va a deducir, del IVA que globalmente ha repercutido en sus operaciones, el IVA globalmente soportado en sus adquisiciones de bienes y servicios, ingresando en el Tesoro únicamente la diferencia, siendo con ello el consumidor final el que, al pagar el precio, se hace cargo realmente del impuesto.

El IVA es, en la actualidad, un tributo parcialmente cedido a las comunidades autónomas, no incluyendo dicha cesión la atribución de competencias normativas ni de gestión a las mismas, limitándose a una mera cesión del rendimiento. Más en concreto, se cede a las referidas comunidades el 50 % del rendimiento del IVA producido en su territorio. Se considera producido en el territorio de una comunidad autónoma el rendimiento que corresponda al consumo en el respectivo territorio, según el índice de consumo territorial certificado

por el Instituto Nacional de Estadística y elaborado a efectos de la asignación del IVA por comunidades autónomas.

Aun en la hipótesis de que el consumo generado por una empresa se efectuase en el territorio de una comunidad autónoma y, sin embargo, sus adquisiciones se localizasen en el de otras, ello no cambiaría la propuesta formulada en el párrafo anterior ni mucho menos perjudicaría ni siquiera complicaría la gestión del impuesto por parte de los sujetos pasivos.

Claro que el ámbito territorial de aplicación de la ley del impuesto queda limitado al territorio peninsular español e islas Baleares, no extendiéndose ni a las islas Canarias –territorio excluido de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocio–, ni a Ceuta ni a Melilla –en cuanto territorios no incluidos en la Unión Aduanera–. En las islas Canarias se exige el impuesto general indirecto canario (IGIC), mientras que en las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla se exige el impuesto sobre la producción, los servicios y la importación (IPSI).

Esta circunstancia hace imprescindible el establecimiento de los mecanismos característicos de los ajustes fiscales en frontera en las transacciones efectuadas desde el territorio de aplicación del impuesto (TAI) con dichos territorios, viceversa y, por supuesto, entre dichos territorios. Un empresario registrado en el TAI que hubiera soportado o satisfecho cuotas del IGIC o del IPSI no puede deducir esas cuotas a través del mecanismo básico de deducción y lo mismo sucede al revés, siempre sin perjuicio de las fórmulas para obtener devoluciones, si tiene derecho a ello.

La existencia de regímenes especiales de Concierto o Convenio en el País Vasco y Navarra, que atribuyen el impuesto a los territorios forales, no supone que existan impuestos diferentes al IVA, en el sentido de que la normativa a aplicar es equivalente y la denominación también¹. Equivalente, aunque no la misma, conviviendo con la LIVA, la ley foral del

¹ Según el artículo 26 del Concierto:

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada periodo de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

Por su parte, el artículo 32 del Convenio establece que:

En la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido, incluido el recargo de equivalencia, Navarra aplicará los mismos principios básicos, normas sustantivas y formales vigentes en cada momento en territorio del Estado. No obstante, la Administración de la Comunidad Foral de Navarra podrá aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada periodo de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

IVA (Navarra) y las respectivas normas forales del IVA de los territorios históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa. El Concierto y el Convenio regulan la atribución del IVA a una u otra Administración.

En el presente trabajo analizaremos los problemas que va a tener un empresario que opere en más de uno de estos cinco ámbitos para deducir el IVA soportado. Nos centraremos de manera exclusiva en las posibles colisiones entre el IVA llamemos estatal y el foral, dejando para otro momento las que también pueden surgir y surgen entre territorios forales.

2. Conceptos básicos sobre la deducción del IVA soportado en el TAI y, en su caso, el derecho a la devolución

Como se ha dicho, la legislación aplicable en el TAI es equivalente, siendo análogos los contenidos referidos al derecho a la deducción en la LIVA y también en las respectivas normativas forales.

Pues bien, el derecho a la deducción que reconoce el derecho europeo a los sujetos pasivos (que no a los consumidores finales) se practicará precisamente en el momento de presentar las declaraciones, aminorando la cuantía a ingresar.

El derecho a la deducción se configura como un elemento esencial en la aplicación del IVA, puesto que es el mecanismo a través del cual se consigue la neutralidad en relación con los agentes económicos que intervienen en el proceso productivo. Es decir, que la cuantía del impuesto a repercutir al consumidor final sea independiente del número de fases que intervengan en el proceso productivo.

Este mecanismo, en el momento en el que nos encontramos, permite exclusivamente deducir cuotas de IVA español –entendiendo por tal el abonado a la Hacienda pública estatal o a las forales–. Basta con leer el artículo 92 de la LIVA, según el cual los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del IVA devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país, las que, cumpliendo otros requisitos, resulten *devengadas en el mismo territorio*. La recuperación de otros impuestos extranjeros, aunque sean de Estados miembros de la Unión o incluso canarios o de Ceuta o Melilla, como se ha dicho, ha de realizarse a través de otras fórmulas (solicitud de devoluciones *ad hoc*).

Incluso, si el saldo anual fuese negativo, se podría solicitar la devolución de ese saldo.

El derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles (art. 98 LIVA). La deducción podrá realizarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se entienda legalmente soportada la cuota (art. 99.Tres LIVA). Se entenderán soportadas las cuotas deducibles en el momento en que el empresario o profesional que las soportó reciba la correspondiente factura o demás documentos justificativos

del derecho a la deducción, que en el caso de las importaciones es el documento en que conste la liquidación practicada por la Administración (art. 99.Cuatro LIVA). Lo que sucede es que, si el devengo del impuesto se produjese en un momento posterior al de la recepción de la factura, dichas cuotas se entenderán soportadas cuando se devenguen.

También podrá realizarse en las declaraciones de los sucesivos periodos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años contado a partir del devengo de dichas cuotas. Si no se ejercita en ese plazo, caduca (arts. 99.Uno, Tres y Cinco y 100 LIVA).

Cuando la cuantía de las deducciones pendientes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo periodo de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las declaraciones-liquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación que origine dicho exceso. No obstante, podrá optarse por la devolución del saldo existente con ocasión de la última declaración-liquidación anual (art. 99.Cinco, apartado segundo, LIVA).

La deducción del IVA soportado o satisfecho presenta piezas bien complejas en su articulación legal. No es necesario que ahora recuperemos muchas de ellas, pero sí algunas, por la conexión que tendrá con lo que luego trataremos. Una de ellas es la relativa a la deducción por adquisiciones realizadas antes de iniciar las operaciones activas del negocio. La LIVA disciplina esta cuestión en los artículos 111 a 113, conectados de diferentes formas con artículos tan importantes como el 5 o el 93.Cuatro. Se reconoce el derecho a la deducción del IVA soportado o satisfecho por quienes «no viniesen desarrollando con anterioridad actividades empresariales o profesionales y adquieran la condición de empresario o profesional por efectuar adquisiciones o importaciones de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos a la realización de actividades de tal naturaleza» y, no obstante ello, se enmarca la deducción en los parámetros fijados en estos artículos². Lo trascendental es el reconocimiento del derecho, uno de los pilares del derecho a la deducción.

Anteriormente nos referíamos al artículo 99.Cinco, sobre el que pivotan las devoluciones ordinarias derivadas de que el montante de las cuotas deducibles exceda del de las devengadas en el mismo periodo de tiempo, permitiendo la devolución del saldo existente a favor del sujeto pasivo el día 31 de diciembre de cada año (art. 115 LIVA). Si no se solicita la devolución al acabar el año se podrá compensar en un periodo de cuatro años, contados a partir de la presentación de la liquidación-declaración en que se originó dicho exceso.

Este que se ha explicado es el procedimiento general de devolución. Junto a él existe otro que pretende acelerar el procedimiento de devolución (arts. 116 LIVA y 30 Reglamento).

² Las claves actuales del contenido material de este capítulo se encuentran precisamente en la fijación de un porcentaje provisional de deducción que, con el conocimiento de la situación de la actividad del sujeto pasivo, se ajustaría con posterioridad.



A tal fin, se permite la devolución del saldo a favor de los sujetos pasivos al término de cada periodo de liquidación. Hoy en día es un procedimiento aplicable a cualquier operador que se acoja a esta opción. A este respecto se marcan una serie de requisitos, entre los cuales destaca que el periodo de declaración ha de ser forzosamente mensual.

Señalaré finalmente que los no establecidos que, para simplificar, no realicen operaciones activas por las que tengan que presentar declaración en España, tienen asignado un procedimiento especial de devolución del IVA soportado (arts. 119 y 119 bis LIVA).

3. Aproximación a la distribución del IVA entre el Estado y los territorios forales y al sistema de tributación que corresponda

La distribución del IVA entre las cinco haciendas que ejercen su potestad sobre el TAI se produce de la manera que vamos a explicar, distinguiendo lo que sucede en el País Vasco y lo que sucede en Navarra. En realidad lo que dirimen Concierto y Convenio es la distribución entre el Estado y los territorios forales, pero no hay una norma que propiamente regule cómo tratar la distribución entre el País Vasco y la Comunidad Foral.

3.1. Distribución del IVA: la función del domicilio fiscal

La tributación de los sujetos pasivos utiliza parámetros y expresiones similares en el Concierto y en el Convenio, pero con diferencias de importancia. De momento, mientras el *Concierto* suele indicar qué corresponde a las diputaciones forales y qué corresponde a la Administración del Estado, el *Convenio* evita referirse a la Administración del Estado en lo que puede, pero esto no deja de ser una formalidad.

Para entender bien los criterios de tributación conviene distinguir los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior hubiera o no excedido de un determinado umbral –y en los términos de fijación de esos volúmenes de los respectivos textos-. Está fijado en 10.000.000 de euros en el caso del País Vasco y en 7.000.000 de euros en el caso de Navarra. Veamos.

Cuando no se ha excedido de este volumen, corresponde al respectivo territorio foral la exacción del IVA de todos los que tengan su domicilio fiscal bien en el País Vasco, bien en Navarra. A contrario correspondería a la Administración del Estado la exacción del IVA de todos los que tuvieran su domicilio fiscal en territorio común. Aunque en los respectivos textos no se diga claramente, manuales, instrucciones y respuestas a preguntas, tanto de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (2019, pp. 10-13) (AEAT) como de las haciendas forales ponen de manifiesto que si el sujeto pasivo cambia el domicilio fiscal durante el

año tributará a la Administración de origen hasta la fecha del cambio y a la Administración de destino a partir de la fecha del cambio³. Sobre esta técnica volveremos más adelante.

Cuando se excedió de la cifra de referencia, el domicilio fiscal, *a priori*, no sería relevante y, en cambio, sí es trascendental dónde se opere:

- Correspondería al territorio foral la exacción del IVA de los sujetos pasivos que operen exclusivamente en el territorio foral.
- A contrario, correspondería a la Administración del Estado la exacción del IVA de los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio común.
- Tributarían conjuntamente a ambas Administraciones los sujetos pasivos que operen en ambos territorios, en proporción al volumen de operaciones realizado en cada uno de ellos durante el año natural, determinado de acuerdo con los típicos puntos de conexión que se establecen a continuación en los respectivos Concierto y Convenio.

Esta explicación es consecuente con la letra del artículo 33 del Convenio Económico. No me parece tan así de la literalidad del Concierto, aunque, como es algo aceptado por todas las Administraciones no seré yo quien introduzca cizaña⁴.

³ En cuanto a las haciendas forales, valgan por todas las respuestas a las FAQ dispuestas por la diputación de Bizkaia (por ejemplo, un contribuyente que tributa en régimen general en Bizkaia cambia el domicilio a Cantabria el 12 de junio).

⁴ El artículo 27.Uno del Concierto dice lo siguiente:

La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se ajustará a las siguientes normas: Primera. Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado. Segunda. Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en el artículo siguiente. Tercera. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 10 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.

Si consideramos que las reglas aplicativas son solo la segunda y la tercera –esto es, que la norma primera solo es de carácter programático, y se despliega en las dos siguientes, no hay problema alguno. Pero si las consideramos en el mismo plano, lo cual es posible, sí lo habría. Yo diría que entonces la norma primera estaría asegurando que en todo caso los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio común tributarán íntegramente a la Administración del Estado y los que operen exclusivamente en territorio vasco lo harán a las correspondientes diputaciones forales. Y digo en todo caso, porque no lo vincula a cifra alguna de negocios en el año precedente. Está claro que no se está aplicando así y, además, que, de aplicarse así, surgirían algunos problemas fuertes. Primero, porque estaría fijando

Como se ve, el domicilio fiscal ofrece gran importancia, porque termina situando en la órbita de una u otra Administración a muchas empresas. Téngase en cuenta, además, que respecto de algunos de los puntos de conexión determinantes de si una concreta operación se ha realizado en territorio común o foral (sobre todo, ciertas prestaciones de servicios) el criterio del domicilio fiscal del sujeto pasivo es también fundamental.

La definición del domicilio fiscal se encuentra en los respectivos artículos 43 y 8 del Concierto y del Convenio.

Es el apartado cuatro del artículo 43 el que define quiénes se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco a los efectos del Concierto Económico. Establece que se entienden domiciliados:

- a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en el País Vasco.
- b) Las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.
- c) Los establecimientos permanentes cuando su gestión administrativa o la dirección de sus negocios se efectúe en el País Vasco. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con este criterio, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.
- d) Las sociedades civiles y los entes sin personalidad jurídica, cuando su gestión y dirección se efectúe en el País Vasco. Si con este criterio fuese imposible determinar su domicilio fiscal, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

El criterio empleado respecto de las personas físicas parecería remitir al concepto de residencia habitual en el País Vasco, que se encuentra en el apartado uno del propio ar-

criterios distintos para situaciones casi análogas (por ejemplo, que operase de manera insignificante en el otro territorio). Y, segundo, porque en el momento del año en curso en que se efectuara una operación en el otro territorio habría que arbitrar un sistema de tributación similar al de las empresas cuyo volumen de negocios en el año precedente superó los 10.000.000 de euros.

Añádase además el apartado dos del artículo 28, según el cual «Las entidades que no realicen las operaciones previstas en este artículo, tributarán a las Diputaciones Forales cuando tengan su domicilio fiscal en territorio vasco», precepto que ha motivado la perplejidad de autores como De la Hucha, que efectúa un muy interesante comentario sobre qué consecuencias se pudieran extraer de él (Hucha Celador, 2005, p. 92).

título 43. Se trata de una serie de reglas de aplicación sucesiva y la primera marca, en relación con tributos como el IVA, que carecen de disposición autónoma, que se aplique el concepto de residencia habitual que corresponde para el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) a la fecha del devengo de aquellos tributos. Lo que dice la norma es que tienen la residencia habitual en el País Vasco cuando permanezcan en dicho territorio un mayor número de días del periodo impositivo, computándose las ausencias temporales para determinar el periodo de permanencia. Añade que salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual. La segunda regla de aplicación sucesiva dice que tienen su residencia habitual en el País Vasco cuando tengan en este su principal centro de intereses⁵. Y la tercera y última previene que la tengan cuando sea el País Vasco el territorio de su última residencia declarada a efectos del IRPF.

En el caso del Convenio la disciplina del domicilio fiscal y la residencia habitual es algo diferente a la del Concierto, y se regula tempranamente en el artículo 8. Dice que se entienden domiciliadas fiscalmente en Navarra, a los efectos del Convenio:

- a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio navarro.
- b) Las personas jurídicas que tengan en Navarra su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en Navarra dicha gestión y dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado.
- c) Los entes sin personalidad jurídica cuando su gestión y dirección se efectúe en Navarra. Si con este criterio fuese imposible determinar su domicilio fiscal, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado.
- d) Los establecimientos permanentes cuando su gestión administrativa y la dirección de sus negocios se efectúen en Navarra. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con este criterio, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado (apartado 1 del art. 8 del Convenio).

El criterio empleado respecto de las personas físicas remite al concepto de residencia habitual, como pasaba en el País Vasco. En el Convenio el concepto de «residencia habitual» está a continuación, en el apartado 2 y también pensaríamos que remite precisamente a ese concepto.

⁵ Considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del IRPF excluyéndose, a estos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional.

Se trata de una serie de reglas de aplicación sucesiva, con la misma cadencia que en el Concierto (primero, la permanencia física; segundo el centro de intereses; y tercero, la última residencia declarada). A diferencia de lo que se sucede en el Concierto *no hay una indicación especial sobre cómo entender la residencia por presencia física en relación con tributos como el IVA*, que carecen de disposición autónoma (lo hay para el IRPF, y luego para los impuestos sobre sucesiones y donaciones, transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y matriculación).

A pesar de las diferencias observadas en el Concierto y en el Convenio acerca de cómo entender la residencia por presencia física en relación con tributos como el IVA, tal y como dije anteriormente, parece que hay consenso en cómo tratar el cambio de domicilio, lo que deja en entredicho todo lo que acabo de contar. En el caso de que el sujeto pasivo *cambie* de domicilio fiscal a lo largo del ejercicio, tributará a la Administración en cuyo territorio esté situado el domicilio fiscal inicial hasta la fecha de cambio de domicilio; y a la Administración en cuya demarcación territorial se encuentre el nuevo domicilio a partir de la fecha de cambio de domicilio. Esta lectura no sé si es muy coherente con el Concierto, al menos respecto de las personas físicas: como ya señalé, *en el resto de tributos* (uno de ellos es el IVA), la residencia habitual de las personas físicas será la misma que corresponda para el IRPF a la fecha del devengo de aquellos. La residencia habitual es concepto que se predica, en principio, en términos de anualidad y marca el domicilio fiscal en estos casos. Una interpretación literalista podría conducir a que, en general, respecto de todas las operaciones de un año natural efectuadas por empresarios personas físicas (a) hubiera un único domicilio fiscal, no susceptible de modificaciones; (y b) que solo adquiriría fijeza al cabo del ejercicio. Las disfunciones que podría generar una interpretación así ayudan a que la oficial parezca más razonable⁶. En cualquier caso, y por si alguien mantiene dudas, la interpretación oficial está respaldada por el Tribunal Supremo (TS). En efecto, al entender del Alto Tribunal, del Concierto se puede extraer una interpretación que permite sostener lo que llama la fragmentalidad o 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 el TS– 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 el TS 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 (a) que estaba prohibida la fragmentación para las personas jurídicas y (b) que les era de aplicación el mismo régimen que para las personas físicas. El TS se

⁶ La falta de regulación había sido puesta de manifiesto desde siempre y las interpretaciones podrían ser incluso otras. Cfr. Zapirain Torrecilla (2001).

inclina por la segunda, dice, *por ser la más lógica*, ya que el artículo 27 se refiere a los sujetos pasivos, sin distinción a la hora de regular la exacción del impuesto⁷. Se podrá estar más o menos de acuerdo con el razonamiento, pero lo cierto es que levanta jurisprudencia.

Si aceptamos esto respecto del Concierto, más lo hemos de hacer respecto del Convenio, en el que no existe esa indicación específica sobre la consideración de la residencia habitual de las personas físicas a efectos de *otros impuestos* (como el IVA)⁸.

En suma y para cerrar este epígrafe, las grandes empresas (entendidas por tales las que superan los siete o diez millones de euros, según de qué territorio hablemos), si operan tanto en territorio común como en territorio foral, tributarán a ambos; pero las pequeñas y medianas empresas presentarán una única declaración-liquidación. Esa declaración-liquidación única se presentará ante la hacienda que se corresponda con su domicilio; y si durante el periodo impositivo se produce un cambio de domicilio, dado que se tributa a una hacienda hasta la fecha del cambio y a otra hacienda después, tendrá que presentar una a cada territorio, en función de los correspondientes devengos (y finalizado el ejercicio estará obligado a presentar el resumen anual a ambas haciendas).

3.2. En particular, la tributación conjunta a ambas Administraciones

El Concierto y el Convenio, cuando regulan la gestión e inspección del IVA, tratan la importante cuestión de la tributación conjunta a los dos territorios, el foral y el común.

El Concierto regula sobre todo cómo debe actuar el sujeto pasivo que tributa bajo esta premisa. Señala el apartado uno del artículo 29 que el resultado de las liquidaciones del impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el IVA, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan derecho a la deducción que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural. Dejando aparte situaciones particulares, durante cada año natural se aplicará una proporción provisional, en función, salvo excepciones, de las operaciones del año precedente (apartado dos del art. 29). Será en la última declaración-liquidación del impuesto correspondiente a cada año natural cuando el sujeto pasivo calculará las proporciones definitivas según las operaciones rea-

⁷ Las sentencias en las que con toda claridad se desarrolla este razonamiento son las de fecha 10 de junio de 2010 (rec. núm. 378/2009 –NFJ039567–) y 30 de marzo de 2011 (rec. núm. 538/2009 –NFJ042658–). Hay una anterior de 3 de marzo de 2010 (rec. núm. 538/2009 –NFJ038227–), pero que debe considerarse sustituida por la segunda de las reseñadas.

⁸ Nótese que alguna vieja contestación, como una de la hacienda navarra de fecha 24 de septiembre de 1997, abogaba por la tributación única anual en un territorio.

lizadas en dicho periodo, y practicará la consiguiente regularización de las declaraciones efectuadas en los anteriores periodos de liquidación con cada una de las Administraciones.

Sobre esa base, se trate o no de la última declaración-liquidación del año, los sujetos pasivos deberán presentarlas ante las Administraciones competentes para su exacción, y en ellas constarán, en todo caso, la proporción aplicable y las cuotas que resulten ante cada una de las Administraciones.

En el Convenio se resuelve de manera similar, de acuerdo con lo previsto en el artículo 34. Los sujetos pasivos que deban tributar a ambas Administraciones presentarán en la Delegación de Hacienda que corresponda y en la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, dentro de los plazos y con las formalidades reglamentarias, los documentos que determinen las disposiciones vigentes y, en su caso, las declaraciones-liquidaciones procedentes, en las que constarán, en todo caso, las proporciones provisional o definitivamente aplicables y las cuotas o devoluciones que resulten frente a las dos Administraciones. Indica este precepto que el resultado de las liquidaciones del impuesto se imputará a las Administraciones del Estado y Navarra en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el IVA y, en su caso, el recargo de equivalencia, correspondiente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas, así como las exentas que originen derecho a la deducción y se entiendan realizadas en los territorios respectivos durante cada año natural. Añade que las proporciones provisionalmente aplicables durante cada año natural serán las determinadas en función de las operaciones del año precedente.

En el supuesto de que el importe de las cuotas impositivas devengadas en cada periodo de liquidación supere la cuantía de las cuotas deducibles durante el mismo periodo, los sujetos pasivos deberán efectuar el ingreso de las cuotas resultantes a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y a la Delegación de Hacienda que corresponda, en la proporción resultante.

Será en la última declaración-liquidación del impuesto correspondiente a cada año natural cuando el sujeto pasivo calculará las proporciones definitivas según las operaciones realizadas en dicho periodo, y practicará la correspondiente regularización de las declaraciones efectuadas en los anteriores periodos de liquidación con cada una de las Administraciones.

3.3. La distribución del IVA de los no residentes

Haré un aparte para explicar a quién concierne la exacción del IVA correspondiente a los sujetos no residentes en España. Como se ha visto, Concierto y Convenio vinculan la competencia exactora foral a determinadas conexiones territoriales del establecimiento permanente.

En caso de establecimiento permanente, el domicilio de este establecimiento permanente en territorio foral o común será el determinante siempre y cuando el volumen de operaciones sea inferior a los importes antes señalados. Si el importe es mayor, tributará en función del porcentaje de cifra de negocios, al igual que los residentes.

¿Qué sucede si no hay establecimiento permanente? Por supuesto, también sin establecimiento permanente se pueden realizar entregas de bienes y prestaciones de servicios localizadas en el TAI.

La situación debe explicarse por separado respecto de Concierto y Convenio. Comenzaremos por este último.

En el artículo 33 del Convenio, el apartado 10 establece lo siguiente:

En la aplicación del impuesto correspondiente a operaciones realizadas por empresarios o profesionales no establecidos en España, en las que no se produzca la circunstancia señalada en el apartado anterior, corresponderá a la Administración del Estado la exacción del tributo y las devoluciones que, en su caso, procedan.

En una primera lectura, cuando no hubiera establecimiento permanente, no habría competencia foral vinculada al domicilio fiscal, por lo que la exacción del impuesto, en estas circunstancias, correspondería siempre al Estado. Así pues, si el no residente sin establecimiento permanente tuviera que presentar declaraciones, las presentaría ante la AEAT⁹; y si lo que correspondiera fuera sin más la devolución a sujetos no establecidos, la tendría que solicitar al Estado.

Al lector no se le habrá pasado por alto que el apartado no se predica de todas las operaciones efectuadas por estos no establecidos, pues quedan excluidas «aquellas en las que no se produzca la circunstancia señalada en el apartado anterior». Necesitamos pues del apartado 9 para terminar de entender las conexiones. Y dice lo siguiente:

Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto para empresarios o profesionales, cuando estos últimos adquieran la consideración de sujetos pasivos respecto de aquellas, tributarán en los términos que resulten de aplicar los párrafos a) y b) del apartado 7 anterior.

Este apartado 9 se está refiriendo a entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que se va a producir la inversión del sujeto pasivo, de manera que nuestro no residente facturará sin repercusión de IVA, que tendrá que ser ingresado por el adquirente, a través de sus declaraciones, ello sin perjuicio del derecho a la deducción que le corresponda.

⁹ Cfr. Sentencia del TS de 23 de marzo de 2018 (rec. núm. 68/2017 –NFJ069940–), que desestima el recurso interpuesto por la Administración General del Estado contra la resolución de la Junta Arbitral del Convenio de 21 de diciembre de 2016 (conflicto 93/2016 –NFC062945–).

Pues bien, esas operaciones tributarán en los términos que resulten de aplicar los párrafos a) y b) del apartado 7 anterior, que señala lo siguiente:

En orden a la exacción del impuesto correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias se aplicarán las reglas siguientes:

- a) Corresponderá a Navarra la exacción del Impuesto por las adquisiciones intracomunitarias que efectúen los sujetos pasivos que tributen exclusivamente a la Comunidad Foral de Navarra.
- b) La exacción del Impuesto por las adquisiciones intracomunitarias que efectúen los sujetos pasivos que tributen conjuntamente a ambas Administraciones, corresponderá a una u otra en la misma proporción que la resultante de aplicar lo dispuesto en la regla 1.ª del artículo siguiente.

En definitiva, cambia la conexión determinada con los criterios generales y pasa a depender de cómo tribute en el IVA el adquirente: a Navarra, al Estado o a los dos conjuntamente.

Nótese que las operaciones efectuadas por el no residente-no establecido pudieron quedar exentas, por tratarse de una exportación o una entrega intracomunitaria; o bien pudieron quedar sometidas a tributación efectiva en España. En este segundo caso, no es lo mismo que el destinatario sea un empresario o un particular. Si se trata de un particular, se aplican los puntos de conexión básicos en función de que se trate de entregas de bienes o prestaciones de servicios y de qué tipología: el que tiene que ingresar ese IVA es el no establecido. Pero si se trata de un destinatario con la condición de empresario, se va a aplicar la inversión del sujeto pasivo y, en tal caso, el ingreso de la cuota del IVA se producirá a Navarra, al Estado o conjuntamente, en función de cómo tribute ese destinatario. Son estos criterios los que lo vienen a regular.

Ahora bien, ¿afecta esta situación a los criterios de exacción que marcan a qué Administración debe presentar sus declaraciones, en su caso, *ese no residente-no establecido*? El caso es que a partir de aquí se abren dos opciones. La primera es que no afecta y que, por lo tanto, la exacción corresponde en todo caso a la AEAT. La segunda es que sí: que podrían concurrir dos lotes de operaciones entre las entregas de bienes y prestaciones de servicios y habría que separar el volumen que corresponda a cada uno de esos lotes. El primero sería el de las operaciones en general; el segundo el de las operaciones que tributasen a la hacienda navarra, aunque fuera a través del adquirente. En resumen, que ello podría determinar que el no establecido tributara conjuntamente a ambas Administraciones o incluso, si todas las operaciones fueran operaciones en las que se produjera inversión del sujeto pasivo, y el adquirente declarase a la hacienda navarra, entonces la exacción correspondería completamente a Navarra.

En la hipótesis de que esta segunda interpretación fuera aceptable, el sujeto pasivo presentaría a la hacienda foral declaraciones en las que únicamente habría IVA deducible, generando al final una solicitud de devolución.

En los casos resueltos por el TS lo cierto es que no se había planteado esta circunstancia (ni tampoco las Administraciones habían cuestionado que no correspondiera al Estado el 100 % de la exacción¹⁰).

En el Concierto no parece haber norma alguna. El criterio que se sigue desde las diputaciones y respaldan los Tribunales Económico-Administrativos Forales (TEAF) es que al no establecer ninguna norma respecto a la exacción e inspección correspondiente a sujetos pasivos no residentes y no establecidos, así como tampoco ninguna excepción a la aplicación de los puntos de conexión expresados, solo cabe concluir que las diputaciones no son competentes para la exacción del IVA¹¹.

De la Hucha Celador (2005, p. 91) explicaba que el Concierto actual había suprimido cualquier referencia expresa a las reglas de localización del hecho imponible en los supuestos de inversión del sujeto pasivo y nos decía que, en cambio sí estaba regulado en el Concierto de 1981. Añadía que esa ausencia no eximía de otorgar una solución. Sea cual sea la solución, parece que pudiera haber operaciones efectuadas por no residentes no establecidos que tributasen a las diputaciones forales vascas a través de sus adquirentes¹².

Dicho lo cual, ¿la AEAT podría plantear las mismas discrepancias que plantea en cuanto a Navarra y pretender que a los *no residentes-no establecidos* se les incluya en cifra de negocios a los efectos de limitar la devolución que en su caso tenga que practicar el Estado o al menos reducir la deducción? El caso es que en el Concierto no hay preceptos parangonables con los apartados 9 y 10 del artículo 33 del Convenio.

4. Tratamiento del IVA soportado en función del criterio de tributación

A nivel general, respecto del derecho a la deducción del IVA solo encontramos una mención, muy interesante, y es en el Convenio. Se trata del apartado 11 del artículo 33:

¹⁰ Sentencia del TS de 23 de marzo de 2018 (rec. núm. 68/2017 –NFJ069940–), citada.

¹¹ Resolución del TEAF de Bizkaia de 21 de mayo de 2015 (REA núm. 875/2014). Quizá el artículo 27. Uno pudiera permitir otra lectura, pero siendo cuestión que parece pacífica, nada diré. Sea cual sea la interpretación que se le dé al apartado dos del artículo 28, no tiene cabida para estas operaciones (por lo que, como cláusula residual, mal funcionamiento presentaría).

¹² De la Hucha proponía que tributaran a una o a otra en función del domicilio fiscal del sujeto pasivo por inversión. Pérez Delgado considera que el apartado cuatro del artículo 27 podía dar cobertura a esta situación, cuando en general previene que «La exacción del Impuesto correspondiente a las operaciones relacionadas con el tráfico intracomunitario de bienes se realizará, salvo los supuestos especificados en los apartados siguientes de este artículo, en los términos especificados en el apartado Uno anterior» (Pérez Delgado, 2005, pp. 220-221).

Las deducciones que proceda practicar por el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado o satisfecho por los sujetos pasivos, cualquiera que sea la Administración a la que hubiera correspondido su exacción, surtirán efectos frente a ambas Administraciones, de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio.

Esta indicación no figura en el Concierto. No obstante lo cual, no deja de exteriorizar un principio absolutamente básico sobre la esencia del IVA, por lo que es trasladable de igual manera. Entre la hacienda del Estado y las cuatro forales, sea cual sea la hacienda en la que se haya ingresado la cuota correspondiente a la operación por parte de quien haya tenido la consideración de sujeto pasivo respecto de la misma, el adquirente conserva inmaculado el derecho a la deducción.

Para abordar cuestiones más técnicas referidas a la deducción del IVA conviene distinguir dos situaciones, en función de que el sujeto pasivo presente una única declaración en relación con las operaciones devengadas en una determinada fecha o tribute a ambas Administraciones, la estatal y la foral.

Lógicamente la regulación es algo más acabada respecto de los sujetos pasivos que, por definición, tributan a los dos territorios de manera simultánea.

En lo que respecta al Concierto, en el apartado cinco del artículo 29 podemos leer que las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una le corresponda. Esto es, siendo a devolver el resultado de la última declaración anual, la cantidad que resulte a devolver se repartirá entre ambas Administraciones en función al volumen de las contraprestaciones, excluido el IVA, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan derecho a la deducción que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural.

El Convenio es algo más preciso. Como ya vimos, comienza diciendo que los sujetos pasivos que deban tributar a ambas Administraciones presentarán en la Delegación de Hacienda que corresponda y en la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, dentro de los plazos y con las formalidades reglamentarias, los documentos que determinen las disposiciones vigentes y, en su caso, las declaraciones-liquidaciones procedentes, en las que constarán, en todo caso, las proporciones provisional o definitivamente aplicables y *las cuotas o devoluciones que resulten frente a las dos Administraciones*. Añade también que los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en cada periodo de liquidación por exceder su cuantía de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor, en los casos que proceda, con arreglo a la normativa del impuesto. Finalmente previene que corresponderá a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y a la del Estado realizar las devoluciones procedentes, en la parte proporcional respectiva.

Lo que vienen a decir resulta de toda lógica y, en cierto modo, se complementa.

Hay cuestiones que no son objeto de regulación, ni en el Concierto ni el Convenio, bien porque el pacto no alcanzó tanto detalle, o quizá porque no se pudo prever, ya que la redacción vigente es anterior a aspectos que se han ido incorporando a la legislación material de IVA. La falta de regulación será, sin duda, la causa de discrepancias y, finalmente, de conflictos.

Si bien el sistema de devolución con cada declaración periódica era algo que siempre había existido (exportadores y asimilados), la generalización de la posibilidad de acogerse a esta fórmula de devolución, con carácter mensual, sobrevino a la versión originaria del IVA. La regulación pactada, desde luego, no la contempla como tal. Parecería lo lógico que en el caso de que una de las declaraciones periódicas resulte a devolver, la devolución se efectuó con arreglo al porcentaje provisional de la cifra de negocios y que, con ocasión de la última declaración, se regularice.

En los casos en los que la exacción del IVA se produce, a lo largo del periodo impositivo, a una única Administración, todo debería ser más sencillo.

Ahora bien, como sabemos, el cambio de domicilio provoca un cambio de tributación a partir del momento en que se produce y esa cuestión no está prevista ni en el Concierto ni en el Convenio. La práctica que se viene siguiendo determina que en el periodo impositivo (trimestral o mensual) en el que se produzca el cambio el sujeto pasivo presente dos declaraciones, una a cada una de las Administraciones. Podría pensarse que lo normal es que si en la última declaración correspondiente al domicilio antiguo el IVA deducible excede al devengado, ese importe negativo tenga como destino una devolución a efectuar, después o antes, por la Administración correspondiente (después, en circunstancias normales; antes, si el sujeto está acogido al sistema de devolución mensual). Pero eso no está escrito y, como veremos, no estará exento de problemas.

El tratamiento de los no residentes es dependiente de lo que vimos en el epígrafe anterior, en cuanto a la distribución de la tributación, debiendo adaptar a ello lo que acabamos de ver.

5. Situaciones particulares: el tratamiento en el IVA de las empresas que comienzan su actividad

Para analizar esta situación particular, comenzaré por el estudio del Convenio.

El Convenio Económico parece otorgar al domicilio fiscal una función principal para la distribución de la competencia exactora en el caso de comienzo de actividad. En efecto, el apartado 12 del artículo 33 del Convenio establece lo siguiente:

Los sujetos pasivos que no realicen las operaciones previstas en este artículo tributarán a la Comunidad Foral cuando tengan su domicilio fiscal en territorio navarro. En particular, se entenderán incluidos en este apartado los sujetos pasivos que,

habiendo iniciado su actividad empresarial o profesional, no hayan comenzado a realizar entregas de bienes o prestaciones de servicios.

El apartado 12 ha de leerse junto con el 4 del mismo artículo. El apartado 4 previene que en el supuesto de inicio de la actividad, para el cómputo de la cifra de 7.000.000 de euros, se atenderá al volumen de operaciones realizado en el primer año natural y si el primer año de actividad no coincidiera con el año natural, para el cómputo de la cifra anterior, las operaciones realizadas se elevarán al año. Añádase lo que dice un tercer párrafo:

La tributación durante el citado año se realizará de forma provisional en función del volumen de operaciones que se prevea realizar durante el año de iniciación, sin perjuicio de su regularización posterior, cuando proceda.

Visto en conjunto, lo previsto en el apartado 12 solo se aplicará al tiempo que transcurra desde el alta en la actividad hasta el momento en el que se realice la primera entrega de bienes o prestación de servicios. A partir de aquí, la empresa domiciliada en Navarra tendrá que proponerse seguir tributando exclusivamente o no a Navarra, en función del volumen de operaciones que prevea realizar. Si excede finalmente del volumen que corresponda en cada caso, habiendo tributado exclusivamente a Navarra, tendrá que regularizar su tributación compartiéndola con el Estado; si no excediera de ese volumen, habiendo planteado un régimen de tributación conjunta, tendrá que regularizar su tributación derivándola de manera completa a la hacienda foral.

No se regula expresamente si la regularización debe cubrir el tiempo previo al comienzo de las operaciones.

El Concierto presenta reglas bastante diferentes. En primer lugar, no hay una prevención como la del Convenio que marque la competencia exactora de una u otra Administración en función del domicilio fiscal respecto del periodo previo al del comienzo de las operaciones activas.

En ese sentido se aplicarán las normas generales de atribución de competencias, con la salvedad de que, como indica el apartado dos del artículo 27 «en el supuesto de inicio de la actividad, para el cómputo de la cifra de 10 millones de euros, se atenderá al volumen de operaciones realizado en el primer año natural». Esto viene acompañado de una regla similar a la navarra, salvando las distancias, según la cual si el primer año de actividad no coincidiera con el año natural, para el cómputo de la cifra anterior, las operaciones realizadas desde el inicio de las actividades se elevarán al año.

Para aquellos sujetos pasivos que hayan previsto la superación de la cifra que en cada caso corresponda ha de tenerse en cuenta lo que se dice en el primer párrafo del apartado dos del artículo 29, según el cual la proporción provisional aplicable en los periodos de liquidación del primer año natural del ejercicio de la actividad será fijada por el sujeto pasivo

según su previsión de las operaciones a realizar en cada territorio, sin perjuicio de la regularización final correspondiente.

La competencia para la exacción del IVA antes del comienzo de las operaciones es, sobre todo, un problema de deducción del IVA soportado o satisfecho.

Si bien el Convenio no ofrece más reglas que las vistas, el Concierto sí ofrece algunas muy particulares, a resultas de la modificación introducida por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, publicada en el BOE de 30 de diciembre. En efecto, se añade un apartado 9 al artículo 29 del Concierto para ordenar esta situación.

El referido apartado pretende regular la situación que se produce en los supuestos en los que los contribuyentes hubieran estado sometidos a la competencia exaccionadora de una Administración tributaria en los periodos de liquidación anteriores al momento en que inician la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a su actividad y a otra diferente en los periodos de liquidación posteriores, o cuando haya variado sustancialmente la proporción en la que tributan a las distintas Administraciones, común o forales, en los mencionados periodos de liquidación. Se contemplan pues dos situaciones. La consecuencia común para ambas situaciones es que los contribuyentes «procederán a la regularización de cuotas devueltas en los términos previstos en este apartado».

La primera de las dos situaciones se refiere a los supuestos en los que los contribuyentes hubieran estado sometidos a la competencia exaccionadora de *una Administración tributaria* en los periodos de liquidación anteriores al momento en que inician la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a su actividad y a *otra diferente* en los periodos de liquidación posteriores. En estos casos, el contribuyente se encontraba tributando a una única Administración, lógicamente en función de su domicilio fiscal bien en territorio vasco o común, pasando a tributar a la contraria al comenzar las operaciones, situación que no es tan anormal, como luego veremos.

La segunda se predica de cuando haya variado sustancialmente la proporción en la que tributan a las distintas Administraciones, común o forales, en los mencionados periodos de liquidación. Esto es, situaciones en las que el sujeto pasivo estaba tributando por el sistema de cifra de negocios desde antes de iniciar las operaciones. A estos efectos, se entenderá que ha variado sustancialmente la proporción en la que tributan a las distintas Administraciones, cuando la proporción correspondiente a alguna de las Administraciones haya variado en, al menos, 40 puntos porcentuales.

¿Cómo se han de regularizar las cuotas devueltas?

Los sujetos pasivos presentarán una declaración específica ante todas las Administraciones afectadas por la regularización en el mismo plazo en que corresponda presentar la última declaración-liquidación del primer año natural completo posterior al inicio de la men-

cionada realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a su actividad. Mediante esta declaración deberán regularizar las proporciones de tributación a las distintas Administraciones correspondientes a los periodos de liquidación anteriores al momento en que inicien la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a su actividad, de conformidad con los porcentajes de tributación a cada una de ellas correspondientes al primer año natural completo posterior al inicio de la mencionada realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a su actividad.

De esta forma, las Administraciones deberán asumir la devolución de las cuotas correspondientes a los periodos de liquidación anteriores al momento en que inicien la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a su actividad conforme a esta proporción, lo que dará lugar a que deban compensarse entre sí las cantidades que correspondan, sin que esta regularización pueda tener efectos económicos frente a los contribuyentes.

6. La explicación económica de la exacción del IVA y en particular del derecho a la deducción en el contexto del Concierto y del Convenio

Como da a entender Sánchez Gallardo (2020, p. 75), el sistema de exacción del IVA en el marco de las relaciones paccionadas del Concierto y del Convenio genera desviaciones desde el punto de vista financiero. No habiendo trasvase de recursos entre Administraciones tributarias por este concepto, a lo que se puede aspirar es a que unas concretas desviaciones se compensen con otras.

En efecto, refiriéndose al IVA deducible, explica este autor que el empresario que tributa exclusivamente en función de su domicilio, deduce el total del IVA soportado ante la Administración competente por razón del domicilio. Y añade que igualmente el empresario que tributa por cifra relativa de negocio practica sus deducciones en la misma proporción que corresponda a sus operaciones activas. Concluye que, tanto en uno como en otro caso, puede ocurrir que se deduzcan cuotas ante una Administración tributaria que han sido o van a ser ingresadas ante otra, tratándose de un efecto consentido por el Concierto y el Convenio que han optado por esta solución en atención a criterios de simplificación (Sánchez Gallardo, 2020, p. 75).

A nivel del conjunto de los sujetos pasivos el sistema debería tender a ser justo con los territorios. A nivel de un empresario concreto podrán suceder muchas cosas que se escapen de la media (piénsese en un empresario que tributa exclusivamente a la hacienda navarra, pero que todos sus aprovisionamientos los realice en territorio común o vasco o viceversa; o, en menor medida, uno que tribute en función de su cifra de negocios pero que tenga

perfectamente disociada la territorialización mayoritaria de sus operaciones activas y sus operaciones de aprovisionamiento).

Como nos explica de manera muy didáctica Esain Equiza (2019, p. 95), respecto del Convenio –igualmente válido respecto del Concierto–, el reparto primario de la potestad de exacción de los ingresos tributarios no es todo lo perfecto que se precisaría. Y «esa circunstancia obliga a entrar a definir unos ajustes a la recaudación obtenida de manera directa por cada Administración, para conseguir una regularización de esos ingresos respecto a la capacidad económica y jurídica de cada territorio». En efecto, los artículos 64 a 66 del Convenio regulan esos ajustes. En lo que respecta al Concierto, en la sección relativa a la metodología para calcular el cupo se articulan los llamados «ajustes a consumo», siendo el artículo 53 el que se refiere al IVA, estableciendo, dice, un mecanismo de ajuste entre el índice de la capacidad recaudatoria y el índice de consumo del País Vasco con el objeto de perfeccionar la imputación de ingresos por este impuesto.

Estos ajustes macroeconómicos no van a calmar a las Administraciones que, ocasionalmente, van a considerar que las desviaciones financieras del IVA no son naturales y se sostienen sobre la base de interpretaciones de los textos jurídicos que pueden y deben ser corregidas. Por ello van a plantear conflictos de competencia en relación con situaciones que los respectivos Convenio y Concierto no han sabido resolver con la claridad que hubiera determinado el aquietamiento. A eso vamos a dedicar las siguientes páginas del trabajo.

7. Desviaciones conflictivas en la relación Estado-territorios forales relativas a la deducción del IVA soportado o satisfecho

La falta de previsión legal, querida o no, va a generar una serie de situaciones que, a la vista de una de las dos Administraciones interesadas, son intolerables y, por ello, a falta de acuerdo, encaminan un posible conflicto.

Voy a tratar de sistematizarlas, una vez que conocemos el marco básico; estudiar y juzgar la solución que en su caso se ha dado y proponer soluciones para cuando no la hay o todavía no la hay.

En cualquier caso no se puede perder la vista de la estrella que nos debe guiar, que es, en general, el respeto al principio de neutralidad y, de acuerdo con sus exigencias, evitar que los conflictos entre Administraciones generen un problema al sujeto pasivo, incidiendo de manera negativa en el derecho a la deducción.

El TS ha declarado que no existe el derecho de los sujetos pasivos a materializar indistintamente la deducibilidad del IVA soportado ante la Administración tributaria estatal

o ante la foral a pura conveniencia y a trasladar así el problema de la imputación del resultado de las liquidaciones del impuesto a un acuerdo posterior entre ambas Administraciones. Pero ni mucho menos ha bendecido una situación en la que, siendo innegable y no controvertido que el obligado tributario tenía derecho a deducir el IVA soportado, no pudiera materializarlo por entender una Administración que esa deducción debía hacerse efectiva ante la otra¹³.

Con este delicado equilibrio vamos a explorar diversas situaciones en las que el derecho a la deducción del IVA está en peligro, debido, a fin de cuentas, a la peculiar organización fiscal del Reino de España. Aunque visto desde otra perspectiva se pueda decir que ciertas derivaciones del derecho a la deducción «ponen en peligro la peculiar organización fiscal del Reino de España». Veremos como se han resuelto las que se han planteado y trataremos de extraer algunos principios con los que dar solución a otras que se puedan suscitar.

Todas tienen en común que no existe un conflicto de fondo sobre las circunstancias de hecho que determinan la competencia, sino que el conflicto se centra en las propias reglas de competencia, no abordadas con suficiente precisión por los textos pactados¹⁴.

7.1. Situaciones generadas por la voluntad del sujeto pasivo y que se producen dentro del ejercicio

El primer conjunto de situaciones potencialmente conflictivas que vamos a examinar se produce en el escenario en el que el sujeto pasivo, dentro del mismo ejercicio, pasa de tributar de una a otra Administración. Y podríamos decir que lo hace de manera voluntaria.

¹³ Sentencia de 22 de abril de 2003 (rec. núm. 961/1997 –NFJ081278–).

¹⁴ Lo que se discute en otros conflictos diferentes de los que vamos a ver a continuación no interesa a los efectos del presente trabajo. Es el caso por ejemplo del caso resuelto por la Junta Arbitral del País Vasco, mediante la Resolución de 28 de diciembre de 2016 (conflicto 34/2014 –NFC068356–) cuya resolución fue confirmada por la Sentencia del TS de 16 de abril de 2018 (rec. núm. 181/2017 –NFJ070311–). Se discutía si la sociedad británica afectada tenía o no establecimiento permanente en España (es similar el asunto resuelto por la antes citada Sentencia del TS de 23 de marzo de 2018, rec. núm. 68/2017 –NFJ069940–). También el caso resuelto finalmente y tras complejos avatares por la Sentencia del TS de 15 de diciembre de 2010 (rec. núm. 532/2008 –NFJ040651–), en el que la clave era determinar si las operaciones activas realizadas por la empresa debían calificarse como entregas de bienes o como prestaciones de servicios; o el conflicto de competencias inadmitido por la Junta Arbitral del Convenio Económico con fecha de 15 de mayo de 2014 (conflicto 48/2012 –NFC056534–). Lo mismo en el conflicto resuelto por la Junta Arbitral del Convenio Económico con fecha de 30 de junio de 2014 (conflicto 54/2012 –NFC056531–), en el que la clave era si la operación estaba o no sujeta al IVA. Igual que no nos interesarían casos en los que la discusión fuera precisamente sobre si el domicilio estaba en un territorio o en otro (caso como el resuelto por la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra, mediante Resolución de 16 de diciembre de 2008, conflicto 10/2007 –NFC056537–).

El ejemplo obvio es el del cambio de domicilio durante el ejercicio, se trate de personas físicas o jurídicas. Lo que genera la situación ya explicada *supra*, en la que el sujeto pasivo pasará a presentar las declaraciones de una a otra Administración, existiendo un periodo transitorio, correspondiente al periodo del propio cambio, en el que se presentarán dos declaraciones (dicho de otro modo, un sujeto pasivo que presente declaraciones trimestrales tendrá que presentar cinco durante el año en que cambie el domicilio). Obsérvese que la fragmentación de un periodo que tendría que ser unitario ya es en sí misma una importante excepción a las reglas generales de gestión del IVA. Sin entrar ahora en más valoraciones, se trata de una excepción, todo hay que decirlo, que hay que leerla entre las líneas de los textos pactados, ya que no se desarrolla con la claridad que sería exigible. Presuponiendo la corrección de esta técnica, vamos a ver como, siguiendo las que en principio serían reglas ordinarias del IVA, el sujeto pasivo podría adoptar ciertas decisiones que pueden no ser del gusto de alguna de las Administraciones implicadas, como no incluir, en la última de las declaraciones presentadas a la primera de las Administraciones, cuotas de IVA deducibles, quizá por no haber sido contabilizadas en el periodo correspondiente a la fecha de devengo de la adquisición, dejando pendiente la deducción. También puede suceder, y esto no se le puede reprochar a la decisión del sujeto pasivo, que quedasen saldos negativos a compensar y si el sujeto pasivo no participa en el sistema de devolución mensual, parecen trasladables a las siguientes declaraciones.

El segundo de los supuestos ha sido objeto de ciertos conflictos de competencia entre el Estado y las diputaciones forales del País Vasco, que han terminado resueltos por el TS¹⁵. Los dos casos a los que me refiero 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 recapitulativas (modelo 390), una a cada Administración, solicitando de la AEAT la devolución de los saldos que habían quedado pendientes. La AEAT rechazó la devolución y la diputación foral se inhibió cuando se le pidió

¹⁵ Sentencias de 10 de junio de 2010 y de 30 de marzo de 2011, así como la de 3 de marzo de 2010, citadas. Al parecer, según se refleja en los antecedentes de ciertas resoluciones, el detonante fue un informe de la Subdirección General de Información y Asistencia al Contribuyente de la Agencia Tributaria, que mantenía la tesis de que los saldos a compensar debían generar devoluciones por parte de la nueva Administración que adquiriría ahora las competencias exactoras. Si bien tiempo ha, algunas Administraciones forales consentían el traslado de saldos, esa práctica termina con la jurisprudencia reseñada (cfr. p. ej., Resolución del TEAF de Navarra de 28 de agosto de 2016 [REA 684 a 690/2012], en la que se explica precisamente como esa doctrina del TS es aplicable igualmente en el ámbito navarro). Ejemplo de la práctica anterior, cfr. Resolución del TEAF de Navarra de 6 de febrero de 2007. Puede consultarse también la resolución de la Junta Arbitral del Concierto de 15 de mayo de 2009, entre otras, o la Resolución del Organismo Jurídico Administrativo de Álava de 28 de agosto de 2009 (REA 14/2009), referida en este caso a la negativa de la diputación de Álava a devolver al sujeto pasivo los saldos producidos mientras estaba domiciliado en territorio alavés, corrigiendo en este caso a la Administración de esta diputación foral.

lo mismo, planteando conflicto de competencias ante la Junta Arbitral. El Alto Tribunal vino a considerar que la devolución efectiva de aquellos saldos ha 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 la fragmentalidad del periodo, tal y como explicamos anteriormente. Partiendo de ese criterio, se refuerza la doctrina mantenida con los tres siguientes argumentos: (a) 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; (b) 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 c) 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 comprobación¹⁶.

Una solución análoga se dará en el caso resuelto por la Sentencia del TS de 17 de junio de 2010 (rec. núm. 529/2009 –NFJ062144–). El asunto es 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 periodos 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 con-

¹⁶ El TS titubeó con el procedimiento a seguir. La primera de las sentencias, luego corregida, se había inclinado porque el ejercicio se efectuase según las reglas generales de la competencia en el momento de presentar la declaración (esto es, ante la diputación foral), sin perjuicio de que luego fuera la AEAT la que formalizase la devolución. En la segunda de las sentencias entiende, por el contrario, que lo que finalmente propuso «es mucho más sencillo y práctico». Al menos desde estas sentencias la hacienda navarra asumió en sus contestaciones esta forma de proceder respecto de la función del cambio de domicilio y la Administración competente para devolver los saldos (cfr. contestación de 23 de noviembre de 2010).

flicto de competencias, que resuelto inicialmente por la Junta Arbitral, acabó recurriéndose al TS. El TS declaró que la devolución debe ser practicada por la AEAT. La sala se limita a entrecomillar la doctrina extraída de los asuntos comentados antes.

Otra situación emparentada con las anteriores que puede producirse y respecto de la que no contamos con precedentes judicializados sería aquella en la que el sujeto pasivo, no residente, modificase el lugar de su gestión administrativa o la dirección de sus negocios. El no residente establecido, como ya vimos, presentará sus declaraciones, a ingresar o a devolver, a la Administración que corresponda.

Se podría dar la circunstancia de que ese no residente establecido pasa a estar *no establecido*, y ello en cualquier momento del año, y dejase consignados saldos pendientes de compensar o bien adquisiciones devengadas cuando tenía establecimiento y que pretenda imputar a un momento posterior. La relación entre la tributación anterior y posterior al cambio de situación será muy variada, en función de las diferentes posibilidades que se producirán. Los casos más extremos serían aquellos en los que un no residente estuviera tributando a la hacienda navarra o a las diputaciones vascas y en función de los respectivos textos pactados (apartado 10 del art. 33 del Convenio o la falta de regulación en el caso del Concierto) pase a depender de manera exclusiva de la Administración General del Estado.

Lo mismo sucedería en el caso contrario.

7.2. Situaciones generadas por la voluntad del sujeto pasivo y que se producen entre dos ejercicios consecutivos

Un segundo grupo de situaciones serían aquellas en las que el sujeto pasivo pasa de tributar de una a otra Administración, pero respecto de ejercicios consecutivos. También se trata de casos en los que el cambio de tributación es debido a opciones tomadas por el propio sujeto pasivo.

Por enlazar con alguno de los asuntos visto *supra*, me refiero primero al caso antes comentado vinculado a la escisión y extinción de una mercantil (Sentencia del TS de 17 de junio de 2010, rec. núm. 529/2009 –NFJ062144–). Resulta que, además de los saldos pendientes de los primeros del propio ejercicio, había saldos a compensar procedentes del ejercicio anterior, dado que en la narración de los hechos se menciona de manera continua la «cantidad pendiente de compensación por el IVA, ejercicios 2005 y 2006» (2006 fue el ejercicio en el que se produjo la escisión y extinción). Aunque no se dan detalles en los antecedentes de la resolución, la única explicación que se me ocurre es que la empresa, en 2005, pudiendo haber solicitado la devolución, prefirió dejar los saldos para compensar con ulteriores declaraciones a ingresar (y probablemente la cantidad a compensar aumentó en 2006). La respuesta del Alto Tribunal fue general y fue la Administración competente,

esto es, la correspondiente al domicilio de la sociedad extinguida, es decir, la AEAT, la que tuvo que hacerse cargo de la devolución (y no la foral, Administración competente para la exacción de la sucesora)¹⁷.

Presentan una fisonomía diferente dos casos que paso a explicar y que tienen mucho en común. El primero de ellos se resolverá finalmente mediante la Sentencia del TS de 22 de abril de 2003 (rec. núm. 961/1997 –NFJ081278–) y el segundo mediante la de 7 de diciembre de 2015 (rec. núm. 967/2014 –NFJ061131–). En ambos casos hallaremos una adquisición muy importante realizada a la finalización del año precedente, con solicitud de devolución, siendo adquisiciones previas al comienzo de las operaciones de la empresa. Resultará que la empresa cambiará de domicilio al comenzar esas operaciones. Dicho de otra manera, se pretendió obtener la devolución de la Administración del Estado –puesto que en el momento de realizar la adquisición estaban domiciliadas en territorio común–, cuando las operaciones se iban a desarrollar sin género de dudas en territorio foral: se trataba nada menos que de un hotel de gran categoría y de un centro comercial de primer orden.

A ninguno de ellos le resulta de aplicación, por obvias razones temporales, la modificación del Concierto efectuada a finales de 2017.

El caso resuelto por la citada Sentencia del TS de 22 de abril de 2003 declara haber lugar al recurso de casación interpuesto contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) del País Vasco de 5 de septiembre de 1996, desestimatoria del recurso deducido contra una resolución del TEAF de Gipuzkoa. El asunto arranca de la adquisición, en diciembre de 1988, del usufructo de un hotel, a pagar de forma aplazada a partir del mayo siguiente. Devengado el IVA de una sola vez, la transmitente, domiciliada en Gipuzkoa, ingresa el IVA en la hacienda foral, mientras que la adquirente, domiciliada en el momento de la adquisición en territorio común, solicita la devolución de la AEAT. La denegación de la devolución tuvo mucho que ver con las discrepancias en la calificación de la operación y sus efectos sobre el devengo; y el procedimiento jurídico contra la denegación siguió su propio –y fracasado– camino hasta llegar, al menos, a la Audiencia Nacional. Paralelamente había dirigido a la diputación foral una solicitud con una finalidad digamos que parecida. Tampoco fue considerada; recurrida ante el TEAF, y posteriormente ante el TSJ del País Vasco, acabó siendo el objeto de la sentencia que se comenta. Obsérvese que si la adquisición hubiese sido realmente el resultado de una entrega de bienes devengada en diciembre de 1988 nos encontraríamos directamente con un grave problema competencial, ligado a que, como es obvio, el hotel se pondría en explotación por parte de la adquirente ya entrado el año si-

¹⁷ Años antes, los TEAF ya se pronunciaban en este sentido. *Vid.* p. ej., Resolución del TEAF de Bizkaia de 8 de mayo de 2003, en el portal de la hacienda vizcaína; o la resolución del Organismo Jurídico Administrativo de Álava de 19 de junio de 2009 (REA 63/2009). La Junta Arbitral del País Vasco, aparte de los casos que dieron origen a la conocida jurisprudencia, la ha aplicado en resoluciones como la 5/2011, de 21 de febrero de 2011.

guiente, cambiando la domiciliación y, por tanto, el punto de conexión¹⁸. La adquisición era pues previa al inicio de las operaciones. El fallo de la sentencia, a favor de la competencia de la diputación foral, es claro, por las razones explicadas, pero introduce algunos matices que me generan dudas: cuando le explica a la recurrente cómo debió haber actuado le indica que «El verdaderamente correcto tratamiento del problema pasaba por ejercitar el derecho a la deducción ante la Administración que había ingresado la cuota repercutida», añadiendo al final de la sentencia que «también procedía la deducibilidad del IVA aunque se admitiera que la entrega del usufructo tuvo lugar en la fecha de la escritura y aunque se pudiera situar en ella el devengo de la cuota deducible». No me queda muy claro si la primera afirmación era general o específica para el caso y si la segunda pudiera querer decir que la AEAT tuviera que hacerse cargo de la situación.

De todas formas, las dudas que podamos albergar respecto de este asunto las desparejaremos con el siguiente.

El caso resuelto por la mencionada Sentencia del TS de 7 de diciembre de 2015 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 precisamente en las circunstancias hipotéticas a las que me acabo de referir. Pues bien, la filial ibérica de una importante multinacional del comercio de muebles (IKEA ibérica), domiciliada en territorio común, vino a constituir una filial secundaria (IKEA norte) 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. IKEA ibérica había transmitido un derecho de superficie a IKEA norte, ingresando el IVA en la AEAT. IKEA norte practicará la deducción en el mismo ejercicio 2004, solicitando una devolución, que, aunque inicialmente se efectúa, será rectificada. En febrero de 2005 IKEA norte 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 TS, como he dicho, 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 preactividad soportadas y las devengadas una vez iniciada la actividad, teniendo especialmente en cuenta el principio de neutralidad. El TS es rotundo (el resaltado es mío):

¹⁸ Para el Alto Tribunal, ni la calificación jurídica era esa, sino un contrato de arrendamiento de negocio, y aunque hubiera sido una entrega de bienes su devengo se hubiera producido ya en 1989.

[...] 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.*

Desconozco si las modificaciones del Concierto a las que antes me he referido tuvieron relación con este episodio.

Lo cierto es que se dio respuesta y la respuesta, de fondo, si se mira y solo si se mira desde una determinada perspectiva, no deja de ser la contraria a las otras anteriores, en el sentido de que el empobrecimiento o, si se quiere, el presunto abuso para una de las dos Administraciones, no resulta la clave de la decisión.

7.3. Situaciones que no han sido generadas propiamente por la voluntad del sujeto pasivo

Finalmente abordaremos situaciones potencialmente conflictivas que se producen sin el concurso de la voluntad del sujeto pasivo. Lo que no deja de ser un mito, puesto que en la economía de las empresas discernir en qué medida la situación o incluso la decisión sea voluntaria o no lo sea es bastante subjetivo; ir más allá y valorar si las decisiones son *caprichosas* o, lo que es más, si obedecen a no se sabe qué intereses, aún es más difícil.

Me voy a referir, en primer lugar, a una situación en la que nada se le puede reprochar al sujeto pasivo (si es que se puede emplear ese verbo para casos de cambio de domicilio, cambio de estructura empresarial o retirada de la infraestructura física de la empresa). Hablo de que el volumen de operaciones aumente o disminuya y eso sea determinante de que los puntos de conexión varíen hacia el siguiente ejercicio, pasando de tributar a una sola Administración a tributar por cifra de negocios, o también, por supuesto, lo contrario.

En esa circunstancia, siguiendo de nuevo las que en principio serían reglas ordinarias del IVA, el sujeto pasivo podría adoptar ciertas decisiones de amargo gusto para alguna de las Administraciones implicadas: a) no haber solicitado devolución de saldos en el ejercicio anterior, habiendo podido hacerlo, manteniéndolos para compensar en ulteriores declaraciones; b) haber realizado adquisiciones devengadas en el ejercicio anterior, pero, por la

razón que sea –haber retrasado la contabilización de la factura, por ejemplo–, pretender su deducción ya en el siguiente ejercicio, a cargo de la siguiente Administración competente.

Otra situación interesante es la que deriva de las posibles interpretaciones que permite el apartado 10 del artículo 33 del Convenio Económico, en conexión con los apartados 9 y 7, a los que me referí anteriormente. Vimos las dos interpretaciones posibles y hemos de ser conscientes de que el asunto es particularmente intenso cuando lo que se solicita es una devolución. En tal caso, la Administración a la que se le solicita puede estar muy interesada en inhibirse de su competencia, total o parcialmente.

Lógicamente la respuesta al eventual conflicto que se produzca depende de cuál de las dos interpretaciones, en relación con la exacción, debe seguirse.

8. ¿Hay una estrategia común para resolver todas las desviaciones anormales? La evitación del empobrecimiento injusto de una de las Administraciones, como criterio

Voy a tratar de generar un patrón de solución a lo largo de las siguientes reflexiones.

Primera. Enriquecimiento y empobrecimiento. Debo comenzar abordando y en su caso desmitificando el papel que debe jugar el pretendido enriquecimiento injusto de una Administración a costa de la otra, lugar común que se repite en todos los conflictos entre Administraciones. De hecho el TS lo ha empleado como apoyo a alguna de sus decisiones (el grupo de sentencias que pivota alrededor de la de 10 de junio de 2010, rec. núm. 378/2009 –NFJ039567–). Incluso ha trasladado alguno de los párrafos de aquellas sentencias a otra, como la de 7 de diciembre de 2015 (rec. núm. 967/2014 –NFJ061131–).

A fin de cuentas, este sistema de IVA pactado que tenemos dentro de España podría considerarse un ensayo de lo que pudo haber sido el régimen definitivo en el marco del comercio intracomunitario, régimen que nunca se pudo poner en marcha, precisamente, por las desconfianzas entre Estados que no veían claras las compensaciones al *empobrecimiento* que les iba a generar.

La forma de gravamen de nuestro IVA exige una delicada combinación entre la conexión de las operaciones de compra y venta del sujeto pasivo, de una parte, y la necesidad de fragmentar el tiempo para una adecuada gestión tributaria. A sabiendas de que cada una de las operaciones de compra y venta tienen una fecha de devengo, han de articularse espacios temporales para la aplicación racional del tributo: el periodo de declaración (mensual o trimestral); el año natural, alrededor del cual se cierran múltiples opciones; o, mucho más allá, determinados plazos de caducidad o de prescripción para el ejercicio de diversas opciones o derechos.

El conjunto de equilibrios presentes en los sistemas de Convenio y Concierto complican la situación que en general se toma como ordinaria y obliga a introducir en el IVA una suerte de estado de excepción, modificando aspectos que, sin duda, sorprenderían al operador de cualquier otro Estado miembro.

Valgan dos ejemplos extraídos de la doctrina del Alto Tribunal. Uno, que, de manera ocasional, aún ha hecho falta fragmentar más los que son periodos más básicos (los de declaración), para conseguir un reparto de la competencia tributaria más justa –caso del cambio de domicilio de territorio foral a común o viceversa–. Dos, que se ha limitado el derecho del sujeto pasivo a deducir, dentro de los plazos marcados por la ley, cuando lo considere oportuno y también el derecho a compensar los saldos en vez de obtener una devolución.

Lo que ocurre es que las alteraciones de la normalidad del IVA tienen que ser moduladas, porque no cualquier razón puede ser justificación para introducir en el IVA un estado de excepción.

Volviendo a la amargura de las quejas puestas de manifiesto por las Administraciones en conflicto de que la situación creada les acarrea un empobrecimiento respecto de la otra Administración, vamos a tratar de extraer los matices necesarios y acotar hasta donde puede llegarse con la invocación de este mantra.

La relación entre las compras y las ventas, en el espacio y en el tiempo, es algo que puede estudiarse a nivel de empresa, a nivel de sector, a nivel de región o de nación, siempre pensando en un IVA que no calcula el valor añadido de manera directa. Cualquier ejemplo sería ilustrativo, pero simplemente pensemos en una industria que pase a tributar de un año a otro fundamentalmente del territorio foral al común o viceversa (por ejemplo, porque ha variado el volumen de negocios) y se había aprovisionado durante el ejercicio anterior de la materia prima que pondrá en el mercado ahora, habiéndolo deducido en el referido ejercicio anterior. Naturalmente que se produce un empobrecimiento de una Administración respecto de otra, pero a nadie se le ocurre pensar que deba auditarse la deducción de ese IVA, sino que, lo que pueda suceder, es una consecuencia inevitable del sistema de Concierto o Convenio.

Los desequilibrios basados en disfunciones creadas porque el IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios se desconecte del IVA devengado en las operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios son muy difíciles de bloquear, si es que este bloqueo es deseable.

Otro punto en el que la queja resultaría poco asumible sería el de la falta de sintonía entre la Administración que ingresó el IVA correspondiente a la entrega del bien o la prestación del servicio por el proveedor y la que después se hace cargo del IVA deducible. Será inevitable que cuotas de IVA ingresadas por un empresario navarro sean deducidas por sujetos pasivos que tributen ante la AEAT y viceversa. ¿O es que queremos generalizar la inversión del sujeto pasivo?

Por eso hemos de acotar el escenario en el que el TS ha querido que se mantengan los equilibrios, y no deja de ser un escenario formal: el del periodo de declaración de IVA, vinculando las cuotas soportadas y devengadas por el sujeto pasivo en dicho periodo.

Segunda. La correlación entre el IVA repercutido (ingresado) y el soportado. En ese contexto la interpretación jurisprudencial de lo que dicen los textos pactados es que debe excepcionarse el régimen ordinario, fragmentando más los tiempos y embolsando el IVA deducible, estancándolo. En el terreno en el que nos movemos, ¿facilita esta decisión la conexión entre la Administración que consiente la deducción del IVA y la que lo ingresa con ocasión de las ventas del sujeto pasivo? No necesariamente, dada la riqueza de matices de la economía, lo único que realmente conecta es el IVA soportado y el devengado en un cierto periodo. Dicho lo cual, en general, esa solución de fragmentar los tiempos puede que sea la menos mala, y cuando menos arroja bastante seguridad. No diría tanto que la razón última de la decisión del TS estuviera en una justicia o equilibrio tan difícil de alcanzar, sino en las propias bondades de poner una frontera infranqueable a la deducción de ese IVA. En ese sentido, cerrar el flujo de saldos a compensar y obligar a que los absorba la Administración a la que se imputó un IVA devengado en esas mismas fechas me parece lo correcto, tal y como decidió el TS.

La prueba del nueve de que el TS da más valor a confinar el IVA deducible dentro de sus fronteras que a evitar un enriquecimiento injusto es el caso IKEA. El TS es consciente de que el IVA de una importantísima compra –nada menos que el derecho de superficie para construir el equipamiento comercial– va a ser recuperado de la Administración del Estado; pero las cuotas de IVA derivadas de las operaciones corrientes de la empresa se ingresarán en la diputación foral. Como dijo el TS, el equilibrio global no se alcanza en esa situación particular, pero es que el Concierto «como todo pacto, constituye un acuerdo, con cesiones y contraprestaciones». Ello sin perjuicio de las modificaciones posteriores del Concierto, que precisamente atendieron, como hemos visto, a una situación similar.

El caso de autos es un caso extremo en el que se aprecia la disociación de la Administración que devuelve el IVA soportado y la que ingresa el IVA de las operaciones que toman como capital imprescindible para su realización aquel cuyo IVA fue previamente devuelto por otra. Pero esta disociación puede ocurrir en muchas más situaciones. A la hora de determinar las soluciones más justas en un contexto como el que estudiamos no podemos evadirnos de una legislación que es única para el TAI y que se aplica en general sobre sujetos pasivos alejados de los territorios forales. En este caso, no se puede modificar la regulación común de las deducciones previas al comienzo de las operaciones (la alternativa tendría que ser que se modifique el texto pactado). Por eso la respuesta que da el TS en el caso IKEA me parece también la menos mala de las respuestas posibles que había, siempre teniendo en cuenta la legislación que contextualizaba el asunto.

En resumen, 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 periodo 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 una cuestión de seguridad jurídica que, indirectamente, puede contribuir a la justicia.

Tercera. Evítese que la competencia quede al albur de decisiones del sujeto pasivo que no respondan a lógica fiscal alguna. Hay una situación en la que, me parece, que la reconducción de los saldos pendientes a la Administración en la que de una manera u otra se ingresaron las cuotas devengadas en el mismo periodo no es solo una cuestión formal, sino que obedece a una necesidad material: me refiero a cuando finaliza el año y el sujeto, con saldos a compensar, tiene además la opción de pedir la devolución (situación obviamente diferente si el sujeto se acogió al sistema de devolución mensual). No me parece admisible que en función de la voluntad o el capricho del sujeto pasivo la devolución pudiera corresponder a una o a otra Administración. En los casos de cambio de domicilio en medio del periodo de declaración, al sujeto pasivo que tiene saldos a compensar, de acuerdo con la jurisprudencia, se le está obligando a formalizar un finiquito aplazado con la Administración a la que perteneció durante la primera parte del año; y estamos hablando de una situación en la que, en principio, el sujeto pasivo carece de la posibilidad de optar por compensar o por solicitar devolución, debiendo esperar para ello al final del año. Con más motivo debe ser la Administración competente en el momento en el que se devengaron las cuotas de IVA soportado o satisfecho la que deba practicar una devolución que *pudo haberse formalizado* por el sujeto pasivo (aunque no se hiciese).

El confinamiento de las cuotas de IVA deducible, sin que se escapen del control que marca las devengadas en igual periodo da cumplida solución a este caso.

Pero no siempre los asuntos que se puedan plantear, muchos de los cuales, probablemente, ni he sabido pensar en ellos, serán tan fáciles de resolver. ¿A dónde quiero llegar? A mi parecer, hay determinados elementos a considerar a la hora de tomar la decisión, a saber (a) el abuso que supone para una de las Administraciones la opción tomada por el sujeto pasivo; (b) la ruptura del principio de simplicidad en las relaciones entre el sujeto pasivo y, en este caso, las Administraciones.

Cuarta. Desde luego, los abusos deben rechazarse. Aplicando lo primero –la evitación del abuso– ya me he pronunciado sobre qué solución me parece la mejor en el caso de que un sujeto pasivo traslade saldos pendientes a otra Administración, habiendo podido optar por la devolución. Esto es, que debe ser la Administración a la que se declararon las cuotas de IVA deducible que determinaron esos saldos pendientes la que tenga que devolver el importe de los saldos.

En el caso de saldos que quedaron pendientes en el propio ejercicio (cambio de domicilio), el sujeto pasivo tuvo que presentar a final de año dos declaraciones, una a cada Ad-

ministración, y cada una de esas dos últimas declaraciones fue el instrumento para, en su caso, solicitar y obtener la devolución. No se introduce pues más presión fiscal indirecta que la que resulta imprescindible y, de hecho, el sujeto pasivo está obligado a presentar el mismo número de declaraciones, salgan a ingresar o a devolver.

Aunque ya sabemos que los casos que se producen tienden a ser contenciosos, hemos de manejar la posibilidad de que no lo sean y, si los textos legales no son claros, al menos las Administraciones, conocedoras de la situación, debieran proporcionar los cauces adecuados para que se sepa cómo actuar. No diciendo nada el Convenio o Concierto, que no dicen nada, no puede limitarse el derecho del sujeto pasivo a practicar la deducción cuando lo considere oportuno dentro de los plazos que le marca la ley. Pero sí se puede orientar, en este caso, cómo tratar lo que, a fin de cuentas, es una solicitud, porque si no dan las oportunas instrucciones (si las hubiera, probablemente no llegaríamos a este extremo y el sujeto pasivo no hubiera dejado saldos pendientes), el problema se suscitará cuando se compruebe la situación tributaria del obligado tributario y se le liquide a *ingresar* la parte que se dedujo proveniente de los saldos. A mi parecer, en el caso de que dejara saldos pendientes de ejercicios anteriores sin haber solicitado la devolución, su consignación en una ulterior declaración ordinaria debe acompañarse de una solicitud de devolución a la Administración competente para la exacción, no pudiendo minorar la cuota a ingresar en la Administración actualmente competente¹⁹.

Quinta. El tratamiento de la simple posposición del derecho a deducción. El caso del simple no ejercicio del derecho a la deducción es algo diferente, pero tendremos que buscar una solución similar, se haya producido dentro del propio ejercicio o en la transición de un ejercicio a otro. La LIVA, como ya dije, determina con carácter general que el derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles (art. 98). Añade el artículo siguiente 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 (Sánchez Gallardo, 2020, pp. 1.318-1.320; Calvo Vérguez, 2015, p. 259 y concordantes). Pero en el terreno de los concomitantes poderes fiscales sobre el mismo TAI 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, apostaría por una solución similar a la de los saldos a compensar. Hay jurisprudencia del TS

¹⁹ Aunque se trate de una contestación añosa, es lo que contestó la Hacienda Navarra con fecha de 5 de mayo de 1997.

y hay una situación que presenta, sin ser igual, evidentes analogías. La analogía formal es muy clara: la apuesta por vincular las cuotas de IVA deducible y repercutido en las mismas fechas. No obstante lo dicho, no puedo 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, y me explico.

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 el artículo 166 de la LIVA, en conexión con el 164 y con los artículos correspondientes del Reglamento del IVA. Se ha teorizado sobre si la no anotación en el libro de facturas recibidas condiciona el derecho a la deducción y la respuesta, siguiendo a la doctrina, que a su vez se apoya en las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central es que *no* condiciona, sin perjuicio de otros efectos secundarios o colaterales (Sánchez Gallardo, 2020, p. 1.318). Siendo ello así, habiéndose recibido la factura, aunque el IVA de la adquisición se hubiera devengado el mismo día 31 de diciembre, no había impedimento alguno para que, siendo contabilizada en las semanas siguientes, se imputase el IVA al último periodo del año anterior. Esto, en la situación más habitual de los contribuyentes, es por completo inocuo, pero en el terreno que estamos explorando no lo es. Si la contabilización de la operación figurase en nuestra legislación como requisito para la deducción, diría que las desviaciones causadas en las relaciones económicas del Concierto o del Convenio generan, sí, un desequilibrio, pero un desequilibrio que tendría que ser asumido. Pero como no es un requisito, no lo diré.

En resumen, que no se puede modificar la exacción del IVA por una omisión que depende de la sola voluntad del sujeto pasivo y en esas circunstancias me tengo que remitir a lo que he señalado en relación con los saldos pendientes a compensar, sea en el propio ejercicio o entre dos consecutivos.

Sexta. Sobre el no residente que pasa a estar establecido o deja de estarlo. Los casos en los que un no residente *establecido* pasa a ser *no establecido*, habiendo liquidado las infraestructuras determinantes de su condición de establecido, presentan, a mi parecer, un cariz muy similar al de los sujetos que simplemente cambian de domicilio fiscal dentro del TAI. Por eso, creo que puede considerarse una situación análoga a los efectos de aplicar el criterio del TS, se realice el cese del establecimiento dentro del año natural o se realice de un ejercicio a otro. Y, por supuesto, la misma respuesta se aplicaría al contrario, si un *no residente no establecido* pasara a ser *establecido*.

Séptima. El peculiar asunto referido a aquellos en que los destinatarios de sus operaciones tributan por inversión del sujeto pasivo, según el Convenio con Navarra. El caso planteado en relación con la posible aplicación de un régimen de tributación conjunta a no residentes no establecidos, cuando los destinatarios de las entregas de bienes o prestaciones de servicios tributan en Navarra por inversión del sujeto pasivo es un bonito ejercicio de ingenio.

Para resolverlo debe penetrarse en la regla de distribución de la exacción y analizarlo, creo, como un problema jurídico puro. Tengo la sensación de que el esquema legal, si realmente está determinando que la exacción completa corresponde al Estado, no crea una situación disfuncional de desequilibrio; pero, lógicamente, siendo que una interpretación diferente puede desplazar devoluciones hacia la hacienda navarra –dado que siempre que participase en esto sería para devolver–, se comprende que la AEAT trate de agotar las posibilidades jurídicas de que venza esta interpretación.

Ciertamente no vendrán a coincidir los ingresos a las respectivas haciendas realizados en función del punto de conexión de las operaciones con inversión del sujeto pasivo con los que se hubieran efectuado de aplicar las reglas generales para las entregas de bienes y prestaciones de servicios; pero no necesariamente en perjuicio de una u otra hacienda. Valga el siguiente ejemplo: la regla general aplicable a las prestaciones de servicios dice que se entenderán realizadas en Navarra cuando se efectúen desde dicho territorio. Cuando obre la inversión del sujeto pasivo habrá operaciones efectuadas desde territorio común cuyo IVA será exaccionado por Navarra porque el adquirente tendrá el domicilio fiscal en Navarra y viceversa; y luego habrá adquirentes que estén en régimen de cifra de negocios. De otra parte, la corriente del IVA devengado se corresponde con la del IVA deducible.

En resumen, que no es un criterio que por definición mejore ni la posición de la hacienda estatal ni la de la hacienda navarra, por mucho que estas operaciones no se consideren, como es de toda lógica, a la hora de calcular la cifra relativa de negocios de esos adquirentes (aparte de que para muchos será indiferente). Por lo tanto, ese no es un elemento a ponderar a la hora de arbitrar una solución.

Aunque no haya un desequilibrio que reequilibrar, es legítimo plantarse cuál es el efecto útil de la expresión que da origen a esta discusión, si es que lo hay. ¿Para qué sirve la excepción a la exacción estatal relativa a las (operaciones) «en las que no se produzca la circunstancia señalada en el apartado anterior»?

Que la parte proporcional la exaccione la hacienda foral es la posición defendida desde la AEAT. Desde luego es lo que da utilidad a esa indicación legal. En cierto modo se podría entender que, dado que el ingreso efectuado por el adquirente corresponde a la hacienda foral, es esta hacienda la que debe pechar con las eventuales devoluciones que corresponda efectuar a quien efectuó la entrega o la prestación del servicio. La letra del Convenio abona esta interpretación y en ese sentido se ha pronunciado la Junta Arbitral (Resolución de 8 de octubre de 2020).

Esta solución puede ser sin duda la más ajustada al texto normativo, pero deja un poso de insatisfacción. Desde luego, si el fin último de esta vía es evitar desviaciones financieras, estas también se producen en los casos de tributación de residentes o de no residentes, pero establecidos, y el Convenio no establece prevención alguna al respecto. Cuando quien efectúa la entrega de un bien o la prestación de un servicio es un residente o un es-

tablecido, el esquema de tributación no se altera por la circunstancia de que haya operaciones en las que se produzca la inversión del sujeto pasivo, lo que sucede hoy por hoy en muchas situaciones ajenas a cualquier elemento de extranjería²⁰. Lo que ocurre en estos casos genera efectos económicos que unas veces favorecen a una hacienda y otras veces a la otra, pero los eventuales desequilibrios no se consideran susceptibles de atención específica. En definitiva, lo que no vamos a hacer con un residente, sí lo vamos a hacer con estos peculiares no residentes, a los que estas operaciones les va a modificar lo que iba a ser una teórica cifra de negocios del 100 % para el Estado.

¿Con la lectura conjunta de los apartados 10, 9 y 7 del artículo 33 podrían defenderse otras interpretaciones posibles diferentes de esta que promueve organizar en cabeza del no residente no establecido una peculiar cifra relativa de negocios? La más sencilla sería, desde luego, la que atribuye la exacción plena al Estado. Probablemente, no. Como mucho podría entenderse la indicación legal «en las que no se produzca la circunstancia señalada en el apartado anterior» como un mero recordatorio de que la exacción por el Estado del IVA sobre las operaciones de las que es sujeto pasivo un no residente-no establecido no modifica la tributación a la hacienda que corresponda por parte del sujeto pasivo invertido –o por el que realizase una adquisición intracomunitaria–.

Como este argumento es muy forzado y difícilmente acomodable a la letra del Convenio, me parece aconsejable una modificación del Convenio en el sentido indicado, por las razones expuestas y por la última consideración que haré (salvo que el TS determine otra cosa, ya que la antes citada resolución de la Junta Arbitral se halla recurrida).

Creo que debe buscarse una solución simple –el principio de simplicidad al que antes me refería–, no obligando al *no residente-no establecido* a presentar dos declaraciones, una de las cuales resulta, por definición, a devolver. *No residente-no establecido* que se ve obligado a aplicar a lo largo del año un sistema de porcentaje de cifra de negocios bastante extraño, basado en datos del anterior, pero que no son realmente una precuela de lo que va a pasar en el año presente (a diferencia de lo que sucede con carácter general); y regularizar al final. Sinceramente no creo que el sistema de cifra de negocios esté pensado para estas situaciones.

De otra parte, la diferencia con el Concierto es sintomática.

Octava. Concierto... y Convenio. Lo que estamos haciendo es ni más ni menos que llenar lagunas que podrían no serlo si los respectivos Concierto y Convenio fueran más pre-

²⁰ En efecto, el adquirente tributará como dice el Convenio; quien entrega o presta, si no tributa en cifra de negocios no cambia para nada su tributación, dado que no ingresa el IVA de esas operaciones; pero tampoco cambia mucho si tributa en cifra de negocios, dado que no ingresa el IVA de las operaciones, aunque sí se tienen en consideración a la hora de fijar la proporción del volumen de operaciones realizado en cada territorio.

cisos. El caso es que o no lo fueron o no lo pudieron ser, por lo que hemos de convivir con la imprecisión. Para buscar respuestas hemos de basarnos en los textos y, como es obvio, no presentan siempre la misma fisonomía, por lo que unas veces la solución podrá ser la misma y otras veces no.

Y novena. Soluciones de emergencia para no dejar sin salida al sujeto pasivo. Que en la práctica lo que sucede es que al sujeto pasivo ni le está permitiendo ejercer el derecho a la deducción una Administración ni la otra. La trascendencia del derecho a la deducción en el marco del IVA europeo exigiría que bien a través de los propios textos pactados o bien a través de otra fórmula se arbitrara una fórmula para que estas disfunciones no cayesen sobre las espaldas del sujeto pasivo. Si pudiera ser que no tuviese que esperar, por ejemplo, a que la Junta Arbitral, muchos meses después como poco, resolviese un conflicto negativo de competencias. Una solución provisional, pero rápida, que a falta de acuerdo o preacuerdo entre Administraciones diera satisfacción al sujeto pasivo que indudablemente tiene derecho a esa concreta deducción, si es necesario de manera colaborativa o incluso rotatoria.

Referencias bibliográficas

- Agencia Estatal de la Administración Tributaria. (2019). *Manual práctico IVA 2019*. AEAT.
- Calvo Vérguez, Juan. (2015). *El derecho de deducción en el IVA*. La Ley.
- Esain Equiza, Luis. (2019). Ajustes a la recaudación tributaria. En *Jornada Convenio Económico Navarra-Estado. Origen, implicaciones y retos de futuro* (pp. 95-115). Gobierno de Navarra.
- Hucha Celador, Fernando de la. (2005). El nuevo Concierto Económico (y III): la imposición indirecta. En *Comentarios al nuevo Concierto Económico Vasco* (pp. 81-103). Ad Concordiam.
- Pérez Delgado, Antonio. (2005). El Impuesto sobre el Valor Añadido y los impuestos especiales en el nuevo Concierto Económico. En *Comentarios al nuevo Concierto Económico Vasco* (pp. 211-235). Ad Concordiam.
- Sánchez Gallardo, Francisco Javier. (2020). *Memento de autor-IVA para expertos*. (3.^a ed.). Francis Lefebvre.
- Zapirain Torrecilla, Idoia. (2001). Algunos aspectos conflictivos en la aplicación de los puntos de conexión previstos en la vigente Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. *Forum Fiscal de Gipuzkoa*, núm. 016.132.



Bibliografía

- Alonso Arce, Iñaki (Coord.). (2005). *Comentarios al nuevo Concierto Económico Vasco*. Ad Concordiam.
- Arana Landín, Sofía. (2006). En torno a la problemática de la exacción del IVA en el concierto económico con la CAPV. *Nueva Fiscalidad*, 6, 89-132.
- Hucha Celador, Fernando de la. (1995). *Introducción al régimen jurídico de las Haciendas Forales*. La Caixa-Civitas.
- Labarri Gómez, Carlos y Larrea Jiménez de Vicuña, José Luis. (1991). *El Concierto Económico*. HAEE/AVAP.
- Merino Jara, Isaac. (2004). La devolución del IVA en los regímenes forales. *Nueva Fiscalidad*, 7, 9-27.
- Orena Domínguez, Aitor. (2006). El Impuesto sobre el Valor Añadido en el Concierto Económico. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 9.
- Simón Acosta, Eugenio. (1998). El Convenio Económico. *Revista Española de Derecho Financiero*, 98, 213-246.