

Conflicto: 93/2016

Promotor: ENTIDAD 1

Administración en conflicto: Administración del Estado (AEAT) y Hacienda Foral de Navarra

Tipo de conflicto: Traslado de domicilio

Objeto: Determinar Administración competente para la exacción y devolución cuotas IVA soportadas en España.

En Pamplona, a 21 de diciembre de 2016, 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 Galiardo (Presidente), don José-Antonio Asiáin Ayala y don Eugenio Simón Acosta (Vocales) y doña Natalia Conde San Martín (Secretaria), en el conflicto número 93, incoado por ENTIDAD 1, al amparo del artículo 14.3 del Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo, siendo partes la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Hacienda Tributaria de Navarra, adoptó la presente resolución de la que fue ponente don Eugenio Simón Acosta:

PRIMERO. ANTECEDENTES

1. Interposición del conflicto

1º. El día 29 de enero de 2016 tuvo entrada en el registro de esta Junta Arbitral un escrito de ENTIDAD 1 en el que se solicitaba tener por interpuesto conflicto negativo de competencias entre la Agencia Estatal de Administración

Tributaria y la Hacienda Tributaria de Navarra, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido del año 2014.

2º. En el escrito de interposición del conflicto, ENTIDAD 1 manifestaba que a partir del 1 de enero de 2014 había comenzado a presentar sus declaraciones de Impuesto sobre el Valor Añadido ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria, resultando una cuota a devolver en el ejercicio de 2014 de 8.250.647,02 € y que, tras las actuaciones oportunas, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Navarra dictó acuerdo de liquidación concluyendo que la exacción del tributo corresponde a la Comunidad Foral de Navarra, a la cual ha de solicitarse la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido.

ENTIDAD 1 puso estos hechos en conocimiento de la Hacienda Tributaria de Navarra solicitando que se pronunciase sobre la existencia o no de establecimiento permanente en Navarra a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en el año 2014 y, en caso afirmativo, se declarase competente para reintegrar las cuotas pendientes de devolución. El día 23 de diciembre de 2015 se le notificó la resolución del Jefe de la Sección de Grandes Empresas de la Hacienda Tributaria de Navarra, en la que se sostiene que ENTIDAD 1 no operó a través de establecimiento permanente sito en España en el año 2014 y, en consecuencia, se declara incompetente para practicar la devolución.

3º. ENTIDAD 1 es, según se dice en el escrito, una entidad jurídica residente en Suiza que forma parte de un grupo multinacional cuya actividad principal es la elaboración de productos relacionados con el cartón y el grafito, entre los que se encuentra la fabricación de electrodos de grafito.

Forman parte del GRUPO 1 dos entidades jurídicas constituidas en España, ambas domiciliadas en Navarra: ENTIDAD 2, y ENTIDAD 3.

Antes del año 2014, ENTIDAD 1, ha venido operando en España y su actividad consistió en la importación y adquisición de materias primas y productos semiterminados que entregaba a ENTIDAD 2, para su manufactura. Una vez completada la fabricación, la misma ENTIDAD 1 vendía el producto a clientes extranjeros mientras que ENTIDAD 2 se encargaba de la venta de productos en el mercado nacional. Tributo como entidad establecida en España por disponer, en régimen de alquiler, de un almacén en el que depositaba la materia prima y el producto semielaborado.

A partir de 1 de enero de 2014, ENTIDAD 1 abandonó el almacén, dado que ENTIDAD 2 había ampliado sus instalaciones y disponía ya de “capacidad para mantener y depositar en sus instalaciones las materias primas de ENTIDAD 1, ofreciéndole dicho servicio de logística de manera adicional”.

Habiendo desaparecido el almacén, ENTIDAD 1 dejó de tener establecimiento permanente en España y, por este motivo, comenzó a presentar sus declaraciones de Impuesto sobre el Valor Añadido ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Después de la reestructuración, ENTIDAD 1 continúa adquiriendo las materias primas y, sin perder la propiedad de dichos materiales, los entrega a ENTIDAD 2, para su transformación, sin que esta última entidad adquiriera en ningún momento la propiedad del producto. Una vez que se han fabricado los electrodos, es la misma ENTIDAD 1, que no dispone en España de personal ni de instalaciones de ningún tipo, quien los vende a clientes establecidos fuera del territorio ibérico. Los productos con destino a este territorio son vendidos por ENTIDAD 1, a ENTIDAD 3, quien, a su vez, los transmite a los clientes finales.

4º. Sobre la base de los hechos que aquí hemos resumido, ENTIDAD 1, concluyó solicitando de esta Junta Arbitral la admisión a trámite del conflicto y que determine si ENTIDAD 1, operó o no en España a través de establecimiento

permanente a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en el año 2014. Solicitó, además, que la Junta Arbitral se pronuncie sobre si la Agencia Estatal de Administración Tributaria debe seguir sometiendo a ENTIDAD 1, a su fuero, en virtud de los últimos párrafos del artículo 51.4 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y del art. 16 del Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

2. Admisión a trámite

5º. El día 22 de marzo de 2016, el Presidente de la Junta Arbitral admitió a trámite el escrito de ENTIDAD 1, y tuvo por planteado el conflicto entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Hacienda Tributaria de Navarra, emplazando a las partes para formular alegaciones y aportar y proponer las pruebas que estimasen oportunas.

3. Alegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

6º. El día 29 de abril de 2016 se recibieron en la sede de la Junta Arbitral las alegaciones formuladas por el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que comienzan relatando los hechos que estimó relevantes. Dice que el almacén utilizado por ENTIDAD 1, antes de 2014 no estaba situado en Navarra y, respecto de los contratos entre entidades del grupo, sostiene que la actividad de fabricación de ENTIDAD 2, es absolutamente dependiente de las decisiones de la matriz suiza y que la de ENTIDAD 3, se reduce a la negociación de precios y recepción de pedidos para el mercado nacional, aunque muchas de las condiciones de venta vengan impuestas por negociaciones que lleva a cabo la matriz y otras sociedades del grupo. Así mismo afirma que las filiales no asumen riesgos económicos porque la fabricante cobra el coste más un margen y la comercial un beneficio en función del volumen de ventas.

Requerimientos realizados a clientes de electrodos demuestran que no cambió la comercialización después de 2013, interviniendo las mismas personas, teléfonos de contacto, condiciones de venta, etc. y realizándose la negociación de precios de grupo a grupo. Lo mismo ocurre con clientes de subproductos, que siguen poniéndose en contacto con la misma persona, trabajador de ENTIDAD 2, aunque a nombre de otra sociedad. En el área de adquisición de materias primas como el coque metalúrgico y la brea de conformación, es ENTIDAD 2, quien realiza las funciones que deberían corresponder a la matriz. En la sección de transportes, en 2014 siguen interviniendo las mismas personas con las mismas funciones y, además, una misma empresa india de consulting negociaba los precios vinculados a contratos a nombre de ENTIDAD 1, que, sin embargo, podían vincular a otras sociedades del grupo, como efectivamente sucedió con ENTIDAD 2, en 2013.

7º. A partir de estos hechos, inicia su alegato la Agencia Estatal de Administración Tributaria invocando la falta de competencia de la Junta Arbitral para intervenir en este asunto porque se trata de determinar si ENTIDAD 1, tenía o no establecimiento permanente en España, lo cual no puede entenderse incluido entre las competencias de la Junta Arbitral “puesto que ni versa sobre un punto de conexión, ni sobre la interpretación y aplicación del Convenio, ni sobre la domiciliación de los contribuyentes”.

8º. Considera igualmente que ENTIDAD 1, disponía de un lugar fijo de negocios en Navarra, donde estaban personas que realizaban funciones o actividades fundamentales o esenciales para su actividad. La matriz suiza asumía por contrato todos los riesgos económicos y el control total de las funciones de sus filiales que eran, en la práctica, centros de coste o de ventas.

9º. Todo ello se sustenta con un minucioso informe de la Inspección, que se adjunta a las alegaciones, donde se afirma que se dan en el caso los requisitos

objetivos, subjetivos y funcionales para considerar que existe en Navarra un establecimiento permanente: lugar fijo de negocios y vinculación a un territorio concreto, existencia de personas que, aun sin relación laboral, realizan funciones para ENTIDAD 1 en el territorio de aplicación del impuesto, y realización de actividades que funcionalmente forman parte de la que desarrolla la matriz pues el hecho de que ésta tenga su domicilio en Suiza ello no quiere decir que desarrolle su actividad en Suiza. De este modo, ENTIDAD 2, es calificada como un centro de producción dependiente de la compañía suiza, la cual tiene presencia en territorio español a través de los empleados de sus filiales.

10º. Además, la Agencia Estatal de Administración Tributaria opina que ENTIDAD 1, actuaba en Navarra a través de agente dependiente o agencia o representación autorizada para contratar en su nombre y por su cuenta. También en este punto el informe de la Inspección trata de demostrar que concurren los elementos objetivos, subjetivos y funcionales que demuestran la presencia de un agente dependiente.

Desde el punto de vista objetivo se afirma que ENTIDAD 3, negocia precios de productos fabricados en España que ENTIDAD 1, envía a otros países; lo mismo sucede con la venta de subproductos cuyos precios son negociados por ENTIDAD 2.

Desde el punto de vista subjetivo, parte de la actividad de ENTIDAD 1, se realiza en España a través del personal de sus filiales, disponiendo ENTIDAD 2, de cuños, hojas con membretes y sellos de la matriz, de la que depende absolutamente, pues es su único cliente y decide cómo debe fabricar, le cede el conocimiento tecnológico y puede incluso llegar a imponerle los proveedores. A su vez, ENTIDAD 3, es cliente único y único distribuidor en España y Portugal de la matriz que le proporciona folletos y asistencia técnica, tiene derecho a conocer la política de precios de la filial y puede proponerle cambios en los precios.

A la misma conclusión llega la Inspección en su análisis funcional porque, en su opinión, las filiales españolas son absolutamente dependientes de la matriz, no asumen riesgos económicos y una filial es cliente único de la matriz y la matriz es cliente único de la otra.

11º. Tras efectuar algunas consideraciones sobre la continuidad de la actividad que ya se realizaba en 2013, concluye la Agencia Estatal de Administración Tributaria afirmando la existencia de un establecimiento permanente de ENTIDAD 1, en Navarra y de ahí resulta lo siguiente:

1º) ENTIDAD 2, presta a ENTIDAD 1, un servicio de fabricación que se considera realizado en España en virtud de la regla general del artículo 69.Uno de la LIVA.

2º) ENTIDAD 1, realiza entregas interiores a ENTIDAD 3, sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

3º) Corresponde a la Comunidad Foral de Navarra la exacción del IVA de los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio navarro y su volumen total de operaciones en el año anterior hubiere excedido de siete millones de euros, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal (art. 33 del Convenio Económico).

12º. En virtud de todo lo anterior, el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria solicita de esta Junta Arbitral que declare su falta de competencia para pronunciarse sobre este asunto y, subsidiariamente, que dicha Agencia no es competente para efectuar las devoluciones solicitadas por ENTIDAD 1.

4. Alegaciones de la Hacienda Tributaria de Navarra

13º. El mismo día 29 de abril de 2016, al Hacienda Tributaria de Navarra presentó su escrito de alegaciones en el que puede leerse que ENTIDAD 3, está domiciliada en Navarra y su objeto social es la comercialización y desarrollo de negocio y la venta de todos los productos fabricados o vendidos comprendidos bajo las patentes, marcas o know-how de GRUPO 1 y de cualquiera de sus sucursales o filiales directas e indirectas. ENTIDAD 2, tiene el mismo domicilio social y su objeto es la fabricación y comercio de electrodos de grafito artificial.

La Hacienda Tributaria de Navarra insiste en declinar su competencia por entender que no existe establecimiento permanente en Navarra. En defensa de su tesis alega que la Agencia Estatal de Administración Tributaria no ha realizado más que un planteamiento meramente descriptivo de las relaciones de ENTIDAD 1, con sus filiales sin señalar qué elementos en concreto pueden llevar a calificar las actividades de dicha sociedad como las propias de un sujeto establecido en España. Considera excesivamente ambigua el acta de inspección instruida por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y entiende que en ella “no acaba de definirse... si la inviabilidad para el reconocimiento de ENTIDAD 1, como entidad no establecida es estrictamente jurídica y deriva de específicas cláusulas de los contratos, incompatibles con ese reconocimiento y que habría que modificar, o, siendo plenamente válidas a ese objeto, la inviabilidad trae su causa del incumplimiento por las sociedades del grupo de tales cláusulas, actuando de facto al margen de las estipulaciones contractuales, o si concurren ambas circunstancias a la vez”.

Según la Hacienda Tributaria de Navarra, existe un contrato de fabricación o manufactura entre ENTIDAD 1, y ENTIDAD 2, en cuya virtud la primera concierta con la segunda un precio para que ésta transforme la materia prima que la primera pone a su disposición. El hecho de que ENTIDAD 2, se encuentre íntegramente participada por ENTIDAD 1, ni sirve ni es suficiente por sí misma para entender que esta última actúe como establecimiento permanente de la matriz.

Tras describir las relaciones existentes entre las tres sociedades y las de estas con sus proveedores y clientes, la Hacienda Tributaria de Navarra concluye su escrito solicitando que se declare que la competencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la exacción y devolución de las cuotas soportadas en España por ENTIDAD 1.

14º. Con el escrito de alegaciones de la Hacienda Tributaria de Navarra se aportan una serie de documentos que acreditan:

a) que ENTIDAD 2, negocia y concierta con absoluta libertad las condiciones de los principales suministros de gas y energía eléctrica (documentos 1 a 3);

b) que ENTIDAD 1, tributa en Francia con una estructura de funcionamiento similar a la que emplea en España (documento 4, consistente en declaración presentada ante la Dirección General de Finanzas Públicas de Francia, y documentos 5 y 6, facturas emitidas a ENTIDAD 4);

c) que el personal que realizaba labores comerciales en ENTIDAD 2, antes de 2014 fue traspasado a la nueva entidad comercializadora ENTIDAD 3 (documento 7: informe de vida laboral correspondiente a la cuenta de cotización de ENTIDAD 3.);

d) que las entidades ENTIDAD 5, ENTIDAD 6, ENTIDAD 7 y ENTIDAD 8, adquieren de ENTIDAD 3, electrodos de grafito y que desde 1 de enero de 2014 las relaciones comerciales se realizan exclusivamente con personal de dicha sociedad que es la que emite las facturas y ante la que se realizan los pagos, y con la que se resuelven incidencias; y que no mantienen relación comercial alguna con ENTIDAD 1, ni con ninguna otra entidad del grupo distinta de la comercializadora (documentos 8 a 11);

e) que las entidades ENTIDAD 9, ENTIDAD 10, ENTIDAD 11 y ENTIDAD 12, negocian las ventas de materias primas y los servicios de transporte, en los años 2014 y siguientes, con ENTIDAD 1, entidad a la que emiten las facturas y de la que reciben los pagos, sin que tengan relación alguna con empleados de ENTIDAD 2, ni de ENTIDAD 3, (documentos 12 a 15).

5.- Instrucción del procedimiento

15º. Mediante Resolución de 10 de mayo de 2014, el Presidente de la Junta Arbitral declaró abierto el periodo de instrucción, designó como ponente de este conflicto a don Eugenio Simón Acosta y emplazó a las partes para que, en términos de dos meses, aportasen a la Junta Arbitral los medios de prueba oportunos.

16º. La Hacienda Tributaria de Navarra presentó escrito el día 19 de julio de 2016, aportando como medios de prueba los siguientes:

1.- Documental consistente en los documentos presentados con su escrito de alegaciones.

2.- Nueva documental consistente en la aportación de documentos recabados de ENTIDAD 1, durante la fase de instrucción.

6. Trámite de audiencia

17º. Por Resolución del Presidente de la Junta Arbitral, de 1 de septiembre de 2016, se acordó poner de manifiesto el expediente a las Administraciones tributarias en conflicto, así como a los interesados en el procedimiento,

emplazándolos por quince días hábiles comunes para efectuar las alegaciones que considerasen convenientes.

7. Alegaciones finales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

18º. La Agencia Estatal de Administración Tributaria dedica una buena parte de su escrito de alegaciones finales a tratar cuestiones formales, cual la de la admisibilidad de la prueba aportada por la Hacienda Tributaria de Navarra con el escrito a que nos hemos referido en el párrafo 16º. Se opone a ella porque se trata de documentos aportados por el obligado tributario, ENTIDAD 1, que tuvo la oportunidad de hacerlo en el procedimiento de inspección de que dimana el presente conflicto. Según la Agencia Estatal de Administración Tributaria, “el obligado tributario está tratando de suplir su inactividad en el procedimiento inspector remitiendo o aportando ahora nueva documentación a una Administración tributaria (la HTN) que, en principio, carece de competencia para conocer de la misma. A su vez, esta última Administración se hace eco de los intereses particulares del obligado tributario, violando tanto su deber de abstención, regulado en los artículos 51.4 del Convenio y 16.1 del Reglamento de la Junta Arbitral como su obligación de actuar conforme a los procedimientos administrativos establecidos”. Considera también la Agencia Estatal de Administración Tributaria que existe “una clara obligación de abstención por parte de ambas Administraciones desde la notificación del conflicto. Dicha obligación de abstenerse alcanza a cualquier actuación en relación con el asunto objeto de conflicto hasta la resolución de éste”.

Insiste, además, en su pretensión de que sea inadmitido el conflicto por falta de competencia de la Junta Arbitral para determinar si ENTIDAD 1, tiene o no establecimiento permanente en España.

19º. En cuanto al fondo del asunto, estima la Agencia Estatal de Administración Tributaria que, si la diferencia entre la situación del año 2014 y los años anteriores residiese, como pretende ENTIDAD 1, en la desaparición del almacén que antes poseía en el País Vasco, “la Hacienda Tributaria de Navarra debería haber exigido al obligado tributario las devoluciones de IVA de los periodos anteriores a 2014 pues se las debería haber devuelto la Hacienda de Guipúzcoa”.

En fin, se remite la Agencia Estatal de Administración Tributaria al informe de inspección aportado con sus alegaciones iniciales donde se analizan, con profusión de detalles, las relaciones entre ENTIDAD 1, con sus filiales y, en especial, la asunción por parte de la primera de los riesgos de fabricación y comercialización, la garantía de un beneficio para las filiales, la dependencia de éstas respecto de las decisiones sobre los detalles de la fabricación y la comercialización que corresponden principalmente a la matriz. De todo ello deduce, aplicando la doctrina jurisprudencial del caso “Roche” que ENTIDAD 2, y ENTIDAD 3, son realmente un establecimiento permanente de ENTIDAD 1, en España.

8. Alegaciones finales de la Hacienda Tributaria de Navarra

20º. El escrito de alegaciones finales de la Hacienda Tributaria de Navarra tuvo entrada en la Junta Arbitral el día 21 de septiembre de 2016 y en él se defiende la competencia de la Junta para resolver el conflicto. Con respecto al fondo del asunto califica de contradictorio e incompleto el análisis que realiza la Agencia Estatal de Administración Tributaria de la distribución de funciones y riesgos entre ENTIDAD 1, y sus filiales; reprocha a la Agencia Estatal de Administración Tributaria que prescinda del modo en que el GRUPO 1 actúa en otros países, en concreto en Francia; niega que se haya demostrado la existencia de un lugar fijo de negocios en Navarra porque no se ha analizado la estructura de medios materiales y humanos que posee ENTIDAD 1, en Suiza ni se ha

acreditado que la supuesta utilización de los medios de las filiales sea absolutamente necesaria; afirma que la intervención de las filiales en las operaciones de la matriz sólo se da en aspectos marginales o tiene un carácter meramente auxiliar, secundario, esporádico y no determinante de la función desarrollada en Suiza. Finalmente, también se opone a que se considere a las filiales como agente dependiente porque la jurisprudencia sentada en el caso Roche no se refiere al Impuesto sobre el Valor Añadido sino al Impuesto sobre la Renta de No Residentes y porque dichas filiales no tienen atribuida la capacidad real de vincular contractualmente a la matriz.

21º. Se plantea, además, una cuestión nueva en el escrito de alegaciones finales de la Hacienda Tributaria de Navarra: la competencia para comprobar la situación tributaria de ENTIDAD 2, y ENTIDAD 3, y determinar si constituyen o no establecimientos permanentes de ENTIDAD 1.

Sobre este asunto hemos de decir que no constituye objeto del conflicto porque, tratándose de un conflicto negativo de competencias iniciado a instancia del obligado tributario, la materia sobre la que hemos de pronunciarnos no es otra que la competencia para exaccionar y exigir o, en su caso, devolver el Impuesto sobre el Valor Añadido, pues esta es la competencia que ambas partes declinaron al desestimar cada una de ellas la pretensión de ENTIDAD 1.

22º. Igualmente es cuestión nueva que no corresponde resolver en este momento sin vulnerar el derecho a la defensa de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la solicitud de que se declare que es, en todo caso, la Agencia Estatal de Administración Tributaria quien debe soportar el pago de los eventuales intereses de demora que hayan de satisfacerse al obligado tributario por ser ésta la Administración responsable de la no tramitación de las solicitudes de devolución realizadas por el obligado tributario. En principio, el pago de intereses al obligado tributario correrá a cargo de la Administración que resulte competente para exaccionar el impuesto, sin perjuicio de que puedan ejercitarse las acciones de reembolso o de resarcimiento en el procedimiento legalmente

adecuado y ante los organismos que resulten ser competentes para tramitarlo y resolverlo.

9. Alegaciones finales de ENTIDAD 1.

23º. La entidad interesada, ENTIDAD 1, también presentó un extenso escrito de alegaciones finales que tuvieron entrada en la Junta Arbitral el día 19 de septiembre de 2016, en la que se ratifican y amplían las formuladas en su escrito de inicio de este procedimiento.

De los 16 epígrafes de que consta dicho escrito es especialmente novedoso y relevante el número 9, en el que se da cuenta de los medios materiales y personales de que dispone ENTIDAD 1, en su sede de Suiza y cómo con ellos gestiona las compras a proveedores. Por lo demás, la interesada insiste en las razones de eficiencia empresarial que motivaron la reestructuración de su *modus operandi* a partir del año 2014, en la independencia jurídica y económica de las filiales españolas que no pueden ser consideradas medios de producción materiales y humanos de su matriz con una consistencia mínima y estructura para realizar actividades por cuenta de ENTIDAD 1.

En virtud de todo ello, ENTIDAD 1, solicita que la Junta Arbitral determine cuál es la Administración competente para revisar las liquidaciones de Impuesto sobre el Valor Añadido presentadas por ella en el año 2014 y, en su caso, realizar las devoluciones que correspondan. Solicita asimismo que la Junta Arbitral se pronuncie sobre la interpretación que debe darse al art. 51.5 del Convenio Económico.

SEGUNDO. NORMAS APLICABLES

24º. Para la resolución del conflicto se ha tenido en cuenta la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral

de Navarra (en adelante, LORAFNA), el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y sus sucesivas modificaciones (en adelante, el Convenio); el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante RJA), aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo; la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA); LA Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LFIVA); el Convenio entre el Estado Español y la Confederación Suiza para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, modificado por los protocolos firmados en Madrid el 29 de junio de 2006 y el 27 de julio de 2011; así como las demás normas de general aplicación.

TERCERO. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

1. Cuestiones preliminares

25º. Antes de examinar el fondo del asunto es necesario pronunciarse sobre algunas cuestiones procesales previas que las partes y la entidad interesada han planteado a lo largo de este procedimiento.

26º. Se ha discutido la competencia de esta Junta Arbitral para conocer del conflicto. En concreto, la Agencia Estatal de Administración Tributaria viene defendiendo, desde sus alegaciones iniciales, que la competencia sobre la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido depende directamente de la existencia de un establecimiento permanente de la ENTIDAD 1, en España y este asunto no puede entenderse incluido entre las competencias de la Junta Arbitral previstas en el Convenio porque –en su opinión- ni versa sobre un punto de conexión ni sobre la interpretación del Convenio, ni sobre la domiciliación de los contribuyentes. Apoya su pretensión en una resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico con el País Vasco, recaída en un incidente de ejecución, en

la que se acuerda que la Junta Arbitral no tiene competencia para revisar los actos dictados por las Administraciones en conflicto, criterio también sostenido por la Resolución 18/2011 de la misma Junta Arbitral del Concierto.

Frente a ello hemos de decir que, al margen de que dichas resoluciones no vinculan a esta Junta Arbitral, la cuestión que aquí se plantea es netamente diferente de las que en ellas se trataron. Compartimos la tesis de la falta de competencia de la Junta Arbitral para anular actos de las Administraciones en conflicto, pero lo que aquí se debate no es la validez de tales actos, sino la determinación de la Administración competente para lo que es necesario estudiar, a modo de cuestión prejudicial, si existe o no establecimiento permanente en Navarra.

Es el propio Convenio el que, en su artículo 33.10, configura como punto de conexión, determinante de la competencia sobre la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido, el hecho de que los empresarios o profesionales estén o no establecidos en España. Por lo tanto, estamos ante un conflicto surgido entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del Convenio a un caso concreto concernientes a relaciones tributarias individuales.

Además, esta Junta Arbitral se ha pronunciado ya en anteriores ocasiones sobre esta cuestión. Es el punto 43º de la Resolución de 15 de mayo de 2014, recaída en el conflicto 48/2012, dijimos que *“la Junta Arbitral de Navarra es competente para calificar, como cuestión prejudicial, los hechos que deban ser subsumidos en las normas reguladoras de los impuestos cuando dicha calificación sea necesaria para resolver un conflicto de competencias que sea objeto de una pretensión residenciable ante la Junta”*. Y también, en el ordinal 14º la Resolución de 30 de junio de 2014, dictada en el conflicto 54/2012, se reiteró esta doctrina con el siguiente texto:

“Como se desprende de este resumen de los términos del conflicto, es evidente que, al exclusivo efecto de determinar qué Administración es competente en este caso, hemos de resolver con carácter previo si la operación se encuentra sujeta o no al Impuesto sobre el Valor Añadido, pues resuelto lo anterior, corresponderá a una u otra Administración, bien proceder a la devolución de las cuotas percibidas –caso de no estar sujeta al IVA-, bien admitir su deducción-devolución -caso de estar sujeta-.

Es decir, la cuestión del conflicto negativo de competencias conduce a un problema de calificación tributaria de unas operaciones cuya naturaleza, a efectos del IVA, hemos de dilucidar por tratarse de un asunto previo y necesario para la resolución del conflicto competencial.”

Por todo ello, hemos de desestimar la pretensión de incompetencia de la Junta Arbitral deducida por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

27º. Se opone asimismo la Agencia Estatal de Administración Tributaria a la admisión como prueba de los documentos aportados por la Hacienda Tributaria de Navarra en periodo de instrucción, por entender que se ha producido una flagrante violación del procedimiento al servir como conducto del obligado tributario para aportar documentación que éste podía y debida haber presentado previamente en el procedimiento inspector y al suministrar nueva documentación que la propia Hacienda Tributaria de Navarra reconoce haber recabado y obtenido del obligado tributario.

Sus apoyos jurídicos son, por un lado, el artículo 34 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), que permite al obligado tributario formular alegaciones y aportar documentos que serán tenidos en cuenta al redactar la correspondiente propuesta de resolución; y el artículo 157 de la LGT, en cuya virtud el obligado tributario puede formular alegaciones en el trámite de audiencia posterior a la formalización del acta de disconformidad. De aquí deduce

la Agencia Estatal de Administración Tributaria que el obligado tributario debió aportar y no aportó en el procedimiento de inspección los documentos que posteriormente hizo llegar a la Hacienda Tributaria de Navarra para que ésta los incorporase al expediente de este conflicto. Se habría producido, de este modo, una especie de fraude procesal que habría desequilibrado la igualdad de las partes en el procedimiento.

De otra parte, se basa la AEAT en el artículo 51.4 del Convenio que ordena a las partes abstenerse de cualquier actuación ulterior relativa al conflicto una vez que éste se ha suscitado; así como en el artículo 16 del RJA que concreta el momento en que nace y se extingue la obligación de detener cualquier actuación administrativa en relación con el asunto objeto de conflicto. Con estas premisas legales, la Agencia Estatal de Administración Tributaria afirma que es ilegal la actuación de la Hacienda Tributaria de Navarra al recabar del obligado tributario documentos y pruebas tras el planteamiento del conflicto.

Ambas alegaciones deben ser rechazadas. La primera porque éste es un procedimiento distinto del que tramitaron los órganos de inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a fin de comprobar la procedencia de la devolución solicitada por ENTIDAD 1, sin que las actuaciones de comprobación puedan limitar o condicionar la aportación de pruebas que sirvan para dar respuesta a la cuestión competencial que aquí tratamos de resolver. Por otra parte, esta Junta Arbitral ya se ha pronunciado en anteriores ocasiones sobre el sentido del artículo 51.4 cuando ordena a las Administraciones en conflicto abstenerse de ulteriores actuaciones relativas al conflicto: sería absurda una interpretación que impidiese a las partes defender su competencia en un procedimiento cuyo objeto fundamental es precisamente la titularidad de dicha competencia, e igualmente absurdo sería privar a esta Junta Arbitral de los elementos de juicio necesarios para adoptar la decisión que legalmente le está encomendada. Por ello, la abstención de actuar no se refiere a las actuaciones dirigidas a defender la competencia sino a la suspensión del procedimiento en el

que se han producido las actuaciones administrativas cuya competencia se discute.

28º. Otra cuestión previa que ha de resolverse, a pesar de que no ha sido suscitada por ninguna de las partes, es la de la admisibilidad de la documentación aportada al procedimiento por ENTIDAD 1, para sustentar cuanto afirma en su extenso y detallado escrito de alegaciones finales.

De ninguno de esos documentos puede decirse que sean documentos nuevos o conocidos después de concluido el periodo de instrucción por lo que deben ser inadmitidos, en cumplimiento de lo dispuesto por el artículo 35.e) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Por otra parte, no sería coherente con la preferencia de tramitación que se ha dado a este expediente, admitir una documentación que obligaría a dilatar el procedimiento y posponer la resolución final, la cual no podría ser adoptada sin oír de nuevo a las partes para conocer su criterio al respecto.

29º. La entidad interesada, ENTIDAD 1, solicita que la Junta Arbitral se pronuncie sobre la interpretación que ha de darse al artículo 51.5 del Convenio, según el cual cuando se suscite el conflicto de competencias, hasta tanto sea resuelto el mismo, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en discusión continuará sometiéndolos a su fuero, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones. En su opinión, la Agencia Estatal de Administración Tributaria debería proceder a devolver inmediatamente las cuotas de IVA solicitadas, previas las comprobaciones pertinentes, en tanto en cuanto ha sido la Administración que ha venido gravándola.

Esta cuestión no es objeto del presente conflicto y no puede la Junta Arbitral pronunciarse sobre ella. No ha de olvidarse que ENTIDAD 1, no es propiamente parte en el conflicto ni tiene poder de disposición sobre las

pretensiones que aquí deben dilucidarse, a pesar de que el procedimiento se haya puesto en marcha por su iniciativa. La intervención del obligado tributario al amparo del artículo 14.3 del RJA no es equivalente a la de un demandante que con su pretensión delimita el objeto de un proceso. El conflicto no se inicia a instancia de parte, sino que se entiende automáticamente planteado cuando el obligado tributario denuncia ante la Junta Arbitral que dos Administraciones han declinado su competencia en un asunto de su interés y, por tanto, el conflicto tiene por objeto la determinación de la competencia que ambas han negado que les corresponde. En el presente caso el conflicto se constriñe a decidir quién es competente para exaccionar y, en su caso, devolver las cuotas de IVA solicitadas por ENTIDAD 1.

2. Sobre el fondo del asunto

30º. Se discute en el presente conflicto la competencia para exaccionar y, en su caso, devolver cuotas de IVA del año 2014 a ENTIDAD 1. Las partes hacen depender la competencia de una u otra Administración de que ENTIDAD 1, haya o no actuado en España mediante establecimiento permanente.

31º. En el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido el concepto de establecimiento permanente no es relevante en orden a determinar el lugar de realización de las entregas de bienes, para los que existen otros criterios de sujeción distintos de la sede de las personas o entidades que intervienen en la operación (principalmente el lugar de puesta a disposición, el de inicio de la expedición o transporte, o el lugar de instalación o montaje). Sólo, de forma excepcional, se utilizan los criterios de establecimiento permanente y domicilio en el caso de las entregas de gas, de electricidad y de calor y frío a través de redes.

Sin embargo, la sede o establecimiento permanente adquiere una significación especial en la distribución de competencias entre la Comunidad Foral

de Navarra y la Administración tributaria estatal a efectos de la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava las entregas de bienes.

32º. El artículo 33 del Convenio regula la distribución de competencias entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra en relación con la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido, haciéndolo depender del domicilio fiscal del sujeto pasivo y del lugar donde haya realizado las operaciones gravadas. Por lo que aquí interesa, corresponde a Navarra la competencia cuando el obligado tributario haya operado exclusivamente en territorio navarro; en caso de haber operado en territorio navarro y territorio común la competencia se distribuye entre ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el año natural. En el presente caso parece estar admitido por ambas partes que ENTIDAD 1, ha operado exclusivamente en territorio navarro. Ahora bien, tratándose de operaciones realizadas por empresarios o profesionales no establecidos en España, en las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo, corresponderá a la Administración del Estado la exacción del tributo y las devoluciones que, en su caso, procedan.

El objeto del debate reside, pues, en si ENTIDAD 1 es o no un empresario establecido en España. Si no lo estuviera y, salvo casos de inversión del sujeto pasivo del impuesto, la competencia correspondería al Estado y, en caso contrario, se aplicaría la regla general antes indicada y sería competente la Comunidad Foral de Navarra.

33º. Hay que recordar, a estos efectos, que tanto el artículo 84.Dos de la LIVA como el artículo 31.2 de la LFIVA disponen que *“se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto”* y que *“se entenderá que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de*

bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas”.

Ha de tenerse también en cuenta que el establecimiento permanente es concepto polisémico, para el que existen definiciones no siempre iguales en los convenios para evitar la doble imposición y el fraude suscritos por España, en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y en la LIVA y LFIVA. En otras palabras, el concepto de establecimiento permanente a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido es autónomo y está sometido a las prescripciones del Derecho comunitario. Se encuentra definido en el artículo 69.Tres de la LIVA.

Por lo que hemos dicho antes, el citado artículo 69.Tres, tiene una rúbrica y ubicación sistemática que lo confina, en principio, en el ámbito de las prestaciones de servicios. No obstante, las definiciones que en él se contienen son aplicables a todos los efectos de la LIVA, por más que sea excepcional su proyección sobre las entregas de bienes. El número 2º del artículo 69.Tres de la LIVA delimita del siguiente modo el establecimiento permanente (omitimos los párrafos que no interesan a nuestros fines):

“2º Establecimiento permanente: cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades empresariales o profesionales.

En particular, tendrán esta consideración:

a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

e) Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.

f) Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.

Así pues, nuestra labor se debe concentrar en examinar si en el presente caso ENTIDAD 1, disponía de un lugar fijo de negocios para realizar sus actividades empresariales en España y, en particular, si ENTIDAD 2, o ENTIDAD 3, podían ser consideradas como agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta de ENTIDAD 1.

34º. Conviene añadir que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto altamente armonizado y que en el Derecho comunitario (tanto en las normas jurídicas como en la jurisprudencia del TJUE) se encuentran referencias al establecimiento permanente que no pueden ser ignoradas por el Derecho interno y que constituyen un instrumento de interpretación que hemos de tener en cuenta.

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, no contiene una definición de establecimiento permanente, pero utiliza este concepto en su artículo 44 para determinar el lugar de prestación de los servicios. Para subsanar la deficiencia y conseguir una interpretación uniforme en toda la Unión, el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, dice lo siguiente:

“1. A efectos de la aplicación del artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE, se entenderá por «establecimiento permanente» cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica contemplada

en el artículo 10 del presente Reglamento, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento.”

Con carácter más genérico (no sólo referido a las prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE) el artículo 53 del citado Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 establece:

“1. Para la aplicación del artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE solo se tomará en consideración el establecimiento permanente que tenga el sujeto pasivo cuando se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan realizar la entrega de bienes o la prestación de servicios en la que intervenga.

2. Cuando un sujeto pasivo tenga un establecimiento permanente en el territorio del Estado miembro en que se adeude el IVA, se considerará que dicho establecimiento no interviene en la entrega de bienes o prestación de servicios en el sentido del artículo 192 bis, letra b), de la Directiva 2006/112/CE, a menos que el sujeto pasivo utilice los medios técnicos y humanos de dicho establecimiento permanente para operaciones inherentes a la realización de la entrega imponible de esos bienes o la prestación imponible de esos servicios en dicho Estado miembro, ya sea antes o durante esa entrega o prestación.

Cuando los medios del establecimiento permanente se utilicen exclusivamente para llevar a cabo tareas administrativas auxiliares, tales como la contabilidad, la facturación y el cobro de créditos, no se considerará que dichos medios se hayan utilizado a los fines de una entrega de bienes o una prestación de servicios.

35º. A partir de esta normativa, sobre cuya interpretación no existe discrepancia entre las partes, nuestra tarea se condensa en el análisis de los elementos fácticos del caso, a fin de determinar si la situación de ENTIDAD 1, en el año 2014 permite su subsunción en la noción de establecimiento permanente. Estamos, por tanto, ante una cuestión que ha de resolverse valorando la prueba aportada al procedimiento.

36º. La Agencia Estatal de Administración Tributaria basa la supuesta existencia de establecimiento permanente en Navarra en un detallado informe elaborado por la Delegación Especial de Navarra de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y presentado como anexo a su escrito inicial de alegaciones. El informe se apoya en una serie de documentos incorporados al expediente de inspección que no han sido aportados a este procedimiento, pero tampoco han sido impugnados ni discutidos por la Hacienda Tributaria de Navarra. El informe se refiere a los siguientes aspectos:

1.- Sobre la naturaleza y actividad de ENTIDAD 2, y ENTIDAD 3.

Según su declaración del Impuesto sobre Sociedades, ENTIDAD 2, está participada en el 99,99 % por ENTIDAD 1. De las cuentas anuales de ENTIDAD 2, se extrae la siguiente afirmación sobre la naturaleza de las actividades de esta sociedad (pág. 5 del informe):

“La sociedad tiene firmado un contrato con la empresa del grupo, ENTIDAD 1 (antes ENTIDAD 14), ubicada en Suiza, en función del cual, la Sociedad opera únicamente como centro de producción para la práctica totalidad de las exportaciones, las cuales son realizadas a través de dicha empresa del Grupo. De esta forma la sociedad recibe en depósito gran parte de las materias primas que son incorporadas en el proceso

productivo, facturando los costes de producción incurridos, más un margen sobre los mismos. El mencionado contrato es prorrogable anualmente.”

De las cuentas anuales de ENTIDAD 3, se desprende que su socio único es ENTIDAD 1, que se dedica a la “comercialización y desarrollo de negocio y la venta de todos los productos fabricados o vendidos comprendidos bajo las patentes, marcas o know-how de GRUPO 1 y cualquiera de sus sucursales o filiales directas e indirectas”, y que “el 1 de enero de 2014 la sociedad ha firmado un contrato de distribución con ENTIDAD 1, por el cual la sociedad se encargará de la comercialización de productos de aquella en el mercado de España y Portugal. Asimismo, ha firmado otro contrato de transmisión de activos con ENTIDAD 2, por la cual esta transfiere a la sociedad su organización de ventas”.

2.- Sobre la operativa del GRUPO 1 en España.

En relación con el modo de operar del GRUPO 1 en España en 2013 y en 2014, el informe se remite a las manifestaciones de la entidad interesada en diversos documentos (DUAs y documentos de transporte), escritos y aclaraciones aportados al expediente de inspección (págs. 6 a 12 del informe).

3.- Sobre las relaciones de ENTIDAD 1, con la Hacienda Pública española

Se dice que en la declaración resumen anual de IVA de 2013, ENTIDAD 1, declaró una cifra de negocios de 145.254.779,53 € y un volumen de operaciones realizado en Navarra del 100%, según los criterios de localización del Convenio Económico entre el Estado y la CF de Navarra.

En 2014 la entidad pasa a considerarse como no establecida a efectos de IVA en territorio español. En consecuencia, presenta sus declaraciones por el IVA a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria solicitando la devolución de las cuotas de IVA soportado. La entidad no tiene IVA repercutido correspondiente a

las entregas de bienes que realiza en territorio español como consecuencia del esquema de tributación del grupo.

Destaca el informe que, aun considerándose sujeto no establecido, ENTIDAD 1, no aplicó el procedimiento especial de devolución previsto en el art. 119 de la Ley 37/1 992 del IVA (por remisión del art. 119 bis de la misma Ley). La entidad declara como operaciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, entre otras, entregas intracomunitarias de bienes y exportaciones lo cual –afirma la AEAT- es incompatible con el régimen de devolución previsto en el artículo 119 de la Ley del IVA. No es competencia de esta Junta Arbitral pronunciarse sobre el modo, correcto o erróneo, en que el obligado tributario cumple sus obligaciones tributarias.

4.- Sobre el proceso de fabricación de electrodos y sus subproductos.

A partir de un escrito aportado por ENTIDAD 1, y de otra información obtenida en internet (todo ello aportado al expediente de inspección, pero no a este procedimiento), el informe describe cómo es el proceso productivo de ENTIDAD 2, que nosotros extractamos del siguiente modo:

A) Fabricación de los electrodos.

Consta de una primera fase de secado y molienda del coque de petróleo, al que se añade una cantidad definida de brea y se mezclan en caliente, para, acto seguido, extrudarlo y enfriarlo, obteniendo el “electrodo crudo” de forma cilíndrica.

En la segunda fase el electrodo es introducido en un horno donde se produce la coquización de la brea, impregnación con brea y nueva coquización, para pasar a un proceso de cocción en horno de gas a 800 grados durante 5 a 20 días. En esta fase se genera como subproducto el coque brea a granel.

En la tercera fase los electrodos son introducidos al horno de grafitización, donde son sometidos a una temperatura de unos 3.000°C, para formar la estructura cristalina del grafito. Es en esta fase, donde el coque petrolífero cambia su estructura molecular, transformándose en grafito.

De esta fase resultan dos tipos de subproductos: los finos de coque metalúrgico que, después de varios usos, no es apto para el proceso y se vende; y el scrap o electrodos grafitados dañados durante el proceso, que se venden como grafitado a granel o como grafitado para puerta de horno.

En la cuarta fase (mecanizado) los electrodos se adaptan en longitud y diámetro al uso a que se destinen y en ese proceso se genera, como subproducto, viruta de grafito, tanto en polvo como en partícula.

B) Fabricación de subproductos.

Tal como se ha expuesto, del proceso resultan varios subproductos cuya cantidad y calidad no pueden ser predeterminadas por el fabricante, por lo que no se puede programar cuándo cada subproducto va a estar disponible para la venta.

5.- Sobre el establecimiento permanente de 2013

La inspección no admite que el hecho de haber tenido establecimiento permanente en el año 2013 se derive de que ENTIDAD 1, haya tenido a su disposición un almacén arrendado porque, si así fuera, el establecimiento permanente estaría ubicado en Guipúzcoa y no en Navarra, donde la entidad presentó sus declaraciones. De aquí deduce que la consideración de ENTIDAD 1, como establecido en Navarra en 2013 era por otros motivos, quizás por la actividad que realizaba en España sirviéndose del personal de su filial (pág. 27 del informe). Invoca el art. 108 LGT (presunción de veracidad de las declaraciones)

para concluir que el propio sujeto pasivo ha admitido que tenía establecimiento permanente en Navarra.

6.- Sobre el contrato de fabricación entre ENTIDAD 1, y ENTIDAD 2, a partir de 1 de enero de 2014.

Del contrato entre ambas entidades (no aportado a este procedimiento) deduce la inspección que se trata de un contrato de prestación de servicios a cambio de una retribución. ENTIDAD 2, fabrica y ENTIDAD 1, es en todo momento dueño de los productos, incluidos los que están en proceso de fabricación y asume el riesgo de su pérdida. La primera se responsabiliza del uso eficiente de los materiales.

ENTIDAD 2 empleará a personal cualificado y utilizará las instalaciones y equipo para una producción eficiente y lo más rentable posible de los productos. También adquirirá por su propia cuenta los componentes y suministros distintos de las “materias primas y materiales semiacabados” y subcontratará los servicios necesarios-

ENTIDAD 1, proporcionará a ENTIDAD 2 todos los conocimientos y la propiedad intelectual necesaria para la fabricación de los productos, lo que incluye *know how*, instrucciones, especificaciones, asistencia técnica, patentes, fórmulas, procesos, métodos de fabricación o información similar, sin que ésta deba satisfacer cánones o royalties.

ENTIDAD 2 deberá fabricar los productos de acuerdo con los estándares de calidad que le comunique ENTIDAD 1, y le notificará a ésta las dificultades que surjan en el proceso de producción.

ENTIDAD 1, deberá satisfacer a ENTIDAD 2 una compensación por los servicios prestados equivalente a todos los costes incurridos en la fabricación de

los productos, incrementados en un margen de entre el 6% y el 8%. Los costes recuperables incluyen mano de obra, materiales adicionales, suministros, costes de mantenimiento, de alquileres y seguros, gastos de almacenaje y cualquier gasto general de fabricación, incluido el transporte, la amortización y depreciación del equipo de producción, costes administrativos y de gestión, gastos de reclamaciones de terceros, gastos financieros, etc.

A partir de estos datos, que hemos condensado en el menor espacio posible, la Inspección deduce que es ENTIDAD 1, quien asume todos los riesgos de inventario, así como el riesgo tecnológico (adquisición del *know how* y reclamaciones por defectos del proceso). En cuanto al riesgo de fabricación, aunque es ENTIDAD 2, quien se obliga a fabricar según los estándares de calidad y volumen de producción requeridos por ENTIDAD 1, es esta última quien se reserva la supervisión y control de las operaciones de fabricación, asume cualquier coste de conversión vinculado a materiales dañados, así como los beneficios y pérdidas de reevaluaciones o variaciones de producción. Es igualmente ENTIDAD 1, quien soporta los costes derivados de reclamaciones en garantía y reparación de productos. No se pacta ninguna cláusula que incentive la eficiencia o penalice la ineficiencia. Aunque, en apariencia, los riesgos extraordinarios se asumen por ENTIDAD 2, la realidad es que es ENTIDAD 1, quien se hace cargo del gasto de todas las primas de seguros. También es ENTIDAD 1, quien asume toda la carga financiera de las actividades de producción.

De todo ello el informe deduce que ENTIDAD 2, es simplemente un centro de producción o fabricación, es una fábrica que no tiene ninguna capacidad de decisión sobre qué producir y cuánto y cómo producirlo. Depende totalmente de las decisiones de la matriz.

7.- Sobre el contrato de comercialización con ENTIDAD 3.

Según este contrato (tampoco aportado a este procedimiento), ENTIDAD 1, nombra a ENTIDAD 3, distribuidor exclusivo de los productos generados en el proceso de fabricación en España y Portugal, y la primera garantiza que el precio por el que le venderá dichos productos permitirá a la comercial obtener un determinado margen operativo en condiciones de plena competencia.

ENTIDAD 3 venderá a los clientes con los mismos términos de flete que use con ENTIDAD 1. Cualquier riesgo de pérdida retraso o daño durante el trayecto será cubierto por ENTIDAD 1, y el distribuidor deberá notificarle acerca de cualquier envío perdido o dañado.

ENTIDAD 1, vende los productos y subproductos que ENTIDAD 3, comercializa en el momento en que ésta los entrega a los clientes y es la matriz que debe asegurarse de que los productos se entregan en condiciones comercializables y debidamente empaquetados.

En relación al precio de venta al Cliente final, no se establece ninguna limitación –sigue diciendo la AEAT- al que decida fijar ENTIDAD 3, aunque se reconoce el derecho de ENTIDAD 1, de obtener información sobre la política anual de precios y proponer al distribuidor periódicamente cambios en el precio de los productos.

Además, ENTIDAD 1, proporciona a ENTIDAD 3, la asistencia técnica e información necesaria sobre los productos a fin de que ésta última se la proporcione directamente a los clientes. ENTIDAD 1, proporciona a ENTIDAD 3, la asistencia técnica e información necesaria sobre los productos a fin de que ésta última se la proporcione directamente a los clientes.

En fin, como compensación por su actividad de distribución, ENTIDAD 3, obtendrá la diferencia entre el precio de venta de los productos a los clientes y el precio de compra a ENTIDAD 1. Esta última se compromete a venderle los

productos a un precio que permita a ENTIDAD 3, obtener un margen operativo (EBIT) en condiciones de plena competencia coherente con las condiciones del mercado. Este margen se fija inicialmente en el 2,5 % de su volumen de ventas, sin perjuicio de que pueda modificarse en el futuro para adecuarse a las condiciones del mercado.

En opinión de la Inspección, ENTIDAD 3, no ha asumido el coste de captación de la cartera clientes, que le ha sido cedida sin coste por ENTIDAD 1. El mayor riesgo comercial asumido por ésta consiste en que se obliga a adquirir al menos el 85 % del volumen de ventas presupuestado, pero no hay tal riesgo porque el presupuesto lo elabora ella misma y además tiene derecho a fijar la política de precios de venta. Tampoco tiene riesgo de inventario porque sólo compra a ENTIDAD 1, en el momento en que vende al cliente, frente al que tampoco asume riesgo de reclamaciones por retraso en la entrega. No hay cláusula de incentivo a la eficiencia o penalización de la ineficiencia y la comercial no asume más gastos extraordinarios que los que se produzcan por una conducta temeraria, fraudulenta o totalmente negligente. Tampoco hay riesgo financiero, riesgo por insolvencias, ni riesgo de puesta en marcha.

En conclusión (pág. 45 del informe), ENTIDAD 3, recibe un negocio de distribución en marcha, con una clientela estable cuyas compras el ejercicio anterior ascendieron a IMPORTE 1 €. Sus funciones consisten básicamente en negociar precios de venta, recibir los pedidos, emitir las facturas, canalizar las quejas e información técnica de/a los clientes, y tratar de buscar nuevos clientes. Estas funciones se desarrollan, al menos nominalmente, por apenas 4 personas.

La práctica totalidad de los riesgos es asumida por ENTIDAD 1. ENTIDAD 3, se limita a comprar lo que ya tiene vendido sin preocuparse del transporte y sin asumir ningún riesgo de inventario, ni de pérdida, daño o retraso como consecuencia del transporte. Cualquier riesgo basado en alcanzar o no alcanzar un determinado volumen de ventas depende exclusivamente de su voluntad, ya

que es ella la elabora el presupuesto de ventas y decide el precio de venta. No existe riesgo financiero y el riesgo de insolvencia puede limitarse a cargo de ENTIDAD 1.

A cambio de ejercer estas funciones y soportar esos riesgos percibe un beneficio garantizado de entre un 2 % y un 3 % del volumen de ventas.

8.- Requerimientos de información a clientes.

La Inspección ha efectuado requerimientos de información a clientes y proveedores, que clasifica en su informe en cuatro apartados: venta de electrodos, venta de subproductos, compra de materias primas y transportes.

A) Venta de electrodos.

a) Se pidió información a dos grupos internacionales cuya cabecera se encuentra en España: ENTIDAD 13 (perteneciente al GRUPO 3) y ENTIDAD 14.

ENTIDAD 13, declaró (pág. 53 del informe) que las negociaciones de precios se realizan con una persona con teléfono de prefijo de Navarra, empleada de ENTIDAD 3, y el precio es global para todas las empresas del grupo (sólo varían los incoterms). Es decir, la filial española está, según el informe, negociando la venta de electrodos propiedad de ENTIDAD 1, que luego se comercializarán en otros países, bien por la propia entidad suiza o por otras entidades del GRUPO 1. Según contrato, ninguna de las filiales españolas está facultada para negociar el precio y demás condiciones de venta relativas a los productos en nombre de otras compañías del GRUPO 1.

En relación a las facturas por la venta de electrodos a ENTIDAD 13, las facturas las emite ENTIDAD 2, en 2013 y ENTIDAD 3, en 2014, y se pagan a ENTIDAD 3, lo cual es conforme a contratos.

ENTIDAD 14, forma parte de un grupo, en el que están otras dos sociedades de Portugal, que compra electrodos cuyos precios se negocian y fijan para cada pedido conjunto para las tres sociedades (pág. 58 del informe). Interviene en la negociación la misma persona empleada de ENTIDAD 3, antes citada. No varía en nada la forma de actuar antes y después de 1 de enero de 2014.

b) También se pidió información a grupos internacionales con cabecera fuera de España: GRUPO 4 y GRUPO 5.

ENTIDAD 15, (pág. 61 del informe) compró electrodos de horno para las plantas que tiene en MUNICIPIO 1 (*Territorio Foral*) y en MUNICIPIO 2 (*Territorio Foral*) y el grupo lleva a cabo una política de compras global y los precios se acuerdan por periodos anuales y son iguales para todas las plantas del grupo. Por parte del GRUPO 1 intervienen personas que no son empleados de ninguna de las dos filiales por lo que –opina la Inspección- se infringen los contratos dado que los precios para las ventas en España debería fijarlos ENTIDAD 3. Nada cambia en la operativa anterior y posterior a 1 de enero de 2014. La intervención de personas que no son empleados de las filiales permite al inspector cuestionar su autonomía.

ENTIDAD 16, (pág. 63 del informe) adquiere electrodos cuyo precio es negociado desde Luxemburgo para todo el grupo y por parte de GRUPO 1 interviene una persona que no es empleado de las filiales españolas, sino que es jefe de ventas de GRUPO 1 de donde se deduce que los precios vienen impuestos a la comercial española que carece de poder decisorio. Además, no hay cambios en el modo de operar entre 2013 y 2014.

c) El cliente nacional que no pertenece a un grupo internacional, a quien se ha requerido información es ENTIDAD 17, que no manifiesta cómo negocia los precios ni con quién, pero se hacía del mismo modo en 2013 y 2014. En las hojas

de pedido, dirigidas a ENTIDAD 3, figura debajo la mención “e.p.c. GRUPO 1” y una dirección de Suiza, seguido de “ATT Sig. NOMBRE/APELLIDO 1”, de donde extrae la Inspección la conclusión de que ENTIDAD 1, intervenía en la venta y en algunos albaranes asociados a facturas emitidas por ENTIDAD 3, aparece el cuño de ENTIDAD 1.

B) Venta de subproductos.

Como antes se ha indicado, la cantidad y calidad de los subproductos para la venta está condicionada por el proceso productivo. Según contrato, ENTIDAD 3, es distribuidora exclusiva en España y Portugal de los productos y subproductos de ENTIDAD 1.

Se han formulado requerimientos de información a ENTIDAD 18. (LNNNNNNNN1), ENTIDAD 219 (LNNNNNNNN2) y a ENTIDAD 20, (LNNNNNNNN3).

De la información proporcionada por los clientes, es el personal de ENTIDAD 2, quien evalúa la calidad y cantidad de producto, negocia precios de venta con los clientes finales, gestiona los cobros, gestiona y programa las entregas de subproductos al cliente final y recibe los pedidos. Es decir “ENTIDAD 2., está asumiendo todas las funciones, las suyas (como mucho, evaluar el subproducto y comunicarlo a ENTIDAD 1, las de ENTIDAD 1 y las de ENTIDAD 3” (pág. 73 del informe).

C) Compra de materias primas.

Se han formulado requerimientos de información a tres proveedores: ENTIDAD 9, ENTIDAD 10, y ENTIDAD 20. Los dos primeros son los principales proveedores de breas para el GRUPO 1. El tercero suministra coque metalúrgico a ENTIDAD 2. (pág. 86 del informe).

ENTIDAD 10 (ENTIDAD 10) es proveedor de ENTIDAD 1. Le suministra brea de dos tipos (brea de formado y brea de impregnación) para la planta. Negocia el contrato y los precios con un empleado de ENTIDAD 1, pero también mantiene relaciones relativas a los pedidos con personal de los departamentos de aprovisionamiento, calidad o MMF de ENTIDAD 2. La conclusión del inspector es que esta última realiza una parte de las funciones que corresponderían a su matriz en relación con el proveedor. Estas funciones serían “la realización de pedidos vía e-mail de brea de conformación, la comunicación al proveedor de ENTIDAD 1, de los programas de entrega de la mercancía, la resolución de incidencias e incluso el control de la calidad de la brea”.

ENTIDAD 20, suministra a ENTIDAD 2, coque metalúrgico (pág. 90 del informe) que ésta repercute sobre ENTIDAD 1, dentro de la facturación por prestaciones de servicio, de forma que esta última adquiere su propiedad. Dado que el coque metalúrgico es materia prima, ENTIDAD 2, asume una importante función de su matriz.

D) Transportes

En relación con los transportes se han formulado requerimientos a los transportistas ENTIDAD 21, y a ENTIDAD 22, solicitándoles contratos, facturas, justificantes de pago e identificación de personas del GRUPO 1 que gestionan las operaciones.

Dice el informe que ENTIDAD 22, transporta los nipples (dispositivos de conexión) desde el puerto de Barcelona hasta MUNICIPIO 3 (*territorio común*) el coque calcinado desde el MUNICIPIO 4 (*territorio común*), los electrodos y el polvo de grafito mezcla (subproducto) desde MUNICIPIO 3 hasta los puertos citados.

ENTIDAD 21 , transporta electrodos y polvo de grafito mezcla (subproducto) por carretera directamente hasta el cliente o hasta un puerto de salida en el extranjero.

Dice el informe que, según la documentación aportada (no incorporada a este procedimiento arbitral), todas las actividades de coordinación y gestión de todos los envíos fueron ejecutadas por trabajadores de ENTIDAD 2, (pág. 95 del informe) y no son simplemente, a juicio del inspector, las de establecer una simple comunicación para concretar fechas y horarios, sino que realizan una labor de coordinación entre el fabricante (ENTIDAD 2,) y el distribuidor (ENTIDAD 3,), y además realizan la solicitud de carga, especificaciones técnicas, fijación de fechas, confirmación, supervisión de operaciones físicas de carga y descarga, resolución de incidencias, control de adecuación del coste facturado al servicio y tarifas acordadas.

Los transportistas han aportado un único contrato firmado con ENTIDAD 1, con listas de precios, valederas por un año, negociadas con ENTIDAD 23, empresa internacional india de *consulting*.

También en esta área, se producen errores en el uso de los sellos de las sociedades, y resulta que ENTIDAD 2, tiene sellos de ENTIDAD 1, y está autorizada a utilizarlos, cosa que hace con mucha frecuencia. Asimismo, hay errores en el uso de albaranes con papel identificativo y datos de vendedor incorrectos (ventas a clientes nacionales donde a veces consta como vendedor ENTIDAD 1, y otras veces ENTIDAD 3.).

9.- De todo ello deduce el informe la conclusión de que ENTIDAD 1, posee en España (en Navarra) un establecimiento permanente tanto en el sentido de disponer de lugar fijo de negocios donde realiza sus actividades, como en el sentido de que las filiales españolas actúan como agentes dependientes de su matriz.

A) El lugar fijo de negocios existe, en opinión del informe, en tanto en cuanto ENTIDAD 1, realiza en España una actividad económica a través de las funciones que las filiales realizan en su nombre, a saber, transporte, venta de subproductos, negociación de precios de venta de electrodos, relación con los proveedores. Estas funciones son realizadas por empleados de las filiales en nombre de la matriz: los empleados de ENTIDAD 2, se relacionan con proveedores de materias primas e intervienen en la venta de subproductos; los de ENTIDAD 3, negocian precios y condiciones de venta de electrodos vendidos por la compañía suiza fuera del territorio de aplicación del impuesto. Por otra parte, las funciones y actividades que se desarrollan en España por cuenta de ENTIDAD 1, son esenciales para su actividad de fabricación y comercialización.

En definitiva, entiende la inspección que ENTIDAD 1, ejerce la actividad de fabricación de electrodos y venta de electrodos y sus subproductos y lo hace valiéndose de sus filiales ubicadas en Navarra, siendo hechos relevadores que es ella quien asume todos los riesgos, quien negocia los precios y condiciones de venta de los electrodos a entidades de grupos internacionales no españoles y vincula a sus filiales, y quien participa en las ventas de electrodos al cliente español ENTIDAD 19, ya sea negociando precios y cantidades de los pedidos o, al menos, supervisando.

B) También existe, según el informe, establecimiento permanente en España en el sentido de que ENTIDAD 1, actúa en España mediante agente dependiente. Para ello se requiere la existencia de un agente, con representación suficiente y capacidad para contratar en nombre de la entidad no establecida en España, que realice la actividad de forma habitual. Ambas filiales negocian precios de productos fabricados en España que ENTIDAD 1, envía a otros países, como es el caso de las ventas a las compañías, españolas y extranjeras, del GRUPO 3. ENTIDAD 2, también negocia precio y condiciones de venta de subproductos. Es sintomático -dice el informe- el uso frecuente de cuños y hojas con membretes y

encabezamientos de ENTIDAD 1. La dependencia de las filiales respecto de la matriz se deduce de su carácter de único cliente de ENTIDAD 2, y único proveedor de los productos comercializados por ENTIDAD 3.

37º. Hacienda Tributaria de Navarra ha aportado documentos en el escrito de alegaciones iniciales y posteriormente ha ampliado esa documentación en periodo de instrucción. En su escrito de alegaciones iniciales formula protesta de no poder pronunciarse definitivamente sobre el conflicto porque “no ha dispuesto hasta el momento de los distintos contratos formalizados por las sociedades del GRUPO 1 que operan en España para poder realizar un análisis en profundidad y contrastarlo con el realizado en las actuaciones de comprobación reflejadas en el procedimiento seguido por la AEAT” (pág. 11).

1.- Elementos de prueba aportados con el escrito de alegaciones

Ello no obsta para que, basándose en el informe de la inspección de la AEAT y en la documentación proporcionada por la entidad interesada, pueda afirmar que, según el preámbulo del contrato con ENTIDAD 2, ésta “no tiene intención de actuar como agente o socio de ENTIDAD 1, sino como parte independiente” y, de acuerdo con ello, la primera “negocia las condiciones y contrata los principales suministros necesarios para la realización de su actividad productiva (a excepción de las materias primas que son puestas a su disposición por parte de ENTIDAD 1)”. Para acreditarlo acompaña, a modo de ejemplo, una oferta de suministro de gas natural por parte de ENTIDAD 24, un contrato de compra-venta de energía eléctrica suscrito con ENTIDAD 25, y un contrato de suministro de energía eléctrica de alta tensión suscrito con ENTIDAD 26.

Para la Hacienda Tributaria de Navarra, la existencia de ciertos canales de relación entre las sociedades del grupo no es sinónimo de pérdida de autonomía: “resultaría absurdo –dice- defender en este punto una compartimentación estanca en que se prohibiese la realización de cualquier tipo de cometido, aunque fuese de

carácter esporádico o auxiliar, al personal de las sociedades filiales bajo la sanción de convertirlas en simples establecimientos permanentes carentes de cualquier sustancia o entidad propia”.

Sobre la base de la documentación aportada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, entiende la Hacienda Tributaria de Navarra que no hay constancia de que ENTIDAD 1, deba realizar directamente en España ninguna tarea ni función productiva relacionada con la fabricación de electrodos ni es relevante su intervención en gestiones relacionadas con la recepción, almacenamiento y transporte, que son tareas de carácter auxiliar.

En cuanto a ENTIDAD 3, deduce la Hacienda Tributaria de Navarra del informe de la inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que “ni del marco contractual... ni de la descripción de las funciones que, según el relato actuarial, realizó efectivamente dicha entidad en 2014, cabe sostener que esta entidad actuase como una simple estructura de medios técnicos y humanos al servicio de las operaciones ordinarias de la matriz en España, como soporte habitual de sus actividades.”.

Opina también que la condición de agente dependiente no se aplica en el ámbito de la imposición indirecta y, aunque se aplicase, “la posibilidad de atribución de la condición de «agente dependiente», a entidades que gozan en el ámbito interno de personalidad jurídica propia y diferenciada, ha sido objeto de frontal rechazo en múltiples y conocidos pronunciamientos jurisprudenciales, así por ejemplo, la sentencia de 31 de marzo de 2010, del Consejo de Estado Francés (caso Zimmer), o la del 2 de diciembre de 2011 del Tribunal Supremo de Noruega (caso Dell)”.

Según la HTN, la operativa del GRUPO 1 en España es la misma que desarrolla en otros países y pone como ejemplo Francia, donde ENTIDAD 1, tributa como entidad no establecida (adjunta copia de la declaración de IVA de

febrero de 2016 presentada ante la Direction Générale des Finances Publiques) y presenta dos facturas emitidas por ENTIDAD 1, a dos clientes en las que no se repercute IVA y en ellas se dice “*IVA due par le preneur, article 194 de la directive 2006/112 et article 283-1 du CGI*” (IVA a cargo del comprador, artículo 194 directiva 2006/112 y artículo 283-1 del Código General de Impuestos).

También basándose en el informe repetidamente citado, Hacienda Tributaria de Navarra afirma que ENTIDAD 2, asume riesgos importantes, dado que los gastos en que tiene que incurrir “no están íntegramente cubiertos por ENTIDAD 1” y los productos fabricados son de alto valor añadido y de fabricación compleja, de forma que “cualquier error aislado por parte de algún empleado podría implicar que parte de la producción no cumpliera los requisitos de calidad requeridos por ENTIDAD 1” y “existen múltiples riesgos extraordinarios en los cuales ENTIDAD 2 pudiera incurrir (por ejemplo, una huelga), que no estarían cubiertos por parte de ENTIDAD 1”.

Con el mismo fundamento probatorio, dice la Hacienda Tributaria de Navarra que el presupuesto de ventas cuyo 85 % marca el volumen mínimo de compra elaborado por ENTIDAD 3, no es aprobado por esta entidad, puesto que es supervisado y aprobado por ENTIDAD 1, como se dice en el informe.

Apoyándose en las manifestaciones realizadas por el obligado tributario dice la Hacienda Tributaria de Navarra que “del total de ventas realizadas en el ejercicio 2014 por la ENTIDAD 3, aproximadamente un 15 % habían sido producidas por entidades manufactureras localizadas en países distintos de España. Este hecho evidencia aún más la independencia jurídica y económica de todas las partes involucradas, dado que del volumen total de electrodos fabricados por parte de ENTIDAD 2, únicamente un 15 % son comercializados por parte de ENTIDAD 3 en España, siendo el destino del 85 % restante países terceros. Por otro lado, como se ha indicado, un 15 % del producto comercializado por parte de

ENTIDAD 3, ha sido producido en otros países por diferentes entidades jurídicas del GRUPO 1”.

Sobre la venta de subproductos, Hacienda Tributaria de Navarra no niega los hechos relatados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, pero afirma que se trata de una actividad absolutamente marginal (alrededor del 2 % de la facturación) y se trata de subproductos que, “por su propia naturaleza, no pueden ser transportados a mucha distancia (ya que el coste de transporte repercutiría en su reducida rentabilidad), por lo que deben venderse a clientes cercanos y, en muchas ocasiones, al precio de mercado que los mismos impongan”. Son vendidos por ENTIDAD 1, a ENTIDAD 3, quien se encarga de su venta a terceros, para lo cual se sirve de los medios de ENTIDAD 2, con la que tiene suscrito un contrato al efecto (no se aporta dicho contrato).

En relación con ENTIDAD 10, aporta la Hacienda Tributaria de Navarra un escrito del Director Comercial de esta compañía en el que éste declara que, en el año 2014 y siguientes, sólo ha negociado compras y precios con empleados de ENTIDAD 1, y no con otros empleados del GRUPO 1 en España. Además, todas las facturas se emiten a ENTIDAD 1, que realiza los pagos. Los problemas técnicos se resuelven por empleados de ENTIDAD 1, en Suiza, ENTIDAD 10 no mantiene relaciones con ENTIDAD 2 ni con ENTIDAD 3, desde enero de 2014”.

Basándose en tales manifestaciones y en las explicaciones proporcionadas por el obligado tributario, dice la Hacienda Tributaria de Navarra que “las consideraciones realizadas por parte de la inspección tampoco resultan correctas. La realidad no es que ENTIDAD 2 realice pedidos a ENTIDAD 10 ya que, como se ha indicado, los mismos son realizados por parte de ENTIDAD 1 (tal y como el propio proveedor ha reconocido de forma expresa). El obligado tributario precisa que la capacidad de almacenamiento de esta materia prima es pequeña, por lo que la cadena logística es fundamental. El GRUPO 1 tiene un sistema informático integrado a nivel mundial. En el momento en el cual ENTIDAD 1 abre un pedido

para ENTIDAD 10, el mismo se vuelca en dicho sistema informático, por lo que el personal de ENTIDAD 2, se pone en contacto con ENTIDAD 10 a través de un e-mail indicando exclusivamente las fechas de recepción del material con el fin de coordinar su proceso de almacenaje y producción”.

No es cierto –sigue diciendo- que las incidencias se resuelvan por ENTIDAD 2, cosa que sólo acredita con un único e-mail enviado por el proveedor a un empleado de ENTIDAD 2, sin aportar correo de respuesta en que se resuelva la incidencia. Se trata de un error del proveedor.

Rechaza la Hacienda Tributaria de Navarra la suposición de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (“parece que es desde ENTIDAD 2 desde donde se controla la calidad de la brea contratada”) pues lo niega el obligado tributario y en el informe no se cita más evidencia que entre los contactos de ENTIDAD 10 con personas del GRUPO 1 se encuentre el jefe de control de calidad de ENTIDAD 2.

Lo mismo puede decirse respecto del proveedor ENTIDAD 9, y se corrobora aportando una carta de la Directora Comercial de esta compañía, con el mismo contenido de la aportada por ENTIDAD 10.

En relación con las adquisiciones de coque metalúrgico por ENTIDAD 2, que posteriormente lo factura a ENTIDAD 1, y tal como aclara el obligado tributario, existe un error sobre la naturaleza del propio coque metalúrgico y su confusión con el coque de petróleo. Éste es materia prima básica del electrodo, mientras que el coque metalúrgico es un producto derivado del carbón, es un material aislante utilizado para que el electrodo que se está grafitando no tenga contacto con el oxígeno, ya que, de otro modo, a las altas temperaturas del proceso, se produciría una combustión súbita del electrodo. Así pues, el coque metalúrgico no forma parte del electrodo y no es una materia prima, sino un medio

del que se sirve ENTIDAD 2, en su actividad de producción de electrodos (como pueden ser también el coste de energía o el coste de personal).

En relación con los servicios de transporte, alega la Hacienda Tributaria de Navarra que la inspección realiza una interpretación sesgada del correo enviado por parte del negociador de precios indio (contratado por ENTIDAD 1.) en el que comunica quién es el adjudicatario del contrato, pues “enviar copia a personal de ENTIDAD 2 tiene todo el sentido de poner en conocimiento de este personal que, a partir de ese momento, será dicha entidad quien se encargue de realizar esos servicios de transporte”.

Se aporta asimismo una carta de otro proveedor de transporte (ENTIDAD 12), según la cual las relaciones comerciales, negociaciones de precios e incidencias, desde 1 de enero de 2014, se han realizado, de forma exclusiva, con personal de ENTIDAD 1, en Suiza.

ENTIDAD 14 (*sic*, pero entendemos que se refiere a ENTIDAD 14), es una empresa que compra electrodos sobre la que dice el informe de la Inspección que la asistencia técnica se ha prestado por un empleado de ENTIDAD 2, y un empleado de ENTIDAD 1. El obligado tributario ha manifestado a Hacienda Tributaria de Navarra que esta afirmación no es correcta porque el empleado de ENTIDAD 2 prestó servicios técnicos en el año 2013, tal como correspondía en ese momento, pero no en 2014.

Asimismo, la Hacienda Tributaria de Navarra ha aportado con su escrito de alegaciones sendas declaraciones suscritas por clientes de ENTIDAD 3, en la que todos manifiestan que adquieren electrodos a esta sociedad, que a partir de 1 de enero de 2014 sólo mantienen relaciones comerciales con personal de dicha sociedad, la cual es quien emite las facturas y a quien se realizan los pagos, así como con quien se resuelven las incidencias técnicas, y que no mantiene ningún tipo de relación comercial con ninguna otra entidad del GRUPO 1. Estas

declaraciones han sido suscritas por ENTIDAD 5, ENTIDAD 6, ENTIDAD 7 y ENTIDAD 8.

2.- Elementos de prueba aportados en periodo de instrucción.

La Hacienda Tributaria de Navarra ha aportado, en periodo de instrucción una serie de documentos en su mayoría tendentes a demostrar la actividad desarrollada por ENTIDAD 1 en relación con las adquisiciones de materias primas y servicios de transporte y la de ENTIDAD 3, en relación con las ventas de productos. Algunos de esos documentos ya habían sido previamente incorporados al expediente, como la declaración de IVA y facturas emitidas en Francia.

En primer término, aparece una declaración firmada por el representante de la ENTIDAD 27, de la que se desprende que ENTIDAD 1, alquiló y pagó la renta de un almacén sito en MUNICIPIO 5 (Navarra) entre 16 de septiembre de 2008 y 15 de marzo de 2009, destinado a depositar coque de petróleo. En el escrito presentado en periodo de instrucción, Hacienda Tributaria de Navarra habla también de un documento presentado por ENTIDAD 1 en 1 de enero de 1998, que no se aporta, con el que explica la razón de haber tributado en régimen de establecimiento permanente en Navarra por el Impuesto sobre el Valor Añadido de los años anteriores a 2013.

Entre los documentos relativos a la operativa de las sociedades del GRUPO 1, se encuentran los siguientes documentos:

1) Un organigrama de ENTIDAD 1, (se supone que aportado por el obligado tributario) con el que pretende demostrar que esta entidad dispone en Suiza del personal necesario para desarrollar las operaciones que realiza en España sin necesidad de disponer de un establecimiento permanente.

2) Contratos suscritos por ENTIDAD 1 con las entidades ENTIDAD 9, ENTIDAD 28, ENTIDAD 10 y ENTIDAD 11 para el suministro de materias primas con destino a España, Francia, México y los Estados Unidos de América, y correos electrónicos intercambiados por el señor NOMBRE/APELLIDO 2 de ENTIDAD 1, con los clientes ENTIDAD 28, ENTIDAD 11 e ENTIDAD 10 discutiendo diversos aspectos de los referidos pedidos.

3) Correos electrónicos intercambiados entre personal de ENTIDAD 1 (señores. NOMBRE/APELLIDO 3 y NOMBRE/APELLIDO 4) y la entidad transportista ENTIDAD 12 en el año 2014 en los cuales se dan las instrucciones para los transportes de las materias primas. Se acredita con dichos correos que es el personal de la entidad suiza el encargado y el que se dedica en exclusiva a la gestión de dicho transporte.

4) Más correos electrónicos intercambiados entre el personal de ENTIDAD 1, y agentes de ventas para la gestión de diversos pedidos, que demuestran que la sociedad dispone de personal dedicado en exclusiva a labores comerciales, a labores administrativas y a prestar soporte técnico a los clientes. Concretamente, la compañía dispone de tres personas que se encuentran divididas por mercados y que se encargan de la gestión y relación con clientes, agentes y entidades comercializadoras. Por otro lado, la compañía dispone asimismo de siete personas adicionales dentro de un departamento denominado Customer Sales Representative ("CSR"), cuyas labores son fundamentalmente de coordinación entre los distintos clientes y las plantas productivas. Igualmente, ENTIDAD 1, dispone de tres personas en su departamento de Customer Technical Service ("CTS") dedicado a prestar soporte técnico a los clientes.

5) Más correos electrónicos intercambiados por personal de ENTIDAD 3, (Sra. NOMBRE/APELLIDO 5) con diversos clientes nacionales (ENTIDAD 29, ENTIDAD 14, ENTIDAD 30), en los cuales se pueden observar las labores de

venta y negociación con dichos clientes nacionales realizados por parte del personal de esta entidad.

Con ellos se acredita que es el personal de ENTIDAD 1 quien se encarga de realizar las gestiones de venta con sus clientes internacionales, mientras que, en aquellos países en los que opera una entidad comercializadora (como ENTIDAD 3, en España), es ésta última entidad quien se encarga de realizar las gestiones comerciales y de venta con los clientes ibéricos.

6) Capturas de pantallas que permiten observar los procesos de carga en la aplicación informática de los pedidos que se reciben en el sistema.

7) Correo de aceptación de una propuesta de prestación de un servicio de transporte, que sirve para explicar el modo de actuar de ENTIDAD 1, en este concreto ámbito: la entidad suiza (subcontratando a una entidad tercera) ha seleccionado a las entidades transportistas de los productos que transmite y, adicionalmente, ha fijado las condiciones y precios de venta para cada uno de ellos.

8) Más correos electrónicos acreditativos de que ENTIDAD 1, dispone de personal dedicado a la coordinación de la producción entre las distintas plantas para asegurar que no se puedan producir problemas de desabastecimiento de clientes; de varias personas en su departamento financiero y en gestiones de tesorería; y diverso personal en labores técnicas fundamentalmente de calidad.

9) Declaraciones de representantes de las entidades ENTIDAD 13, ENTIDAD 31 y ENTIDAD 32, en las que manifiestan que adquieren de ENTIDAD 3, electrodos de grafito en España, que desde el 1 de enero de 2014 las relaciones comerciales se realizan exclusivamente con personal de esa sociedad, que es la que emite las facturas y a la que se realizan los pagos. Se manifiesta, igualmente, que el personal de contacto para resolver posibles incidencias

pertenece a ENTIDAD 3, y que no mantienen ninguna otra relación comercial con ENTIDAD 1, ni con ninguna otra entidad del grupo distinta de la comercializadora expresada.

38º. Antes de proceder a la valoración de la prueba presentada por las partes debemos recordar que la Agencia Estatal de Administración Tributaria no ha aportado a este procedimiento más que un documento, el informe de disconformidad elaborado por la Dependencia de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Navarra. Dicho informe es un documento elaborado por un funcionario en ejercicio de su competencia, de forma que tiene la fuerza probatoria que le otorga el artículo 319.2 de la Ley 1/2000, de 7 enero. Enjuiciamiento Civil. Ahora bien, esta fuerza probatoria se refiere exclusivamente a los hechos, actos o estados de cosas que consten en los referidos documentos, no a los juicios de valor u opiniones que, sobre dichos hechos, emite el inspector actuario.

39º. También hay que reseñar que el presente conflicto sólo tiene por objeto la determinación de la competencia para exigir y aplicar el Impuesto sobre el Valor Añadido en el año 2014, por lo que no consideramos necesario entrar en la valoración o calificación del modo en que ENTIDAD 1, venía tributando antes de esa fecha, en el que ha insistido especialmente la Agencia Estatal de Administración Tributaria, como tampoco son relevantes a nuestros fines las observaciones de la Hacienda Tributaria de Navarra y del obligado tributario acerca del modo en que el GRUPO 1 tributa en Francia.

40º. De acuerdo con lo dispuesto en la normativa aplicable a este caso, a la que nos hemos referido en páginas precedentes, y, en especial, en el artículo 69.Tres de la LIVA, la existencia de establecimiento permanente de ENTIDAD 1, en España depende de que esta sociedad tenga en el territorio de aplicación del impuesto “sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones o tiendas”; o bien,

“agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo”.

41º. De la prueba practicada no puede derivarse que ENTIDAD 1, disponga en España de “sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones o tiendas”.

En primer lugar, ha de tenerse en cuenta que tanto ENTIDAD 2 como ENTIDAD 3, son entidades con personalidad jurídica propia diferente de la de su matriz, ENTIDAD 1, lo cual excluye, en un principio y sin perjuicio de lo que diremos más adelante, el carácter de establecimiento permanente de su matriz. Como dice el Tribunal Supremo, en su sentencia de 23 de enero de 2012:

“A diferencia de lo que ocurre con las sociedades filiales, los establecimientos permanentes carecen de personalidad jurídica y están íntegramente controlados por las entidades de las que dependan. En el caso de aquellas primeras, con personalidad jurídica propia e independiente, serían ellas las que tendrían la consideración de sujetos pasivos del impuesto sobre el valor añadido, y no las compañías matrices, que, para alcanzar tal condición han de actuar, no a través de filiales, sino de establecimientos permanentes radicados en el territorio de aplicación del impuesto sobre el valor añadido. Bien es cierto que el propio Tribunal de Justicia, en su sentencia de 20 de febrero de 1997, DFDS (asunto C-260/95, apartado 29), ha asimilado la condición de filial a la de establecimiento permanente en los casos en los que esté controlada en su integridad por la matriz de la que es totalmente dependiente, actuando como simple auxiliar.

Según hemos recordado recientemente en nuestra sentencia de 26 de diciembre de 2011 (casación 194/09, FJ 2º), la existencia de un establecimiento permanente requiere un lugar fijo de negocio. Se exige, por ello, una vinculación física con el territorio de aplicación del impuesto, que

ha de tener un grado suficiente de permanencia, a la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea [véase, por todas, la sentencia de 28 de junio de 2007 (TJCE 2007, 173), Planzer Luxembourg (asunto C-73/06, apartado 54)].

...el Tribunal de Justicia fue siempre tajante al respecto. En la sentencia de 4 de julio de 1985, Berkholz (asunto 168/84, apartados 18 y 19), puntualizó que del contexto de los conceptos utilizados por el artículo 9 de la Sexta Directiva y de su finalidad se deduce que la atribución de una prestación de servicios a un establecimiento distinto de la sede sólo se tiene en cuenta si tal establecimiento ofrece una consistencia mínima, por la integración permanente de medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones. Sólo cabe calificar como establecimiento permanente, a efectos de la disposición citada, las instalaciones que supongan una integración permanente de medios humanos y técnicos necesarios para prestar los servicios de que se trate y siempre y cuando tales servicios no puedan atribuirse de modo apropiado a la sede de la actividad económica del prestador. La reforma llevada a cabo por la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria (BOE de 2 de marzo), introdujo este requisito en el artículo 84.Dos de la Ley 37/1992, al exigir que el establecimiento permanente intervenga en la entrega de bienes o prestación de servicio, considerando que tal tiene lugar cuando «ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas».

A la luz de los anteriores pronunciamientos jurisprudenciales, para que se pueda hablar de un establecimiento permanente a los efectos del impuesto sobre el valor añadido, son necesarios los siguientes requisitos:

(a) La existencia de un lugar fijo de negocio que determine la vinculación con el territorio.

(b) Que no se trate de una sociedad filial con personalidad jurídica propia, salvo en los casos de compañías totalmente dominadas por la matriz y que actúen como entidades auxiliares.

(c) Que tenga una consistencia mínima, por la integración permanente de medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones.”

Con los elementos probatorios obrantes en el expediente, esta Junta Arbitral no llega a la conclusión de que ENTIDAD 1 disponga en España de un lugar fijo de negocios. No se nos oculta que el concepto lugar fijo de negocios es muy amplio, pero no hasta el punto de admitir que una o varias sociedades filiales constituyan un establecimiento permanente por el solo hecho de serlo o por mantener relaciones comerciales con su matriz no residente.

Siendo el IVA un impuesto sobre el consumo que, salvo excepciones, sólo lo soporta el consumidor final, actuando las empresas como simples colaboradores en la recaudación del impuesto, la noción de establecimiento permanente en el Impuesto sobre el Valor Añadido no tiene tanta relevancia como la que tiene en los impuestos directos, en los que la mayor o menor base imponible atribuible al establecimiento permanente tiene un efecto directo e inmediato en la recaudación de tales impuestos. Es por ello que en los últimos tiempos han proliferado las sentencias, tanto de tribunales españoles como extranjeros, en las que se defiende el derecho del Estado a gravar el beneficio generado en su territorio cuando una sociedad que opera en un Estado externaliza sus actividades pero sigue asumiendo de forma efectiva su responsabilidad económica y sigue ejerciendo de forma efectiva la ordenación de los medios de

producción porque continúa adoptando directamente todas las decisiones empresariales que teóricamente deberían corresponder a las entidades subcontratadas. De este modo la sociedad consigue, sin cambiar su modo de operar, reducir considerablemente el beneficio gravable en el país donde antes operaba directamente sin intervención de terceros.

Estas estructuras organizativas, con las que se puede llegar a erosionar la base imponible del país donde realmente se genera el beneficio en la medida en que este beneficio se convierte en una comisión o un precio reducido, se pueden montar sobre la existencia de sociedades filiales que, siendo verdaderas empresas comerciales, formalmente se transforman en simples comisionistas en nombre propio y por cuenta ajena. Cuando se adopta una estructura de este tipo, a veces acompañada, como sucede en el presente caso, de otra sociedad residente que fabrica o transforma productos por cuenta de la matriz o de otra entidad no residente perteneciente al grupo, se puede llegar a la conclusión de que la presencia de las sociedades comisionistas (en realidad transformadoras o comercializadoras) son meros instrumentos formales que revisten una realidad muy distinta consistente en que la sociedad no residente está realmente ejerciendo por sí misma dichas actividades de fabricación o comercialización. En estos casos, la Administración tributaria puede reaccionar acudiendo a la técnica de los precios de transferencia, pero también es posible que las sociedades residentes sean calificadas como estructuras formales que encubren un fraude de ley tributaria y, por este motivo, adquieren la condición de establecimiento permanente de la sociedad no residente.

Naturalmente, el control que la sociedad no residente ejerce sobre las sociedades fabriles o comerciales residentes no puede equipararse al dominio que, por su propia naturaleza, ejerce una matriz sobre sus filiales, aunque éstas estén participadas al 100%. Si así lo hiciéramos, todas las filiales en las que la matriz tiene una participación superior al 50% serían establecimientos permanentes, lo cual es evidente que no es la voluntad de la ley y así lo entiende

la sentencia del Tribunal Supremo antes citada que considera excepcional el caso de que una filial sea calificada como establecimiento permanente de la matriz.

No se trata, por tanto, de que la matriz tenga el control efectivo de la filial mediante el nombramiento de los administradores, sino de que, de forma efectiva, sea por la vía de los hechos o sea amparada en contratos que vinculen a ambas sociedades, sea la matriz quien directamente adopte todas o la mayoría de las decisiones que corresponden a la filial.

No parece que sea esto lo que ocurre en el presente caso. De un lado, ENTIDAD 2, y ENTIDAD 3, no son simples comisionistas de ENTIDAD 1. Entre la matriz y las filiales existe una relación formalizada en contratos que no han sido aportados a este procedimiento pero que, según afirman las partes, no pueden calificarse como contratos de comisión en nombre propio y por cuenta ajena. Sean muchas o pocas las responsabilidades que las filiales asumen en dichos contratos a causa del modo de determinación de los precios de compra y de venta de los productos, lo cierto es que éstas no son simples comisionistas, tienen una estructura orgánica y productiva que les permite adoptar sus propias decisiones y efectivamente las ejercen como ha quedado demostrado con la documentación aportada por la Hacienda Tributaria de Navarra y está subrepticamente reconocido en el informe aportado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el que se admite y se alega que ENTIDAD 3, llega a incluso a adoptar decisiones que competen a ENTIDAD 1.

El presente caso es diferente del contemplado por la sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de febrero de 2011 (caso Borax) en el que la sociedad no residente era la que realizaba todas las operaciones de adquisición de materiales, transformación y venta utilizando las instalaciones de las filiales:

“En efecto, partiendo de la propiedad de las mercancías, que pertenecen ininterrumpidamente a BORAX EUROPE, siendo este un hecho

perfectamente acreditado y reconocido de forma reiterada por la sociedad recurrente, resulta constatado que todas las actividades que con relación a dichas mercancías realiza BORAX ESPAÑA, tales como transporte, molturación, control de calidad, depuración, envasado, etc., sin perjuicio de que constituyan la actividad de ésta última sociedad lo que tampoco se discute, se están realizando por cuenta de la sociedad hoy recurrente BORAX EUROPE, de forma que ésta compra los productos borácicos a granel, los importa, los transporta, los almacena, los transforma, los envasa y los vende. El hecho de que para alguna, o la mayoría de estas actividades, incluso para la estructura administrativa de todo tipo -recepción de pedidos, facturación, contabilización etc.- que las mismas exigen, acuda a contratar los servicios de BORAX ESPAÑA no altera en absoluto esta conclusión. A tal fin resulta irrelevante la circunstancia de que BORAX ESPAÑA sea filial al 100% de BORAX EUROPE, pues a la misma conclusión llegaríamos si se tratase de sujetos carentes de toda vinculación, sin perjuicio de que esa vinculación «probablemente» no haya sido irrelevante para hacer posible la organización de la reestructuración de la actividad llevada a cabo a partir de 1996.

(...) resulta también acreditado que la empresa (BORAX EUROPE LIMITED) ejerce sus actividades mediante esa instalación fija de negocios, aunque lo haga utilizando los servicios de BORAX ESPAÑA SA, a quien contrata y retribuye por ello, pero quien, como la propia recurrente reitera, no puede ni contratar en nombre de BORAX EUROPE ni obligar a ésta jurídicamente.

Las consideraciones expuestas conducen a concluir que concurren los tres elementos necesarios para colegir que la entidad hoy recurrente ejerce su actividad mediante un lugar fijo de negocios en España”.

También es distinto nuestro caso del contemplado por la sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de junio de 2015 (caso Dell), en la que se tiene por acreditadas por la Administración tributaria

“...las funciones que realiza DPI a través de BORAX EUROPE LIMITED en las instalaciones de ésta y a través del personal de ésta última, utilizando sus instalaciones: 1) promoción, venta y captación de cliente, 2) gestión de pedidos y control de recepción y distribución de productos, 3) marketing y publicidad para toda la clientela de GRUPO en España, 4) servicio de almacén y logística, 5) servicios de instalación, 6) gestión de cobro para toda la clientela de DPI en España, y 7) control de solvencia y créditos.

La recurrente sostiene que realizaba las actividades propias de su objeto social desde Irlanda y afirma disponer, allí, de suficiente personal para desarrollar toda su actividad en España. Ahora bien, con independencia de que la recurrente pudiese realizar determinadas actividades en Irlanda con personal que desempeñe allí sus funciones, lo cierto es que las actividades de la entidad recurrente antes descrita se han realizado en España a través de DESA, en sus instalaciones - lo que implica puesta a disposición -, y con personal de DESA.”

Esta sentencia fue recurrida en casación ante el Tribunal Supremo que confirmó las conclusiones de la Audiencia Nacional que no entró a analizar las alegaciones de la sociedad recurrente en este punto, dado que no es función casacional la valoración de la prueba ni la revisión de los hechos que se aceptaron por el tribunal de instancia. En definitiva, la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2016 simplemente dice que, a partir de los presupuestos de hecho sentados por la Audiencia Nacional que acabamos de transcribir, la recurrente operaba en España con un local fijo de negocios:

“Como se ha puesto de manifiesto la Sala de instancia, siguiendo el parecer del acuerdo de liquidación, deja sentado las funciones que realiza DPI en las instalaciones y con el personal de DESA, y su carácter sustancial en la actividad empresarial que desarrolla DPI, evidenciando que DESA no actúa como un mero órgano auxiliar de DPI. Son conclusiones derivadas de los medios de prueba y su valoración, y para ello se remite a lo recogido en el acuerdo de la Administración, lo que hace la sentencia es una remisión al mismo, el cual a su vez tiene reflejo en la resolución del TEAC, y atendiendo a los hechos que sirve de soporte en la determinación de cada una de las funciones que DPI realiza a través de DESA, se llega a la conclusión de que <<lo cierto es que las actividades de la entidad recurrente antes descrita se han realizado en España a través de DESA en sus instalaciones -lo que implica puesta a disposición- y con personal de DESA >>. Son hechos, pues, tenidos por probados por la sentencia, de los que se deriva que DPI desarrolla, sin perjuicio de la que lleva a cabo en Irlanda, con carácter sustancial, su actividad empresarial en España a través de las instalaciones y personal de DESA; que la Sala de instancia abunde respecto de tres de las funciones referidas y no del resto, no hace perder convicción alguna a la conclusión a la que conduce los hechos tenidos por probados, simplemente resalta los aspectos que consideró necesitados de más consistencia argumental ante las alegaciones de la parte demandante; pero, en definitiva, lo que ahora nos interesa es traer a colación la advertencia que ya hacíamos en su momento, dado que la parte recurrente aboga por la inexistencia de que se lleve a cabo en el lugar fijo de negocios actividades de la empresa, combatiendo todas y cada una de las funciones que la sentencia ha considerado que desarrolla DPI en las instalaciones y con personal de DESA, esto es, lo que está poniendo en cuestión son los hechos que se han tenido por probados, sin que sea posible discutir en casación los hechos que constituyen la base fáctica determinante de la decisión adoptada por el juzgador de la instancia.” (STS de 20 de junio de 2016, F. 4º).

También el caso Dell es distinto del nuestro y de todo ello puede extraerse la conclusión de que ENTIDAD 1, no opera en España a través de sus propias “sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones o tiendas”.

42º. Para que exista establecimiento permanente no es necesario disponer de instalaciones propias, puesto que la ley también considera establecimiento permanente las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo. Es la figura paralela a la que se conoce como agente dependiente en el ámbito de la imposición directa, concepto conflictivo de difícil delimitación.

El artículo 69.3 de la LIVA habla de “agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo”. Si bien el agente representante no aparece en el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, a la luz del artículo 69.Tres de la LIVA que, en su caso, podrá dar lugar al planteamiento de una cuestión prejudicial ante el TJUE, no podemos compartir la alegación de la Hacienda Tributaria de Navarra según la cual la figura del agente dependiente no tiene predicamento en el ámbito de los impuestos indirectos (pág. 23 alegaciones iniciales).

Lo que si es cierto es que los desarrollos doctrinales y jurisprudenciales que se han producido en relación con la definición del establecimiento permanente en el Modelo de Convenio de la OCDE no son enteramente aplicables a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido porque en este impuesto el concepto de representante que alcanza la condición de establecimiento permanente es solamente el representante autorizado “para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo”. El debate doctrinal sobre el agente independiente que contrata en nombre propio por cuenta de la entidad no residente (casos Borox y Roche) es ajeno al caso que nos ocupa.

A nuestro juicio, no debe extrañar que el concepto de establecimiento permanente tenga un ámbito más reducido en el Impuesto sobre el Valor Añadido que en los impuestos directos sobre la renta, dado que el primero es un impuesto sobre el consumo que, mediante las técnicas de los ajustes en frontera, las operaciones intracomunitarias o el lugar de prestación de los servicios, se acaba pagando y recaudando en el país de residencia del consumidor final. En definitiva, el que exista o no establecimiento permanente es una cuestión técnica que no es relevante en orden a la determinación de la jurisdicción finalmente recaudadora del impuesto. En los impuestos directos la cuestión es muy diferente: la legislación interna trata de extender el ámbito del establecimiento permanente para evitar la deslocalización de las bases imponibles con la consiguiente pérdida de recaudación.

Debemos, por tanto, determinar a la vista de las pruebas incorporadas al expediente si ENTIDAD 2 y/o ENTIDAD 3, disponen de autorización “para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo”.

Conviene precisar que no basta cualquier autorización para contratar para constatar la existencia de un establecimiento permanente, como lo demuestra el hecho de que una autorización no general ni permanente, para contratar una operación aislada, no da lugar a admitir la presencia de un establecimiento permanente, tal como dictaminó la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de mayo 2011:

“Con carácter general el propio concepto, "establecimiento permanente" denota una característica de continuidad y habitualidad, que es evidente se excluye cuando la representación se ha limitado a una sola operación, por ello el otorgamiento de poderes para la realización de una única operación resulta contrario a la idea básica que define la permanencia.”

Y no basta con que sea una autorización general y permanente, sino que es preciso, además, que se trate de un apoderamiento para su actividad habitual, y no simplemente para otros menesteres menores o meramente auxiliares, como también dice el Tribunal Supremo en su sentencia de 23 de enero de 2012:

“nos vemos obligados a acudir al expediente administrativo, para integrar los hechos...:

(c) Para acreditar la existencia de una representación de «CITA» en el territorio de aplicación del impuesto, se aportaron los apoderamientos conferidos a don Apolonio y don Carlos, otorgados el 19 de febrero de 1999.

(d) Estos poderes, incorporados al expediente administrativo, tenían carácter limitado, restringiendo facultades para atender las mínimas necesidades de gestión ordinaria de «CITA» en relación a la administración de propiedades inmobiliarias, representación en juicio y ante las diversas Administraciones.

(e) Los dos apoderados formaban parte de la plantilla de empleados de Tabaquera Canaria SA. No consta que percibieran retribución o contraprestación económica alguna de «CITA».

Los anteriores extremos nos conducen a conclusión distinta de la sentada por la sentencia de instancia. Al contrario de lo que se afirma en ella, no concurren los elementos necesarios para concluir que «CITA» actuara en territorio de aplicación del impuesto mediante establecimiento permanente. De entrada, los apoderados no lo eran para su actividad habitual, sino para otros menesteres menores o meramente auxiliares.

En nuestro caso, la Agencia Estatal de Administración Tributaria afirma la existencia de poderes de representación basándose en las informaciones proporcionadas por proveedores y clientes.

Así, sobre ENTIDAD 13, dice el informe de la inspección que esta entidad declaró que las negociaciones de precios se realizan con una persona con teléfono de prefijo de Navarra, empleada de ENTIDAD 3, y el precio es global para todas las empresas del grupo (sólo varían los incoterms). Es decir, la filial española está, según el informe, negociando la venta de electrodos propiedad de ENTIDAD 1, que luego se comercializarán en otros países, bien por la propia entidad suiza o por otras entidades del GRUPO 1. Sin embargo, frente a estas apreciaciones de la inspección no respaldadas mediante otros documentos, la Hacienda Tributaria de Navarra ha aportado una declaración firmada por el representante legal de esta entidad en el que afirma que adquieren de ENTIDAD 3, electrodos de grafito en España, que desde el 1 de enero de 2014 las relaciones comerciales se realizan exclusivamente con personal de esa sociedad, que es la que emite las facturas y a la que se realizan los pagos. Se manifiesta, igualmente, que el personal de contacto para resolver posibles incidencias pertenece a ENTIDAD 3, y que no mantienen ninguna otra relación comercial con ENTIDAD 1, ni con ninguna otra entidad del grupo distinta de la comercializadora expresada.

De ENTIDAD 14 dice el informe de la Inspección que interviene en la negociación la misma persona empleada de ENTIDAD 3, recientemente citada, cosa que no niega la Hacienda Tributaria de Navarra, sino que se sirve de ello para afirmar, con aportación de correos electrónicos, que es ENTIDAD 3, quien se relaciona con clientes residentes en España y Portugal por ser éste el ámbito de su actuación comercial, y que es ENTIDAD 1, quien se relaciona con clientes de otros países.

Respecto de las negociaciones con el cliente ENTIDAD 15 en ningún momento dice la Agencia Estatal de Administración Tributaria que las filiales intervengan, sino todo lo contrario: es, según el informe de la Inspección, ENTIDAD 1 quien parece que lleva a cabo negociaciones que afectan a sus filiales, cosa que no puede considerarse anormal en un grupo de entidades vinculadas. Lo mismo ocurre en el caso de ENTIDAD 16, que negocia con una persona residente en Luxemburgo, jefe de ventas de GRUPO 1.

Otro cliente requerido por la Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, ENTIDAD 17, no ha informado cómo negocia los precios ni con quien y, en cualquier caso, las inferencias que de sus declaraciones extrae la Agencia Estatal de Administración Tributaria van en el sentido de afirmar que ENTIDAD 1 realiza algunas negociaciones por cuenta de sus filiales y no a la inversa.

Lo mismo puede decirse de las informaciones obtenidas de clientes como ENTIDAD 18, ENTIDAD 19 y ENTIDAD 20, a quienes el repetidamente citado informe atribuye la declaración de que es el personal de ENTIDAD 2 quien atribuye funciones el ejercicio de funciones propias de ENTIDAD 3 pero no de ENTIDAD 1, por lo que no puede decirse que exista autorización de esta última para contratar en su nombre.

En cuanto a los proveedores, la Agencia Estatal de Administración Tributaria atribuye a ENTIDAD 10, la realización de actividades propias de ENTIDAD 1 como cursar pedidos vía e-mail de brea de conformación, resolver de incidencias y control de la calidad de la brea. Frente a estas apreciaciones de la Inspección basadas en documentos no aportados a este conflicto, resultan más detalladas y convincentes las explicaciones de la Hacienda Tributaria de Navarra que ha presentado un escrito del Director Comercial de ENTIDAD 10, del que resulta que, desde 1 de enero de 2014, sólo mantiene relaciones comerciales con ENTIDAD 1, y no con ENTIDAD 2 ni con ENTIDAD 3. La posible intervención de

algún empleado de ENTIDAD 2, se explica por el modo de operar el sistema informático integrado a nivel mundial del GRUPO 1, a que hemos aludido en páginas anteriores (ver el punto 37º), que también justificaría un comportamiento similar en relación con ENTIDAD 9.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria sostiene que ENTIDAD 18 suministra a ENTIDAD 2, coque metalúrgico que ésta repercute sobre ENTIDAD 1, dentro de la facturación por prestaciones de servicio, de forma que esta última adquiere su propiedad. En ello se basa para afirmar que ENTIDAD 2, actúa en nombre y representación de ENTIDAD 1, pues es a esta sociedad a quien corresponde la adquisición de materia prima según el contrato entre ambas. Sin embargo, el obligado tributario ha explicado y Hacienda Tributaria de Navarra también sostiene que el coque metalúrgico no es propiamente una materia prima para fabricar los electrodos, sino que se trata de un material aislante utilizado para que el electrodo que se está grafitando no entre en contacto con el oxígeno. Se trata, por tanto, de un medio del que se sirve ENTIDAD 2, en su actividad de producción de electrodos, como pueden ser también la energía o el personal.

También se ha discutido sobre las responsabilidades asumidas por cada una de las entidades del GRUPO 1 en relación con el transporte de los productos. La Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha requerido información a dos entidades, a saber: ENTIDAD 22, y ENTIDAD 21. La primera transporta materiales entre MUNICIPIO 3 y los puertos de Barcelona o MUNICIPIO 4, y la segunda transporta electrodos y polvo de grafito por carretera directamente hasta el cliente o hasta un puerto de salida en el extranjero. De documentos no aportados a este expediente, la Inspección deduce que trabajadores de ENTIDAD 2 coordinan el transporte con ENTIDAD 3, y acuerdan especificaciones técnicas y fechas, supervisan operaciones físicas de carga y descarga, resuelven incidencias, y controlan la adecuación del coste facturado al servicio y tarifas acordadas. Sin embargo, la propia Agencia Estatal de Administración Tributaria admite que los transportistas han aportado un único

contrato firmado con ENTIDAD 1, y negociado a través de una empresa internacional indica de *consulting*. Hacienda Tributaria de Navarra y el obligado tributario han explicado suficientemente el modo de operar en relación con los transportes del grupo, contratados directamente por ENTIDAD 1, y nada hace pensar que ENTIDAD 2, esté autorizada para suscribir acuerdos en representación de su matriz, sino que su intervención parece ser simplemente la de intervenir en la ejecución del contrato, por ser ella la que ostenta la posesión material de las mercancías que han de ser transportadas.

Como conclusión de todo lo expuesto, esta Junta Arbitral entiende que no puede afirmarse que ENTIDAD 1 disponga de un establecimiento permanente en España por disponer en nuestro territorio nacional de representaciones autorizadas para contratar en su nombre y por su cuenta.

43º. Así pues, resulta aplicable a nuestro caso lo establecido en el artículo 33.10 del Convenio Económico, según el cual corresponderá a la Administración del Estado la exacción del tributo y las devoluciones que, en su caso, procedan cuando nos encontramos ante operaciones realizadas por empresarios o profesionales no establecidos en España, en las que no se produzca la inversión de sujeto pasivo.

CUARTO. ACUERDO

A la vista de todo lo expuesto, la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, acuerda:

1º) Inadmitir los documentos presentados por ENTIDAD 1, con su escrito de alegaciones finales, los cuales serán desglosados del expediente y devueltos al obligado tributario.

2º) Declarar que la competencia para aplicar el Impuesto sobre el Valor Añadido debido o acreditado por ENTIDAD 1, durante el año 2014 corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

QUINTO. FORMA DE EJECUCIÓN

La solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido del año 2013, formulada por ENTIDAD 1, debe ser atendida, previas las comprobaciones que estime oportunas para determinar su procedencia o improcedencia, por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

SEXTO. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS

El presente acuerdo causa estado en vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra él se puede interponer recurso contencioso-administrativo en única instancia ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de su notificación.

Pamplona, 21 de diciembre de 2016.

EL PRESIDENTE

LOS VOCALES

Antonio Cayón Galiardo José Antonio Asiain Ayala Eugenio Simón Acosta

Apreciado un error material en el texto de la Resolución de esta Junta Arbitral de fecha. 21 de diciembre de 2016, recaída en el conflicto número 93/2016, RESUELVO, al amparo de lo dispuesto por el artículo 109.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, rectificar dicho error en el sentido siguiente:

1º, En el apartado "QUINTO. FORMA DE EJECUCIÓN" donde dice "del año 2013" debe decir "del año 2014".

2º.- Notifíquese este acuerdo a las partes y a los interesados que hayan comparecido en el expediente.

3º.- Comuníquese asimismo esta resolución al Tribunal Supremo para su incorporación a los autos del recurso interpuesto contra la resolución cuyo error se rectifica.

Pamplona a 21 de octubre de 2017

EL PRESIDENTE DE LA JUNTA ARBITRAL

Eugenio-Simón Acosta