

Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra

Conflicto: 46/2012

Promotor: Comunidad Foral de Navarra

Administraciones en conflicto:

Administración General del Estado y
Comunidad Foral de Navarra

Objeto: Tributación en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las entregas de energía eléctrica realizadas en territorio navarro por ENTIDAD 1

En sesión celebrada el 7 de febrero de 2014, la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, integrada por don Antonio Cayón Gallardo (Presidente), don Eugenio Simón Acosta, don José-Antonio Asiáin Ayala (Vocales) y don Christian Hidalgo Nieto (Secretario), en el conflicto de competencias n° 46, planteado por la Comunidad Foral de Navarra contra la Administración Tributaria del Estado, en relación con la tributación en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las entregas de energía eléctrica realizadas en territorio navarro por ENTIDAD 1, adoptó el siguiente Acuerdo del que fue Ponente don José-Antonio Asiáin Ayala:

RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL

I. ANTECEDENTES

1° Consta en el expediente que, mediante un escrito fechado el 2 de febrero de 2010 y presentado el día siguiente en la Delegación de MUNICIPIO 1 de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en lo sucesivo, AEAT), ENTIDAD 1 (en lo sucesivo, ENTIDAD 1) planteó a la Dirección General de Tributos una consulta sobre la tributación de las entregas de energía eléctrica que realizaba en el País Vasco y Navarra.

En el referido escrito, ENTIDAD 1 afirmó que tenía su domicilio fiscal en territorio común (concretamente, en la ciudad de MUNICIPIO 1); que adquiría energía eléctrica a las empresas generadoras de la misma y que la revendía a sus clientes, quienes la consumían en domicilios o establecimientos sitios en todo el territorio nacional, País Vasco y Navarra incluidos; que, sin embargo, a tenor de lo dispuesto en el Concierto Económico del País Vasco y en el Convenio Económico de Navarra no resultaba posible atribuirle operación alguna en el territorio de ninguna de esas dos Comunidades, por lo que, a su juicio, todas sus operaciones debían entenderse realizadas en territorio común; y que, no obstante, formulaba la consulta para que se le manifestara expresamente si esa interpretación del Concierto y del Convenio era o no correcta.

Consta también en el expediente que el 4 de marzo de 2010 la Dirección General de Tributos remitió dicha consulta a la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas por ser materia de su competencia.

Aunque no consta en el expediente el correspondiente escrito, es un hecho incontrovertido que, en su propuesta de contestación a dicha consulta, la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas sostuvo que, a efectos tributarios, tales entregas debían entenderse localizadas en el lugar desde el que ENTIDAD 1 realizaba su actividad económica, entendiéndose por tal no sólo el domicilio fiscal, sino también los establecimientos o sucursales en los que cuenta con los medios necesarios para asegurar la entrega de la energía eléctrica a los consumidores.

Y, aunque tampoco consta documentalmente en el expediente, no existe controversia entre las partes sobre que la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas remitió dicha propuesta de contestación a la Hacienda Tributaria de Navarra (en lo sucesivo, HTN); ni sobre que, en un escrito fechado el 21 de junio de 2010, el Director-Gerente de la HTN manifestó su discrepancia con la mencionada propuesta de contestación y sostuvo que, a los expresados efectos, las referidas entregas de energía eléctrica debían entenderse realizadas en el lugar en el que dicha energía se ponía a disposición de los adquirentes; es decir, en el domicilio de éstos, por lo que las entregas realizadas en Navarra debían tributar a la HTN.

2º Como la discrepancia persistía, la Directora-Gerente de la HTN, mediante un escrito fechado el 13 de marzo de 2012 y presentado el día siguiente, requirió de inhibición a la AEAT y le solicitó que admitiera que ENTIDAD 1 debía tributar a la HTN por el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre el Valor Añadido en la cifra relativa correspondiente a las entregas de energía eléctrica realizadas en territorio navarro; y que, de las cantidades que ENTIDAD 1 había pagado a la AEAT por los referidos impuestos en los ejercicios comprendidos entre 2006 y 2012, la AEAT debía abonar a la HTN la parte proporcional correspondiente a dicha cifra relativa.

3º El citado requerimiento de inhibición fue desestimado por el Delegado Especial de la AEAT en Navarra, mediante una Resolución de 18 de abril de 2012.

4º Mediante un escrito de 3 de mayo de 2012, la Directora-Gerente de la HTN aclaró determinados extremos de su anterior escrito de 13 de marzo de 2012 y ratificó el requerimiento de inhibición formulado en el mismo a la AEAT.

5º Mediante un escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 4 de mayo de 2012, el Consejero de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra planteó ante esta Junta Arbitral el presente conflicto de competencias.

En dicho escrito, el Consejero de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra reiteró los argumentos y los pedimentos expuestos en los mencionados escritos de la HTN de 21 de junio de 2010 y 13 de marzo y 3 de mayo de 2012.

6º Mediante Resolución de 17 de mayo de 2012, el Presidente de esta Junta Arbitral tuvo por planteado el conflicto promovido por la HTN en el citado escrito de 4 de mayo de 2012, dio traslado del mismo a la AEAT y emplazó a ésta para que, en el plazo de un mes, formulara las alegaciones que considerara pertinentes para fundamentar sus pretensiones y propusiera las pruebas necesarias para acreditar los hechos justificativos de las mismas.

7º Mediante un escrito presentado en la estafeta de correos nº 28-36 de Madrid el 18 de junio de 2012, que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el siguiente día 20, la Directora General de la AEAT alegó la inexistencia de un acto o disposición susceptible de ser impugnado mediante un conflicto de competencias; que, en el hipotético caso de que existiera, tal acto no había sido identificado por la HTN en el referido requerimiento de inhibición; que el procedimiento instado por la HTN no se adecuaba a las pretensiones formuladas en el mismo; que no se le había notificado en forma el planteamiento del conflicto; y que el derecho de la HTN a solicitar a la AEAT el abono de las cantidades reclamadas había prescrito.

Por todo ello, la AEAT solicitó a esta Junta Arbitral que decretara la inadmisión o, subsidiariamente, la desestimación, del conflicto planteado por la HTN.

8º Mediante Resolución de 13 de marzo de 2013, que fue notificada a las Administraciones en conflicto el siguiente día 15 y a ENTIDAD 1 el siguiente día 20, el Presidente de esta Junta Arbitral declaró abierto el periodo de instrucción por un plazo de dos meses, designó Ponente al Vocal de esta Junta Arbitral D. José-Antonio Asiáin Ayala y emplazó a las partes para que, en el referido plazo, aportaran los medios de prueba que consideraran oportunos para la acreditación de los hechos justificativos de sus pretensiones.

9º En el mencionado plazo de dos meses, ninguna de las partes propuso prueba alguna.

10° Mediante Resolución de 12 de junio de 2013, el Presidente de esta Junta Arbitral, en cumplimiento de lo dispuesto en los apartados 4 y 5 del artículo 17 de su Reglamento, puso de manifiesto el expediente a las partes y les emplazó a formular, en el plazo de quince días hábiles, cuantas alegaciones estimaran pertinentes para fundamentar sus pretensiones.

11° Mediante un escrito presentado en la Secretaria de esta Junta Arbitral el 28 de junio de 2013, la Directora-Gerente de la HTN reiteró y complementó las alegaciones formuladas en el escrito de planteamiento del conflicto y solicitó a esta Junta Arbitral que declare que ENTIDAD 1 debe tributar a la HTN por el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre el Valor Añadido en la cifra relativa correspondiente a las entregas de energía eléctrica realizadas en territorio navarro; y que, de las cantidades pagadas por ENTIDAD 1 a la AEAT por los referidos impuestos en los ejercicios comprendidos entre 2006 y 2012, la AEAT debe abonar a la HTN la parte proporcional correspondiente a dicha cifra relativa.

12° Ni la AEAT, ni ENTIDAD 1, formularon en el referido plazo alegación alguna.

II. NORMAS APLICABLES

13° Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

a).-El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y modificado por la Ley 12/1993, de 13 de diciembre, por la Ley 19/1998, de 15 de junio, por la Ley 25/2003, de 15 de julio, y por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre.

b).-El Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

c).-Las demás disposiciones de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

III.1. Competencia de la Junta Arbitral y tramitación

14° En virtud de lo establecido en el artículo 51 del Convenio Económico, en la redacción dada al mismo por la Ley 25/2003, de 15 de julio, esta Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto.

15° La primera cuestión que debemos examinar es la admisibilidad del conflicto en razón de la fecha en la que la HTN formuló a la AEAT el requerimiento de inhibición al que se refiere el artículo 14.1 del Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

Establece, a ese respecto, el citado precepto que, "1. Como requisito para la admisión del conflicto será necesario que antes de su planteamiento la Administración tributaria que se considere competente haya requerido la inhibición a la que estime incompetente, reclamando así su competencia, y que esta última Administración haya rechazado el requerimiento, ratificándose en su competencia expresa o tácitamente. El mencionado requerimiento se realizará en el plazo máximo de dos meses a contar desde la fecha en que la Administración que se considere competente tuviera conocimiento del acto o disposición que a su juicio vulnera los puntos de conexión establecidos en el Convenio Económico".

En el caso que nos ocupa, dicho requerimiento se formuló el 14 de marzo de 2012 y consta en el expediente que, mediante un escrito de 21 de junio de 2010, el Director-Gerente de la HTN formuló alegaciones a una propuesta de contestación remitida por la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas en respuesta a una consulta que el 3 de febrero de 2010 había planteado ENTIDAD 1 sobre la tributación de las entregas de energía eléctrica que realizaba en el País Vasco y Navarra.

Ya hemos señalado en el capítulo de antecedentes que, en el escrito mediante el que planteó esa consulta, ENTIDAD 1 afirmó que tenía su domicilio fiscal en territorio común (concretamente, en la ciudad de MUNICIPIO 1); que adquiriría energía eléctrica a las empresas generadoras de la misma y que la revendía a sus clientes, quienes la consumían en domicilios o establecimientos sitios en todo el territorio nacional, País Vasco y Navarra incluidos; que, sin embargo, a tenor de lo dispuesto en el Concierto Económico del País Vasco y en el Convenio Económico de Navarra no resultaba posible atribuirle operación alguna en el territorio de ninguna de esas dos Comunidades, por lo que, a su juicio, todas sus operaciones debían entenderse realizadas en territorio común; y que, no obstante, formulaba la consulta para que se le manifestara expresamente si esa interpretación del Concierto y del Convenio era o no correcta.

16º Está pues acreditado en el expediente que el 21 de junio de 2010 la HTN admitió conocer que, en un escrito fechado el 2 de febrero de ese año, ENTIDAD 1 había reconocido expresamente que no había tributado nunca a la Comunidad Foral por las entregas de energía eléctrica realizadas en territorio navarro.

Y está también acreditado en el expediente que, hasta el 14 de marzo de 2012, la HTN no formuló el requerimiento de inhibición exigido en el precepto transcrito.

Todo ello obliga a esta Junta Arbitral a dilucidar si el mencionado requerimiento se formuló o no extemporáneamente, ya que dicha extemporaneidad, por afectar a una cuestión de orden público procesal que constituye uno de los presupuestos formales de admisibilidad de los conflictos, es apreciable de oficio, haya sido o no alegada por alguna de las partes.

17° A tenor de lo dispuesto en dicho precepto, el mencionado requerimiento debe realizarse en el plazo máximo de dos meses "a contar desde la fecha en que la Administración que se considere competente tuviera conocimiento del acto o disposición que a su juicio vulnera los puntos de conexión establecidos en el Convenio Económico".

En el caso que nos ocupa, la HTN parece situar la fecha inicial del cómputo en el momento en el que devino firme la Resolución dictada por esta Junta Arbitral el 15 de diciembre de 2011 en el conflicto nº 21, en la que señalamos que las entregas de gas efectuadas por empresas comercializadoras debían considerarse realizadas en el punto en el que el gas era consumido por ser ese el lugar en el que se ponía a disposición del consumidor-adquirente.

A nuestro entender, la forma en la que la HTN parece haber efectuado el cómputo del referido plazo de dos meses no es correcta.

La expresión "a su juicio" que contiene el citado precepto no puede referirse a la conclusión que, sobre su propia competencia, haya podido realizar la Administración que debe formular el requerimiento, ya que ello situaría la fecha inicial del cómputo en el momento en el que dicha Administración afirmara haber llegado a esa conclusión.

La fijación del dies a quo del mencionado plazo quedaría así al libre arbitrio de la Administración obligada a observarlo; y, con ello, el principio de seguridad jurídica resultaría vulnerado.

Esta Junta Arbitral considera que dicho plazo debe computarse desde el mismo momento en que la Administración que debe cumplirlo hubiera tenido conocimiento formal de hechos de los que racionalmente habría podido deducir que su competencia no había sido respetada.

En este caso, está acreditado que el 21 de junio de 2010 la HTN admitió conocer que, en un escrito fechado el 2 de febrero de ese año, ENTIDAD 1 había reconocido expresamente que no había tributado nunca a la Comunidad Foral por las entregas de energía eléctrica realizadas en territorio navarro, por lo que, a partir del 21 de junio de 2010, le empezó a correr a la HTN el plazo de dos meses establecido en el citado precepto para requerir de inhibición a la AEAT.

La HTN no formuló dicho requerimiento hasta el 14 de marzo de 2012, fecha ésta en la que el mencionado plazo de dos meses había ya expirado, por lo que tal requerimiento debe considerarse extemporáneo.

18° Esa extemporaneidad debe circunscribirse, sin embargo, a los impuestos satisfechos por HE antes del 2 de febrero de 2010, ya que consta en el expediente que el 21 de junio de 2010 la HTN admitió conocer que hasta

aquella fecha ENTIDAD 1 no había tributado nunca a la Comunidad Foral por las entregas de energía eléctrica realizadas en territorio navarro.

En lo que respecta a los impuestos satisfechos por ENTIDAD 1 con posterioridad al 2 de febrero de 2010, el requerimiento no adolece de extemporaneidad, ya que no consta en el expediente que, en el periodo comprendido entre el 21 de junio de 2010 y el 14 de marzo de 2012, la HTN llegara a tener conocimiento formal de que su competencia sobre los referidos impuestos no estaba siendo respetada.

Debemos, por consiguiente, concluir que, respecto de los Impuestos sobre Sociedades y sobre el Valor Añadido satisfechos por ENTIDAD 1 con posterioridad al 2 de febrero de 2010, el requerimiento de inhibición fue formulado en tiempo hábil; y que, por todo ello, el presente conflicto debe admitirse, única y exclusivamente, respecto de tales impuestos.

19º La AEAT no se ha pronunciado en ningún momento del procedimiento sobre el fondo de la cuestión litigiosa, que se circunscribe a determinar la Administración Tributaria competente para la exacción de los Impuestos sobre Sociedades y sobre el Valor Añadido en lo que respecta a las entregas de energía eléctrica realizadas por ENTIDAD 1 en territorio navarro.

Las alegaciones formuladas por la AEAT se refieren, única y exclusivamente, a la admisibilidad del conflicto planteado por la HTN y afectan a diversos extremos que serán analizados en los apartados que siguen.

20º El primer motivo de inadmisión que alega la AEAT es la inexistencia de un acto que vulnere los puntos de conexión establecidos, respecto a la cuestión litigiosa, en el Convenio Económico; y, para el hipotético caso de que tal acto existiera, la AEAT alega subsidiariamente que dicho acto no fue identificado en el requerimiento de inhibición formulado por la HTN.

Ambas alegaciones deben ser rechazadas.

La principal debe serlo porque los elementos fácticos y jurídicos de la pretensión formulada por la HTN fueron claramente explicitados tanto en el requerimiento previo de inhibición, como en el escrito de planteamiento del conflicto. Y es que la cuestión litigiosa no puede estar más clara. Como acabamos de decir, se circunscribe a determinar la Administración Tributaria competente para la exacción de los Impuestos sobre Sociedades y sobre el Valor Añadido en lo que respecta a las entregas de energía eléctrica realizadas por ENTIDAD 1 en territorio navarro.

La alegación subsidiaria no merece mejor acogida. Se trata de una alegación que, además de ser contradictoria con la principal (si el acto no existe, es obvio que no puede ser identificado), peca de un formalismo extremo, ya que, como acabamos de poner de manifiesto, la determinación de la cuestión litigiosa no ofrece duda alguna.

21° En apoyo de su pretensión de inadmisión del conflicto, la AEAT alega también la inadecuación del procedimiento instado por la HTN.

Tampoco esta alegación puede ser estimada, ya que la HTN, tras tener conocimiento de que ENTIDAD 1 no tributaba a la Comunidad Foral por las entregas de energía eléctrica que realizaba en territorio navarro, requirió de inhibición a la AEAT y, cuando su requerimiento fue rechazado, planteó en tiempo y forma ante esta Junta Arbitral el correspondiente conflicto de competencias, en los términos antes expuestos.

22° La AEAT alega asimismo, en apoyo de su pretensión de inadmisión del conflicto, que la HTN no le notificó en forma el planteamiento del mismo.

Consta, sin embargo, en el expediente que el 18 de mayo de 2012 la HTN notificó formalmente a la AEAT el planteamiento del conflicto.

23° Como último motivo de inadmisión, la AEAT impugna el alcance temporal de la pretensión formulada por la HTN (que, como ya hemos dicho, afecta al periodo 2006-2012) y alega, a ese respecto, que la consulta formulada por ENTIDAD 1 a la que hemos hecho referencia en el apartado 1 carece de eficacia interruptiva de la prescripción.

En la exposición de dicho motivo de inadmisión, la AEAT no se pronuncia, sin embargo, sobre el alcance temporal de la prescripción que implícitamente alega.

Es ésta una alegación que afecta al alcance temporal de la pretensión formulada por la HTN y que, por tanto, no puede plantearse, ni mucho menos aceptarse, como motivo de inadmisión del conflicto.

24° Una vez analizados, y rechazados, los motivos de inadmisión alegados por la AEAT, debemos ya entrar en el fondo de la cuestión litigiosa que, reiteramos una vez más, se circunscribe a determinar la Administración Tributaria competente para la exacción de los Impuestos sobre Sociedades y sobre el Valor Añadido en lo que respecta a las entregas de energía eléctrica realizadas por ENTIDAD 1 en territorio navarro.

Estamos, por tanto, ante entregas de un bien corporal mueble (la energía eléctrica) y, al entender de esta Junta Arbitral, a tenor de lo dispuesto en los artículos 21-A-4° y 33-6-A-4° del Convenio Económico, tales entregas deben entenderse realizadas en Navarra cuando la puesta a disposición del adquirente se realice desde territorio navarro.

Así lo señalamos, respecto a las entregas de otro bien corporal mueble como el gas natural, en nuestra Resolución de 15 de diciembre de 2011 que puso fin al conflicto de competencias nº 21.

Como también dijimos entonces, esa interpretación del Convenio Económico resulta coherente con lo dispuesto en la Directiva 112/2006, que define la entrega de bienes como la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal, y en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la que se considera como entrega de bienes "la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales" (artículo 8-Uno de la Ley 37/1992) y en la que se establece que las entregas de energía eléctrica se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando el adquirente consuma dicha energía en el referido territorio; y que, a estos efectos, se considerará que el consumo se produce en tal territorio cuando en él se encuentre el contador en el que se efectúe su medición (artículo 68-Siete de la mencionada Ley 37/1992).

De lo expuesto se deduce que, cuando la energía eléctrica que comercializa ENTIDAD 1 es consumida en territorio navarro, corresponde a la HTN la exacción del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido que gravan las entregas de esa energía, debiendo entenderse, a estos efectos, que se consume en territorio navarro la energía medida en los contadores ubicados en el mismo.

La primera de las pretensiones formuladas por la HTN debe, en consecuencia, estimarse.

25° La HTN pretende asimismo que esta Junta Arbitral declare que, de las cantidades pagadas por ENTIDAD 1 a la AEAT por los referidos impuestos en los ejercicios comprendidos entre 2006 y 2012, la AEAT debe abonarle la parte proporcional correspondiente a la cifra relativa derivada de las entregas de energía eléctrica realizadas por ENTIDAD 1 en territorio navarro.

Como ya hemos anticipado en el apartado 23, la AEAT impugna dicha pretensión con el argumento de que la consulta formulada por ENTIDAD 1 a la que hemos hecho referencia en el apartado 1 carece de eficacia interruptiva de la prescripción; pero no precisa el alcance temporal de la prescripción que implícitamente alega.

Por coherencia con el criterio que, respecto de la admisión del presente conflicto, hemos establecido en el apartado 18, la mencionada pretensión debe estimarse respecto de los Impuestos sobre Sociedades y sobre el Valor Añadido satisfechos por ENTIDAD 1 con posterioridad al 2 de febrero de 2010, pero no respecto de los anteriores.

En virtud de todo lo expuesto, la Junta Arbitral adopta el siguiente:

ACUERDO

1°.-Declarar que, a los efectos de su tributación en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderán realizadas en Navarra las entregas de energía eléctrica efectuadas por ENTIDAD 1

cuando los contadores que miden su consumo estén ubicados en territorio navarro.

2º.-Declarar que, respecto de los Impuestos sobre Sociedades y sobre el Valor Añadido satisfechos por ENTIDAD 1 con posterioridad al 2 de febrero de 2010, de las cantidades pagadas por ENTIDAD 1 a la Agencia Estatal de Administración Tributaria por los referidos impuestos, la Agencia Estatal de Administración Tributaria deberá abonar a la Hacienda Tributaria de Navarra la parte proporcional correspondiente a la cifra relativa derivada de las entregas de energía eléctrica realizadas por ENTIDAD 1 en territorio navarro.

3º.-Notificar el presente acuerdo, en la forma reglamentariamente establecida, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Comunidad Foral de Navarra y a ENTIDAD 1.

EFFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso deberá interponerse en el plazo de dos meses, contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

Pamplona, a 7 de febrero de 2014.

EL PRESIDENTE

LOS VOCALES

Antonio Cayón Galiardo

José Antonio Asiaín Ayala

Eugenio Simón Acosta