

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 68/2017

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

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 509/2018

Excmos. Sres.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

En Madrid, a 23 de marzo de 2018.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso-administrativo 68/2017, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la resolución adoptada el 21 de diciembre de 2016 por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en el conflicto negativo de competencias 93/2016. Han intervenido como partes recurridas la Comunidad Foral de Navarra y ENTIDAD 1, representadas respectivamente por los procuradores don Noel de Dorremocha Guiot y doña Milagros Duret Argüello.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Administración General del Estado impugna la resolución dictada el 21 de diciembre de 2016 por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

Dicha resolución, decidiendo un conflicto negativo de competencias entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y la Hacienda Foral de Navarra (HFN), promovido por ENTIDAD 1 (en lo sucesivo, «*ENTIDAD 1*»), resolvió que la competencia para aplicar el impuesto sobre el valor añadido (IVA) debido o acreditado por la mencionada compañía durante el año 2014 corresponde a la AEAT.

SEGUNDO.- El abogado del Estado formalizó la demanda en escrito presentado el 3 de abril de 2017, en el que, tras relatar los hechos que tuvo por oportunos, sustentó su pretensión impugnatoria en los siguientes fundamentos jurídicos:

1º) Incompetencia de la Junta Arbitral, pues siendo el objeto de la controversia determinar si *ENTIDAD 1* tenía durante el ejercicio 2014 un establecimiento permanente en España, tal cuestión escapaba de las atribuciones de dicho organismo, puesto que no versa sobre un punto de conexión, tampoco sobre la interpretación o aplicación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre (BOE de 27 de diciembre) [en lo sucesivo, «Convenio Económico»], ni sobre la domiciliación de los contribuyentes. Así lo ha entendido la propia sociedad interesada, que, frente a la decisión de la AEAT de no devolverle las cuotas de IVA soportadas en exceso durante el ejercicio 2014, no sólo promovió el conflicto negativo de competencias sino también una impugnación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Navarra.

2º) De acuerdo con la legislación comunitaria, la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) [LIVA] y la jurisprudencia del Tribunal Supremo, y a la vista de los datos disponibles, durante el ejercicio 2014 *ENTIDAD 1* tenía un establecimiento permanente en España a efectos del IVA, por lo que durante dicho periodo tributario correspondía a la HFN la competencia para la exacción del mencionado tributo.

Pidió el recibimiento del juicio a prueba.

TERCERO.- La Comunidad Foral de Navarra contestó a la demanda por escrito presentado el 5 de mayo de 2017, en el que se opuso a la pretensión actora con fundamento en los siguientes argumentos:

1º) La Junta Arbitral es competente pues se trata de un conflicto negativo de competencias y, siendo determinante para resolverlo precisar si *ENTIDAD 1* actuaba en España durante el ejercicio 2014 mediante un establecimiento permanente, le corresponde resolver tal cuestión. Lo que caracteriza la competencia de la Junta Arbitral no es la sustancia que se esconde detrás de cada supuesto, sino la circunstancia de que ninguna Administración se considere competente para la exacción de un determinado tributo. Si no se entendiera así, en un caso como el actual quedaría en manos de las administraciones en conflicto la resolución de la controversia mediante la determinación de si el sujeto pasivo tenía en España un establecimiento permanente durante el periodo considerado.

2º) En cuanto al fondo, analizando los hechos del litigio, concluye que en el año 2014 *ENTIDAD 1* no tenía un establecimiento permanente en nuestro país. A parte de analizar la normativa y la jurisprudencia de aplicación a la luz de los hechos del litigio, invoca en particular la consulta de la Dirección General de Tributos V2192-08, de 20 de noviembre de 2008.

Termina solicitando el dictado de sentencia que desestime la demanda y se opuso al recibimiento a prueba respecto de los hechos consignados en los párrafos segundo y tercero del otrosí segundo del referido escrito rector.

CUARTO.- *ENTIDAD 1* hizo lo propio en escrito presentado el 31 de mayo de 2017, en el que también se opuso a la demanda razonando que:

1º) La Junta Arbitral es competente para resolver el conflicto, pues la consideración o no de establecimiento permanente a efectos de IVA en España determina a qué Administración corresponde la exacción y la devolución de dicho tributo, convirtiéndose aquella cuestión en punto de conexión. Añade que de los artículos 51.c) y 8 del Convenio Económico se obtiene que las cuestiones relativas a los establecimientos permanentes en Navarra, a fin de determinar el domicilio fiscal, constituye una atribución propia de la Junta Arbitral.

2º) El análisis de la operativa del Grupo 1 en España durante el ejercicio 2014 permite afirmar que *ENTIDAD 1* no tenía un establecimiento permanente en su territorio a efectos de imposición indirecta. Precisa en este punto que *ENTIDAD 2*. («*ENTIDAD 2*», en adelante) y *ENTIDAD 3* («*ENTIDAD 3*», en lo sucesivo) no eran agentes dependientes de *ENTIDAD 1*, compañía que no disponía de un lugar fijo de negocios en nuestro país, contando por sí mismas de suficientes medios para desarrollar sus actividades en España. Considera inadecuado el procedimiento del artículo 119 LIVA para recuperar las cuotas del IVA que soportó en España durante el ejercicio 2014.

Terminó interesando la desestimación de la demanda y el recibimiento del proceso a prueba.

QUINTO.- Mediante auto de 13 de junio de 2017 se acordó el recibimiento del recurso a prueba.

SEXTO.- Cerrado el periodo de prueba, en diligencia de ordenación de 20 de octubre de 2017 se concedió a las partes un plazo de diez días para que formularan conclusiones. La Administración General del Estado las formuló en escrito presentado el 26 de octubre de 2017, la Comunidad Foral de Navarra en otro que lo fue el 14 de noviembre de 2017 y *ENTIDAD 1* lo hizo un día antes, el 13 de noviembre

SÉPTIMO.- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en providencia de 15 de noviembre de 2017, fijándose al efecto el día 20 de marzo de 2018, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La Administración General del Estado combate en este recurso contencioso-administrativo la resolución adoptada el 21 de diciembre de 2016 por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, que, en el conflicto negativo de competencias 93/2016, consideró competente para aplicar el IVA debido o acreditado por *ENTIDAD 1* durante el ejercicio 2014 a la Administración del Estado.

El debate se centra exclusivamente en determinar si, durante dicho periodo tributario, la mencionada compañía helvética contaba o no en nuestro país con un establecimiento permanente. Si se concluye que disponía de él, habida cuenta de que toda su actividad en España durante 2014 se desarrolló en Navarra y de que su volumen de operaciones en el ejercicio anterior superó los siete millones de euros (extremos sobre los que existe consenso entre las partes), la Hacienda competente sería la foral de dicho territorio, en virtud del artículo 33.1.b) del Convenio Económico. Si por el contrario, como ha hecho la Junta Arbitral, se llega al desenlace de que *ENTIDAD 1* no actuó en nuestro país mediante un establecimiento permanente, la competencia correspondería a la AEAT con arreglo a lo dispuesto en el artículo 33.10 del Convenio Económico, en relación con los apartados 9 y 7, letras a) y b), del mismo precepto, así como el artículo 31.2 de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial de Navarra de 31 de diciembre) [LFIVA], que reproduce el artículo 84.Dos LIVA, preceptos estos dos últimos conforme a los que se considerarán sujetos pasivos establecidos en el territorio de aplicación del IVA, entre otros, a aquellos que tengan en el mismo un establecimiento permanente que intervenga en la

realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas a imposición.

Y dentro de ese debate no hay discrepancia en los hechos. Todas las partes están de acuerdo en cómo el Grupo 1 operó en España hasta el 31 de diciembre de 2013 y en cómo lo hizo a partir del 1º de enero de 2014. Las discrepancias surgen a la hora de calificar jurídicamente esa realidad y precisar si durante el ejercicio 2014, a la vista de los incontrovertidos hechos, cabe o no concluir que *ENTIDAD 1* actuó en España mediante un establecimiento permanente.

Pero antes de despejar semejante incógnita, que constituye la razón de ser del litigio, hay que dar respuesta a un argumento preliminar de la Administración del Estado, ya esgrimido ante la Junta Arbitral. En su opinión, este organismo carece de competencia para determinar si un sujeto pasivo del IVA actúa en el territorio de aplicación del tributo a través de un establecimiento permanente.

SEGUNDO.- Según el artículo 51.1 del Convenio Económico, las funciones de la Junta Arbitral son las tres siguientes: (i) conocer de los conflictos entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del Convenio a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales; (ii) resolver los conflictos entre la Administración del Estado y la de la Comunidad Foral, o entre ésta y la Administración de otra comunidad autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos cuya exacción compete a la Comunidad Foral de Navarra y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el impuesto sobre sociedades o por el IVA; y (iii) resolver las discrepancias que pudieran producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes.

Dicho precepto legal es desarrollado por el artículo 3 del Reglamento aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo (BOE de 7 de abril).

En el caso que ahora centra nuestra atención se confrontan, por su pasividad, la Hacienda estatal y la foral de Navarra porque ninguna de las dos se reconoce competente para proceder a la exacción del IVA liquidado durante el ejercicio 2014 por *ENTIDAD 1*. Por lo que, *prima facie*, se da un conflicto (negativo) que el legislador ha querido sea resuelto por la Junta Arbitral.

Es verdad que, como ha quedado apuntado, la única cuestión en debate consiste en determinar si la mencionada compañía actuó en España durante 2014 mediante un establecimiento permanente, pero esta circunstancia no hace desaparecer la naturaleza conflictual de la discrepancia, haciendo necesaria la intervención de la Junta Arbitral por así haberlo querido el legislador, pues, ante el desacuerdo existente entre ambas Administraciones, se trata de resolver el conflicto y determinar cuál de ellas es la competente para proceder a la exacción del tributo. En realidad, según señala la resolución impugnada, la cuestión de si *ENTIDAD 1* giró en España a lo largo de 2014 con un establecimiento permanente es previa o “prejudicial” a la de fondo atinente a la competencia, por lo que el órgano que tiene atribuidas funciones para resolver ésta debe tenerla también para decidir, con carácter instrumental, aquella primera. Nadie discutiría la competencia de la Junta Arbitral para solventar si *ENTIDAD 1* realizó durante 2013 en Navarra un volumen de operaciones superior a los siete millones de euros como presupuesto para determinar la competencia o no de la Hacienda Foral, por lo que nadie puede discutir su competencia para, con igual designio, desentrañar si durante 2014 estaba establecida en Navarra por actuar mediante un establecimiento permanente.

A lo anterior se debe añadir que las atribuciones de la Junta Arbitral se extienden a la resolución de los conflictos en relación con la aplicación de los puntos de conexión de la exacción de los tributos. Pues bien, el artículo 33.10 del Convenio Económico, en relación con los apartados 9 y 7, letras a) y b), del mismo precepto, establece como punto de conexión para determinar la competencia el hecho de que el empresario o profesional de que se trate esté o

no establecido en España; es decir, la circunstancia de estar establecido o no constituye un punto de conexión, siendo así que, de acuerdo con la normativa sobre el IVA, el contar con un establecimiento permanente es determinante para considerar a un sujeto pasivo establecido en el territorio de aplicación del impuesto. El sustantivo “establecimiento permanente” es presupuesto, por tanto, del predicado “estar establecido” en el territorio de aplicación del impuesto.

En consecuencia, no cabe negar la competencia de la Junta Arbitral para resolver el conflicto suscitado en este caso. Y con ello no se revisan las actuaciones inspectoras de la AEAT; la cuestión es más simple: se corrige el criterio de esta última, que ha negado su competencia para devolver a *ENTIDAD 1* el exceso de cuotas del IVA soportadas respecto de las repercutidas con el argumento de que, operando en 2014 exclusivamente en Navarra mediante un establecimiento permanente allí situado, la devolución le correspondía realizarla a la Hacienda foral.

TERCERO.- La incógnita a despejar es, por tanto, si *ENTIDAD 1* giró en España durante el ejercicio 2014 mediante un establecimiento permanente.

La noción de establecimiento permanente en el ámbito del IVA es específica. Sobre ella ya nos hemos detenido en la sentencia de 23 de enero de 2012 (casación 6381/2008; ES:TS:2012:87), aplicada en la resolución arbitral impugnada y que ha estado presente en el debate entre las partes, y lo hicimos teniendo presente la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea [TJUE], que al día de hoy ha sido ratificada en nuevos pronunciamientos.

Dicho Tribunal se ha pronunciado sobre esa noción en interpretación de los artículos 9 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativa a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del Impuesto Sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DOUE,

serie L, nº 145, p.1), y su sucesor el vigente artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE, serie L, nº 347, p. 1), desarrollado en el artículo 11 del Reglamento de ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112 (DOUE, serie L, nº 77, p. 1), precepto reglamentario este último cuya redacción se basa directamente en la jurisprudencia del TJUE.

De esa jurisprudencia, y en lo que ahora interesa, se desprende que, para que se pueda hablar de un establecimiento permanente a los efectos del IVA, son necesarios los siguientes requisitos:

(a) La existencia de un lugar fijo de negocio que determine la vinculación con el territorio de aplicación del impuesto. Se exige, pues, un lazo físico con el mismo, que ha de tener un grado suficiente de permanencia (sentencias de 4 de julio de 1985, *Berkholz*, 168/84, EU:C:1985:299, apartados 18 y 19; y 28 de junio de 2007, *Planzer Luxembourg*, C-73/06, EU:C:2007:397, apartado 54).

(b) Una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos (sentencias *Berkholz*, apartados 18 y 19, y *Planzer Luxembourg*, apartado 54, ambas ya citadas; también, sentencia de 16 de octubre de 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, apartado 58). Por ello, los artículos 84.Dos LIVA y 31.2 LFIVA, al exigir que el establecimiento permanente intervenga en la entrega de bienes o prestación de servicios, consideran que tal tiene lugar cuando el establecimiento ordena sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar la operación sujeta al IVA. Como recuerda la Junta Arbitral (apartado 42), no es imprescindible contar con estructuras propias, pudiendo considerarse establecimientos permanentes las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre o por cuenta del sujeto pasivo [*vid.* el artículo 69.Tres.2º.a) LIVA].

(c) Salvo excepciones, no ha de tratarse de una filial, pues ésta tiene personalidad jurídica propia. En semejantes situaciones, sería la filial la que alcanzaría la condición de sujeto pasivo del IVA, y no la compañía matriz, que para ser considerada tal no ha de actuar a través de filiales, sino de establecimientos permanentes radicados en el territorio de aplicación del impuesto (*vid.* los artículos 87.Dos LIVA y 31.2 LFIVA). No obstante, por excepción, cabe considerar una filial como establecimiento permanente cuando esté controlada en su integridad por la matriz de la que es totalmente dependiente, desenvolviéndose como un simple auxiliar. En tales situaciones ha de prevalecer la realidad económica subyacente sobre la independencia jurídica (sentencias de 20 de febrero de 1997, *DFDS*, C-260/95, EU:C:1997:77, apartado 29; y 25 de octubre de 2012, *Daimler Widex*, C-318/11 y C-319/11, EU:C:2012:666, apartados 48 y 49).

A la luz de los anteriores criterios se han de examinar los hechos de este litigio para dilucidar si durante el ejercicio 2014 *ENTIDAD 1* actuó mediante un establecimiento permanente radicado en Navarra.

CUARTO.- Para resolver el dilema resulta menester describir la estructura en España del Grupo 1 y su forma de actuar, extremos sobre los que, en esencia, las partes están de acuerdo.

A) El “Grupo 1” en España

a) El Grupo tiene como actividad principal la elaboración de diversos productos relacionados con el carbón y el grafito, en particular electrodos de grafito. Actúa en nuestro país a través de tres entidades: (i) *ENTIDAD 1*, con residencia en dicho país alpino; (ii) *ENTIDAD 2*, cuyo socio mayoritario (99,99%) es aquella primera compañía, siendo su principal actividad la fabricación y comercialización de electrodos de grafito artificial, para lo que cuenta con un centro de producción en MUNICIPIO 1 (Navarra), donde tiene su domicilio social; y (iii) *ENTIDAD 3*, creada en diciembre de 2013, cuyo socio único es *ENTIDAD 1* y domiciliada también en Navarra, que tiene por objeto

social la comercialización y desarrollo de negocio y venta de todos los productos fabricados o vendidos por el Grupo.

B) La operativa del “Grupo 1” en España desde 1998 hasta el 31 de diciembre de 2013

b) ENTIDAD 1 tenía suscrito un contrato por el cual recibía un servicio de manufactura de electrodos por parte de **ENTIDAD 2** (maquila). El destino de tales productos era el mercado no ibérico (es decir, España y Portugal excluidas). Simultáneamente, **ENTIDAD 2** manufacturaba los electrodos en nombre propio para realizar la venta, por sus medios, a sus clientes españoles y portugueses, además de a un pequeño cliente del sur de Francia. De la producción total de **ENTIDAD 2**, aproximadamente el 85% se correspondía con la elaboración de electrodos para **ENTIDAD 1** y un 15% con la manufactura de productos en nombre propio.

c) Dado que en el momento inicial no era posible conocer el mercado de destino de los electrodos, **ENTIDAD 1** y **ENTIDAD 2** compartían la propiedad sobre los mismos en proporción a lo aportado por cada una de ellas. Una vez que los electrodos eran elaborados y en función del mercado de destino, cada una de las sociedades transmitía a (o adquiría de) la otra la parte proporcional de su propiedad necesaria y cada una de ellas vendía los electrodos a los clientes finales.

d) **ENTIDAD 1** disponía de un almacén arrendado. Dicho almacén se situaba en los primeros años en el territorio navarro y, desde marzo de 2011, en Guipúzcoa.

e) Durante los ejercicios anteriores a 2014, **ENTIDAD 1** presentó declaraciones por el IVA ante la HFN como entidad establecida en el ámbito territorial del impuesto. En la declaración resumen anual de 2013 declaró una cifra de negocios de IMPORTE 1 euros y un volumen de operaciones realizado en Navarra del 100%.

C) La operativa del “Grupo 1” en España durante el ejercicio 2014.

f) A partir del 1 de enero de 2014, *ENTIDAD 2* transmitió a *ENTIDAD 1* su cartera de clientes (así como la parte proporcional de su propiedad en los electrodos que aún no había sido transferida), de forma que aquella primera pasó a operar en exclusiva como entidad manufacturera de esta segunda, es decir, su actividad de prestación de servicios de fabricación pasó del 85% al 100%.

g) Simultáneamente, *ENTIDAD 1* constituyó *ENTIDAD 3* para comercializar sus productos en España y Portugal. El personal que antes de 2014 realizaba labores comerciales en *ENTIDAD 2* fue traspasado a *ENTIDAD 3*.

h) Con esta reestructuración, *ENTIDAD 1* pasó a adquirir las materias primas y los productos necesarios en otros países, dentro y fuera de la Unión Europea, introduciéndolos en España. Sobre ellos, *ENTIDAD 2* prestaba servicios de fabricación o maquila, sin adquirir en ningún momento su propiedad. Una vez que *ENTIDAD 2* concluía su prestación de servicios, *ENTIDAD 1* vendía directamente el producto final (los electrodos de grafito) a clientes situados fuera de la Península Ibérica.

i) En relación con los clientes españoles y portugueses, *ENTIDAD 1* transmitía los bienes a *ENTIDAD 3*, quien los vendía a los clientes finales.

j) A partir del 1 de enero de 2014, *ENTIDAD 1* dejó de disponer de un almacén en territorio español.

QUINTO.- De esta realidad podemos, de entrada, establecer las siguientes conclusiones en relación con el ejercicio 2014.

1ª) *ENTIDAD 1* era una sociedad no establecida en España, carecía, *per se*, de un lugar fijo de negocios que la vinculase a su territorio con vocación de

permanencia. A diferencia de lo que ocurría antes del 31 de diciembre de 2013, a partir de 1º de enero de 2014 dejó de disponer en nuestro país de un local arrendado destinado a almacén (establecimiento permanente), resultando irrelevante el debate sobre cuál era la precisa localización de ese depósito entre 1998 y 2013.

2ª) Siendo así, carecía directamente de una estructura adecuada de medios humanos, materiales y económicos para ordenarlos con el fin de realizar las entregas de bienes que devengaron las cuotas del IVA de cuya exacción se trata en este litigio.

3ª) *ENTIDAD 2* y *ENTIDAD 3* son sociedades pertenecientes al mismo Grupo que *ENTIDAD 1*, dotadas de personalidad jurídica propia e independiente, por lo que, en principio, no pueden ser consideradas establecimientos permanentes de esta última en España. Sólo, por excepción, cabría reputarlas como tales si, en realidad, esta segunda las controlara totalmente, actuando aquellas primeras como meras auxiliares. Constatación que nos obliga a examinar el contenido de las relaciones de *ENTIDAD 1* con cada una de ellas.

SEXTO.- 1. El primer elemento a tomar en consideración es la participación de *ENTIDAD 1* en el accionariado de las otras dos compañías. En realidad, son en la práctica de su exclusiva propiedad, posee el 99,99% del capital de *ENTIDAD 2* y el 100% del de *ENTIDAD 3*. Pero este dato no es suficiente; para que se pueda hablar de establecimiento permanente es necesario que la filial se limite a contratar en nombre y por cuenta de *ENTIDAD 1*, careciendo, en realidad, de existencia propia, hasta el punto de que no esté sometida al IVA de forma independiente (*vid.* la sentencia del TJUE *Daimler Widex*, ya citada, apartado 48, *a contrario sensu*)

2. Resulta, por tanto, obligado analizar el contenido de las relaciones contractuales de la matriz con cada una de ellas.

A) *El acuerdo de fabricación externalizada entre ENTIDAD 1 y ENTIDAD 2 de 1 de enero de 2014*

a) *ENTIDAD 2* (a la que se denomina "fabricante externalizado") manifiesta su intención de actuar como contratista independiente y no como agente o socio de *ENTIDAD 1*.

b) La fabricación se lleva a cabo conforme a los calendarios de producción acordados de común acuerdo. Las materias primas y los productos semi-acabados son entregados por *ENTIDAD 1* y *ENTIDAD 2* adquiere por su cuenta el resto de suministros, componentes y la subcontratación de servicios; en particular, contrata en su propio nombre el suministro de energía.

c) *ENTIDAD 1* facilita a *ENTIDAD 2* las patentes, las especificaciones, el *know-how* y la información relacionada.

d) *ENTIDAD 2* se compromete a mantener una capacidad de fabricación equivalente a la de un trimestre natural. *ENTIDAD 1* proporciona a *ENTIDAD 2* estimaciones a tres meses de sus futuras necesidades al menos sesenta días antes del comienzo de cada periodo trimestral, debiendo indicar mensualmente las actualizaciones pertinentes. Por su parte, *ENTIDAD 2* debe planificar sus capacidades de producción para cumplir los pedidos de *ENTIDAD 1*, proporcionándole un presupuesto anual.

e) *ENTIDAD 1* ostenta la titularidad y es dueña de los productos (incluidos los que se encuentran en proceso de fabricación), asumiendo el riesgo de pérdida en cualquier momento del proceso de fabricación y terminación de los mismos. Por su parte, *ENTIDAD 2* asume los riesgos asociados con el control adecuado de los costes de la energía y el uso eficiente de las materias primas suministradas por *ENTIDAD 1*.

f) *ENTIDAD 1* compensa a *ENTIDAD 2* por sus servicios de acuerdo con lo pactado, obligándose a pagar por los productos que cumplan los estándares de fabricación, abonando la retribución mensualmente.

g) *ENTIDAD 2* se obliga a fabricar los productos conforme a los estándares de calidad comunicados por *ENTIDAD 1*.

h) *ENTIDAD 1* proporciona a *ENTIDAD 2* todas las fórmulas, procesos, métodos de fabricación y no cobra por licencias, royalties u otros honorarios, salvo acuerdo sobre el particular. *ENTIDAD 2* paga directamente los servicios prestados por terceros, con el consentimiento de *ENTIDAD 1*, que podrá acceder a los archivos y a la contabilidad de *ENTIDAD 2*.

B) *El acuerdo de distribución entre ENTIDAD 1 y ENTIDAD 3 de 1 de enero de 2014*

a) *ENTIDAD 3* es el distribuidor exclusivo en España y Portugal para la venta, comercialización, promoción o distribución de los productos bajo licencia de *ENTIDAD 1*. La duración del acuerdo es de tres años, con posibilidad de rescisión una vez transcurrido el primer año y medio.

b) *ENTIDAD 3*, a la que se califica de “intermediario independiente”, asume el impacto financiero de los riesgos empresariales relacionados con la venta y distribución de los productos, por lo que *ENTIDAD 1* le garantiza un margen de distribución de plena competencia, como remuneración por la venta y distribución. *ENTIDAD 3* asume también los riesgos empresariales normales; entre otros, los relacionados con el almacenaje, la custodia y la pérdida de los productos, así como los crediticios rutinarios con clientes.

c) Por su parte, *ENTIDAD 1* asume los riesgos de pérdida, retraso o daño durante el trayecto.

d) La titularidad de los productos pasan de *ENTIDAD 1* a *ENTIDAD 3* en el momento en que se genere la confirmación del envío.

f) Las obligaciones recíprocas de ambos contratantes son las prototípicas de un contrato de distribución en exclusiva (*ENTIDAD 3* se compromete a maximizar y expandir las ventas, a no alterar o cambiar los productos, su embalaje o etiquetado, a no distribuir fuera del territorio a que se refiere el acuerdo, a no nombrar a ningún subdistribuidor, agente o contratista independiente, etc.; *ENTIDAD 1* se obliga a no permitir o incentivar importaciones paralelas al territorio afectado por el contrato, el suministro de productos a terceros o el nombramiento de cualquier otra persona como agente o distribuidor, a facilitar al distribuidor el material publicitario necesario, a remitir a la atención del distribuidor de forma inmediata todas las solicitudes recibidas para el suministro de productos en el territorio a que se extiende el acuerdo, etc.).

g) *ENTIDAD 1* garantiza a *ENTIDAD 3* que los productos cumplen todos los requisitos y especificaciones pertinentes, y, en caso de una reclamación durante el periodo de garantía, la segunda notificará a la primera los supuestos defectos del producto, permitiéndole inspeccionarlos en un plazo razonable, comprometiéndose a usarlos y mantenerlos con arreglo a las instrucciones y recomendaciones de *ENTIDAD 1*.

h) *ENTIDAD 1* proporciona a *ENTIDAD 3* toda la asistencia técnica y la información necesaria en relación con los productos. *ENTIDAD 3* facilita directamente a los clientes finales toda la asistencia técnica, el servicio postventa y cualquier otra información necesaria.

3. El análisis de los contratos suscritos por *ENTIDAD 2* y *ENTIDAD 3* con su matriz, *ENTIDAD 1*, autoriza a concluir que ambas sociedades, con personalidad jurídica independiente, no actúan como meros agentes o representantes de la compañía suiza en el mercado ibérico, careciendo en realidad de existencia propia.

Es verdad que únicamente trabajan para la “sociedad madre”, una como fabricante exclusiva, en la forma de maquila, y la otra como distribuidora y comercializadora, también exclusiva. Pero no son simples mandatarias, autorizadas a contratar en nombre y por cuenta de su mandante, quien asume los riesgos. Las dos se califican en los contratos de “independientes” (“fabricante”, *ENTIDAD 2*, e “intermediaria” *ENTIDAD 3*). Ambas compañías se obligan frente a su matriz, asumen el riesgo de su actividad y, además, para alcanzar los objetivos señalados en los contratos firmados con *ENTIDAD 1*, entablan relaciones con terceros en nombre propio, operaciones por las que, como nadie ha discutido, actúan en condición de sujetos pasivos del IVA. Por supuesto (tampoco nadie lo ha discutido), las prestaciones de servicios que realizan para su principal están sujetas al mencionado impuesto.

No se dan aquí las condiciones que, conforme a la jurisprudencia del TJUE, permitirían calificar a una sociedad filial como establecimiento permanente de su matriz a efectos del IVA, pues ni *ENTIDAD 2* ni *ENTIDAD 3* son simples auxiliares de *ENTIDAD 1* (*vid.* la sentencia del TJUE *DFDS*, ya citada, apartado 26, a *contrario sensu*), sino empresas filiales que respectivamente fabrican y distribuyen en exclusiva para su matriz, pero que actúan en el mercado con personalidad jurídica propia, asumiendo los riesgos inherentes a su actividad y contratando en su propio nombre con terceros para cumplir sus compromisos con la “compañía madre”.

4. No obstante, pudiera ser que, bajo la estructura que proporcionan los dos contratos cuyo contenido acabamos de extractar, ambas compañías (*ENTIDAD 2* y *ENTIDAD 3*) vinieran actuando en realidad como meros agentes dependientes de *ENTIDAD 1*, quien mantendría en sus manos las riendas de la actividad empresarial de aquellas dos, que aparecerían hacia el exterior como tales, como simples comisionistas, sin ninguna autonomía. Este panorama es el que ha intentado acreditar la Administración del Estado en este proceso, como ya lo hizo ante la Junta Arbitral, con nulo éxito.

Nada ha añadido que permita desdecir las conclusiones de dicho organismo. Los propios razonamientos del abogado del Estado abonan la ratificación del criterio contenido en la resolución impugnada:

1º) En la demanda se reconoce que *ENTIDAD 1* realiza importaciones, adquisiciones intracomunitarias o compras de materias primas para entregarlas a *ENTIDAD 2*, recibiendo una prestación de servicios (maquila) de la que resultan productos terminados (electrodos de grafito), realizando a continuación desde la fábrica que *ENTIDAD 2* tiene en MUNICIPIO 1 (Navarra) exportaciones (*ENTIDAD 1* comercializa sus productos directamente fuera de la Península Ibérica) o entregas interiores a *ENTIDAD 3* (para la venta de los productos a clientes situados en España o Portugal). Todo ello en virtud de los contratos de cuyo contenido hemos dado sucinta cuenta. A la luz de esta estructura, difícilmente, desde un “criterio de racionalidad” (según expresión del propio abogado del Estado), puede afirmarse que *ENTIDAD 2* y *ENTIDAD 3* sean agentes dependientes en España de *ENTIDAD 1*.

2º) Por supuesto que *ENTIDAD 2* y *ENTIDAD 3* tiene en el territorio de aplicación del IVA (Navarra en este caso) un lugar fijo de negocios, consistente y con vocación de permanencia. Ahora bien, ello no significa automáticamente que *ENTIDAD 1* disponga de un establecimiento permanente en España, pues para que fuera así resultaba imprescindible (como excepción al principio de que las filiales con personalidad jurídica propia y sujetos pasivos del IVA no son establecimiento permanente de la matriz) que, pese a las apariencias, actuaran en realidad como simples auxiliares de su matriz, lo que, como ya se ha apuntado, no es así, al asumir riesgos y contratar con terceros en nombre propio, para el cumplimiento de sus contratos en exclusiva (maquila y distribución, respectivamente) con *ENTIDAD 1*.

3º) La distribución de los riesgos puede ser mayor o menor, fijarse equilibrada o asumir una de las compañías contratantes más ventura que la otra, pero lo que no niega el abogado del Estado (tampoco lo hizo en su momento la AEAT) es que *ENTIDAD 2* y *ENTIDAD 3*, aun controladas por

ENTIDAD 1, son compañías independientes, que se relacionan con terceros en su propio nombre, son sujetos pasivos del IVA por las prestaciones de servicios que realizan y en sus relaciones comerciales con la matriz se hacen responsables de determinadas situaciones (*ENTIDAD 2* asume los riesgos asociados con el control adecuado de los costes de la energía y el uso eficiente de las materias primas y *ENTIDAD 3* asume también los riesgos empresariales normales, entre otros, los relacionados con el almacenaje, la custodia y la pérdida de los productos, así como los crediticios rutinarios con clientes). En estas condiciones difícilmente cabe considerarlas como meros comisionistas o agentes dependientes.

5. En definitiva, durante el ejercicio 2014 *ENTIDAD 1* no tenía un establecimiento permanente en España a efectos del IVA, por lo que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33.10 del Convenio Económico, le corresponde a la Administración del Estado la exacción y la devolución del IVA por ella generado.

Esta conclusión conduce a la desestimación de la demanda y la confirmación de la resolución administrativa recurrida.

SÉPTIMO.- Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio), procede imponer las costas a la Administración del Estado, si bien, haciendo uso de la facultad que nos otorga el apartado 3 de dicho precepto, con el límite de 8.000 euros, habida cuenta del alcance y la dificultad de las cuestiones suscitadas.

FALLO

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

1º) Desestimar el recurso contencioso-administrativo 68/2017, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la resolución adoptada el 21 de diciembre de 2016 por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en el conflicto negativo de competencias 93/2016.

2º) Confirmar dicho acto administrativo por ser ajustado a Derecho.

3º) Imponer las costas a la Administración recurrente, con el límite señalado en el último fundamento jurídico.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.