

**RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05**

**JUNTA ARBITRAL DEL CONVENIO  
ECONÓMICO ENTRE EL ESTADO Y LA  
COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA**

**Conflicto:** 01/2004

**Administraciones afectadas:**

Comunidad Foral de Navarra  
Agencia Estatal de Administración Tributaria

**Objeto:** Impuesto sobre el Valor Añadido:  
Abandono de depósitos fiscales no aduaneros.

**Otras cuestiones:** Conflictos anteriores a la  
constitución efectiva de la Junta Arbitral.  
Competencias de la Junta Arbitral.

## RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL

**PRESIDENTE:**

Don Eugenio Simón Acosta

**VOCALES:**

Don José Antonio Asiaín Ayala

Don Antonio Cayón Galiardo

**PONENTE**

Don Eugenio Simón Acosta

### I. ANTECEDENTES.

1º El día 13 de abril de 2004 fue entregado al Presidente de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra -en adelante, Junta Arbitral- (artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra aprobado por Ley 25/2003, de 15 de julio), un escrito del Secretario Técnico del Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra, por el que se remitía a la Junta Arbitral el expediente del conflicto de competencias suscitado entre la Comunidad Foral de Navarra y la Administración del Estado en relación con determinadas actuaciones de comprobación e investigación realizadas por la Unidad Regional de Inspección de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Navarra de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT).

Dicho expediente está encabezado por un escrito del Vicepresidente del Gobierno de Navarra y Consejero de Economía y Hacienda, por el que se promueve ante la Junta Arbitral conflicto de competencias, frente a la Administración del Estado,

**RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05**

sobre las facultades de gestión y recaudación del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) que recae sobre el abandono de depósitos distintos del aduanero.

**2º** En el citado escrito del Consejero de Economía y Hacienda y Vicepresidente del Gobierno de Navarra se hace constar que, el día 18 de junio de 2003, la Hacienda Tributaria de Navarra planteó conflicto de competencias ante la Administración del Estado, mediante escrito dirigido al Secretario General de Política Fiscal Territorial y Comunitaria, por actuaciones de comprobación del IVA que grava el abandono de depósitos distintos del aduanero, referidas a los años 1999 a 2002, ambos inclusive, realizadas- por la AEAT ante varios contribuyentes con sede en Navarra, a saber: (ENTIDAD 1), (ENTIDAD 2), (ENTIDAD 3), (ENTIDAD 4) y (ENTIDAD 5).

El conflicto de competencias fue ampliado más tarde (en escrito de 7 de noviembre de 2003) a las actuaciones de comprobación, por el mismo impuesto y años, practicadas ante: (ENTIDAD 6), (ENTIDAD 7) y (ENTIDAD 8).

**3º** El día 27 de abril de 2004, previa la oportuna deliberación, la Junta Arbitral acordó admitir a trámite el conflicto, notificar la interposición a la Administración del Estado, emplazándola para efectuar alegaciones en plazo de treinta días, y requerir a las administraciones afectadas a suspender la tramitación de los procedimientos de liquidación de los tributos objeto de debate, sin perjuicio de que la administración que viniera gravando a los contribuyentes continuara sometiéndolos a su fuero.

**4º** Los argumentos alegados por el Consejero de Economía y Hacienda y Vicepresidente del Gobierno de Navarra son los que se resumen sucintamente a continuación:

1. A pesar de que las actuaciones de comprobación fueron iniciadas por la AEAT antes de publicarse la versión del Convenio Económico aprobada por Ley 25/2003, de 15 de julio, la Comunidad Foral de Navarra entiende que es aplicable al caso ese texto por considerarlo vinculante inter partes desde la

*RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05*

fecha misma en que fue acordado entre ambas administraciones, esto es, desde 22 de enero de 2003. Tal consideración se basa en la fuerza vinculante de los pactos y en que el acuerdo vigésimo del acta número 1/2003 de la Comisión Coordinadora aprueba "la aplicación provisional del acuerdo por el que se establece la reforma del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra".

Esta alegación se hace a propósito de la competencia de la Junta Arbitral, existente ya antes de la Ley 25/2003 y profundamente modificada -en cuanto a su composición- por la nueva versión del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Según la Comunidad Foral de Navarra, la Junta Arbitral -ya existía en el momento en que se planteó el conflicto ante la Administración del Estado (18 de junio de 2003), a pesar de que sus miembros no habían sido nombrados.

2. La Comunidad Foral de Navarra considera asimismo que, tanto el Consejero de Economía y Hacienda como el Secretario General de Política Fiscal Territorial y Comunitaria, eran los órganos competentes para intervenir como partes en el conflicto suscitado. No obstante, si se entendiese que el requerimiento de inhibición debería haber sido remitido a la AEAT, el 7 de agosto de 2003 se habría subsanado la omisión en virtud de escrito dirigido en esa fecha al Delegado Especial de la AEAT en Navarra.
3. De los hechos que constituyen el sustrato de conflicto se destaca que el impuesto discutido afecta a empresas productoras de vino, con domicilio fiscal en Navarra, que fabrican normalmente con materia prima de producción propia, pero en ocasiones se abastecen de proveedores pertenecientes al Consejo Regulador de la denominación de origen "Navarra", con la sola excepción de uno que pertenece al Consejo Regulador de "Rioja".

Las entregas de los proveedores se realizan al amparo del régimen suspensivo de "depósito fiscal" en el que el IVA se devenga cuando el comprador comercializa el vino o lo destina al consumo como producción

*RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05*

propia. Por este motivo, la Comunidad Foral de Navarra entiende que ostenta competencias sobre la gestión y recaudación del IVA por operaciones interiores cuyo devengo se encuentra suspendido mientras el producto se encuentra vinculado al régimen de depósito fiscal. La AEAT opina, por el contrario, que el abandono del régimen suspensivo es una operación asimilada a la importación, en virtud de lo establecido por el artículo 19.5º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA), y la competencia de su gestión y recaudación le corresponde en virtud de lo dispuesto por el artículo 3 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

4. En defensa de su tesis, la Comunidad Foral de Navarra alude a los orígenes de los depósitos fiscales y a la finalidad perseguida con su creación en la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales. Se trata de un régimen suspensivo del impuesto devengado con motivo de la entrega de los bienes de un productor a otro y, por consiguiente, el abandono del régimen suspensivo debe seguir el mismo régimen de las operaciones que provocaron su vinculación a él.

Añade a lo anterior que la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, no extiende el concepto de operaciones asimiladas a la importación al abandono de depósitos fiscales distintos de los aduaneros.

En cuanto a la legislación española, el concepto de depósito fiscal es independiente del tráfico de importación y no existen en la legislación de Impuestos Especiales las operaciones asimiladas a importaciones. Existen diferencias importantes entre los regímenes aduaneros suspensivos y el régimen suspensivo de depósito fiscal.

Dado que normalmente el abandono del régimen suspensivo se produce por la venta o entrega de los bienes, si a este abandono se aplica el régimen de las importaciones resultará que de la operación nace un crédito a favor de la

*RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05*

Hacienda estatal y el simultáneo derecho a deducir esa cantidad del IVA devengado a favor de la Hacienda de Navarra, con el consiguiente perjuicio económico para esta última.

La respuesta de la ley española al abandono del régimen suspensivo no está prevista por el ordenamiento comunitario. En la mayoría de los países miembros de la Unión Europea, el abandono del depósito fiscal determina el fin de la exención provisional concedida a las entregas de bienes, prestaciones de servicios, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de bienes con destino al mismo. El propio Estado español aplica esta fórmula en relación con determinadas mercancías a las que el régimen general provoca costes que afectan a su competitividad, caso de los productos del párrafo 2 del artículo 19.5º de la LIVA.

De todo ello deduce la Hacienda foral la conclusión de que el abandono del régimen suspensivo, cuando ha habido una previa entrega de bienes o prestación de servicios, puede merecer esta misma calificación, pero no es una importación. La asimilación no significa que se convierta en importación.

En el Convenio de 1969 y sus sucesivas adaptaciones -dice la Administración foral- no existía referencia expresa a los derechos arancelarios ni a la tributación de bienes procedentes de terceros países, pero siempre se reconoció la competencia exclusiva del Estado en la materia. En el Convenio de 1990 se reconoció al Estado la competencia exclusiva sobre los tributos integrantes de la Renta de Aduanas y a Navarra la competencia sobre los Impuestos Especiales que recaen sobre el alcohol, bebidas derivadas y cerveza. En la adaptación del Convenio al régimen del IVA y los IE de 1992, el artículo 3 del Convenio siguió refiriéndose a la Renta de Aduanas, y el artículo 31.1, referido a los Impuestos Especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas, que corresponden a Navarra cuando el devengo se produzca en la Comunidad Foral se añadió la frase "con excepción de los supuestos de importación".

Fue en 1998 cuando se modificó el artículo 3 del Convenio, otorgando al Estado competencia exclusiva sobre los tributos recaudados mediante

**RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05**

monopolios fiscales, sobre los derechos de importación y sobre "los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido". También se reformó el artículo 31.1 para sustituir los impuestos sobre el alcohol y bebidas alcohólicas por los impuestos de fabricación, sin modificar el punto de conexión que siguió siendo el lugar del devengo. Alega el Consejero de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra que no consta que se tuviera intención de extender el hecho imponible importaciones más allá de lo que significaba la expresión "Renta de Aduanas", ámbito en el que no es operativo el concepto de depósito fiscal. A su juicio, el término importación no puede tener otro significado que el que le atribuye el Código Aduanero Comunitario. Añade que no tendría sentido admitir la competencia de Navarra para exigir los Impuestos Especiales en caso de salida de depósitos fiscales situados en territorio navarro y negarla en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

5. Tras invocar el principio de lealtad institucional para reprochar las actuaciones de la AEAT posteriores a la reclamación de competencia de 18 de junio de 2003, concluyó solicitando a la Junta Arbitral: 1º) La adopción de medidas cautelares para suspender las actuaciones y anular los actos posteriores a 18 de junio de 2003. 2º) La declaración de que corresponde a la Hacienda Foral de Navarra la competencia sobre el hecho imponible abandono de depósitos fiscales cuando la vinculación al mismo se produjo mediante operaciones interiores y adquisiciones intracomunitarias. 3º) La declaración de nulidad de las actuaciones de inspección llevadas a cabo por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT y reposición de los contribuyentes al estado anterior al comienzo de las mismas.

**5º** El escrito del Consejero de Economía y Hacienda y Vicepresidente del Gobierno de Navarra venía acompañado, entre otros, de los siguientes documentos:

1. Escrito fechado el 13 de junio de 2003 y con registro de salida de fecha 18

*RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05*

de junio de 2003, dirigido por el Consejero de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra al Secretario General de Política Fiscal y Financiera del Ministerio de Hacienda, suscitando conflicto de competencias y solicitando la paralización de actuaciones inspectoras seguidas por la AEAT ante los contribuyentes que hemos relacionado en el primer párrafo del precedente número 2º.

2. Diligencia de inicio de actuaciones inspectoras de la AEAT ante la sociedad (ENTIDAD 1), en la que se solicita la documentación comercial y bancaria correspondiente a las entradas de productos objeto de Impuestos Especiales en régimen suspensivo; y acta de comprobado y conforme del Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 1999 a 2002, en la que se constata que no se han presentado declaraciones por operaciones asimiladas a importaciones, pero se estima que no se ha producido devengo de este impuesto porque todos los productos vinculados al régimen suspensivo han sido objeto de entregas intracomunitarias o de exportación.
3. Diligencia, similar a la anterior, de inicio de actuaciones de inspección ante (ENTIDAD 2), y acta de disconformidad de Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 1999 a 2002, en la que se constata que no se han presentado declaraciones por abandono del régimen suspensivo de depósitos fiscales a pesar de que se han realizado compras de bienes que se vincularon a dicho régimen. Al no disponer de controles contables relativos a las existencias introducidas en depósito fiscal, se procede a la estimación indirecta mediante la aplicación de métodos indiciarios. El contribuyente alega que el impuesto ha sido ingresado, juntamente con el que corresponde al resto de las operaciones sujetas, en la Hacienda Foral de Navarra, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 28.6.A) del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.
4. Similar documentación a la indicada en el apartado precedente, relativa a (ENTIDAD 3). En este caso se incluye también el informe de la inspección en el que se explica el método seguido para la estimación indirecta de la base imponible.

*RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05*

5. Similar documentación relativa a (ENTIDAD 4), y a (ENTIDAD 5).
6. Escrito fechado el 5 de noviembre de 2003 y con registro de salida de fecha 7 de noviembre de 2003, dirigido por el Consejero de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra al Secretario General de Política Fiscal y Financiera del Ministerio de Hacienda, solicitando la ampliación del conflicto de competencias a los casos de los contribuyentes que hemos relacionado en el segundo párrafo del precedente número 2º, así como la paralización de las actuaciones de comprobación frente a ellos. Se adjunta copia de las diligencias de inicio de actuaciones inspectoras.
7. Acta de la reunión de la Comisión Coordinadora prevista por el artículo 67 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, que tuvo lugar en Pamplona el día 22 de enero de 2003.
8. Escrito de 1 de agosto de 2003, dirigido por el Vicepresidente y Consejero de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra al Delegado Especial de la AEAT en Navarra, requiriéndole para suspender la tramitación de los procedimientos de inspección hasta que recaiga decisión de la Junta Arbitral.
9. Escrito del mismo contenido y fecha, dirigido al Jefe de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Navarra.

**6º** La Directora General de Financiación Territorial del Ministerio de Economía y Hacienda presentó ante la Junta Arbitral un escrito de alegaciones, fechado el 17 de junio de 2004, cuyo contenido se resume a continuación:

1. La Directora General cuestiona el trámite de alegaciones acordado por la Junta Arbitral, aduciendo que los interesados en un procedimiento administrativo tienen derecho a efectuar alegaciones y presentar documentos en cualquier momento anterior al trámite de audiencia, "máxime cuando no consta a la Administración del Estado la sede de la Junta Arbitral ni los registros en donde pueden ser presentados los escritos que a la misma se dirijan"
2. En segundo lugar se opone a que el conflicto se considere iniciado antes de



*RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05*

la efectiva constitución de la Junta Arbitral y, por tanto, a la paralización de las actuaciones administrativas tras el requerimiento de la competencia efectuado por el Consejero de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra y antes del planteamiento del conflicto directamente ante la Junta Arbitral. Se apoya en que la paralización de las actuaciones de comprobación están unidas a la existencia de un procedimiento para solucionar los conflictos y en un dictamen del Servicio Jurídico del Estado, cuya referencia se cita (Ref. AEH-AEAT 20/99) pero no se acompaña para su incorporación al expediente, en el que se argumenta que la aplicación de la regla de suspensión está condicionada a la efectiva constitución de la Junta Arbitral pues, en caso contrario, se abocaría a una situación de pendencia indefinida de la determinación de la deuda tributaria. En consecuencia los efectos del planteamiento del conflicto no se han producido, en opinión de la Administración del Estado, sino desde el 8 de marzo de 2004.

3. En cuanto al fondo del asunto, se aduce que el Impuesto sobre el Valor Añadido que grava operaciones asimiladas a la importación no tiene la condición de impuesto convenido porque está integrado en el concepto genérico de gravámenes sobre la importación y porque "tampoco aparece dentro del ámbito del IVA convenido". El Impuesto sobre el Valor Añadido sólo contempla tres hechos imposables y el abandono de los depósitos fiscales sólo puede tener el carácter de gravamen a la importación. Se invocan, a tal efecto, las negociaciones del Concierto del País Vasco y los textos preliminares -que tampoco se acompañan- propuestos por el Gobierno Vasco en los que se incluían las operaciones asimiladas a la importación como competencia propia.

Dice también la Directora General que la competencia de Navarra sobre estos hechos imposables no está contemplada en el Convenio, cuyo artículo 28 no hace referencia "a la exacción por la Comunidad Foral de Navarra de las operaciones asimiladas a la importación", sin que sea posible "extender por vía interpretativa la aplicación de los puntos de conexión fijados para la

**RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05**

exacción de las entregas de bienes a las operaciones asimiladas a la importación pues, al tratarse de un régimen suspensivo, pueden producirse entregas de bienes mientras se mantiene el régimen suspensivo sin que se produzca el devengo del impuesto" y no es necesario que se produzcan entregas de bienes pues "el solo hecho de la salida del régimen suspensivo ocasiona el devengo del IVA con independencia de que se haya producido o no la entrega de bienes a un tercero".

Por otra parte -se dice- el ingreso en el régimen suspensivo puede producirse con ocasión de una operación de importación del producto, despachado a libre práctica con exención de IVA y en régimen suspensivo de Impuestos Especiales por ir destinados a un depósito fiscal. No se puede pretender que haya dos administraciones competentes para un mismo hecho imponible porque se distorsionaría el control de las mismas, generando mayor complejidad para el contribuyente y con posibilidades de aumento del fraude.

Se afirma igualmente que el hecho de que se discuta por las instituciones comunitarias el modo en que ha sido traspuesta la Sexta Directiva no afecta al problema que aquí se plantea

En cuanto al perjuicio económico que puede causar a Navarra que el Impuesto sobre el Valor Añadido por el abandono del régimen se ingrese en el Estado y se deduzca en Navarra en la posterior entrega de los bienes, se trata de una circunstancia no determinante de la competencia y que se compensa en el ajuste financiero, "al incluirse entre los componentes del IVA asimilado a la importación, en función del <consumo de residentes>, no se está produciendo ninguna disminución recaudatoria para la Comunidad Foral". Si la competencia para exaccionar estas operaciones fuese de la Comunidad Foral, la fórmula de ajuste debería tener en cuenta la capacidad recaudatoria de Navarra por estos hechos imponibles.

**7º** El día 8 de julio de 2004 la Junta Arbitral acordó notificar -a la Comunidad Foral de Navarra el escrito de alegaciones de la Directora General de

**RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05**

Financiación Territorial y emplazar a las partes para presentación de pruebas dirigidas a esclarecer los hechos que han dado lugar al conflicto y contribuir a la resolución del mismo.

8º No habiéndose presentado ningún elemento de prueba por las partes, la Junta Arbitral acordó remitir copia del expediente administrativo a las partes del conflicto, así como a los obligados tributarios interesados, emplazando a todos ellos para formular alegaciones, y poniendo de manifiesto el expediente original en las dependencias de la Secretaría Técnica de la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra.

9º El día 12 de mayo de 2005, el Presidente de la Junta Arbitral recibió de la Secretaría Técnica de la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra las alegaciones formuladas por la Administración del Estado, por (ENTIDAD 3), por (ENTIDAD 2) y por (ENTIDAD 5).

La Directora General de Financiación Territorial insistió en los argumentos de su anterior escrito de alegaciones y añadió que el posible problema financiero planteado por el hecho imponible abandono de depósitos fiscales ha sido resuelto, desde 1 de abril de 2005, por la modificación del artículo 73 de la LIVA en virtud de lo dispuesto por el Real Decreto 87/2005, de 31 de enero.

(ENTIDAD 3) sostiene que las adquisiciones de vino realizadas al amparo del régimen suspensivo quedan gravadas cuando la bodega lo comercializa como producción propia y, en su caso, las adquisiciones nunca fueron importaciones sino operaciones interiores. Se adhiere al escrito de 8 de marzo de 2004, presentado por el Gobierno de Navarra a la Junta Arbitral. Adjunta copia de sus alegaciones frente al acta de inspección, de la liquidación tributaria que se le practicó y de la carta de pago.

(ENTIDAD 2) alega que se trata de un conflicto entre administraciones que no le afecta directamente y se adhiere a los argumentos del Gobierno de Navarra.

En fin, (ENTIDAD 5) solicita que se anulen las actuaciones practicadas desde que se planteó el conflicto de competencias porque las adquisiciones de vino con destino a los depósitos fiscales son operaciones interiores, por lo que

**RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05**

debe serlo también el abandono del depósito. Así pues, el impuesto es competencia de la Hacienda Foral de Navarra ante la que se cumplieron las obligaciones fiscales. Termina solicitando la anulación de la liquidación o, en caso de que se declare competente la Administración del Estado, que se regularice "la deuda tributaria con la Hacienda Foral de Navarra mediante los procedimientos de compensación establecidos para los ingresos indebidos, etc."

## **II. NORMAS APLICABLES**

**10º** Para la resolución del conflicto se han considerado las siguientes normas, y las demás de general aplicación:

Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre y sus sucesivas modificaciones.

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1625/1992, de 29 de diciembre.

## **III. FUNDAMENTOS JURIDICOS**

### **III.1. Competencia de la Junta Arbitral y tramitación**

**11º** Esta Junta Arbitral es competente para resolver el conflicto planteado por la Comunidad Foral de Navarra contra la Administración del Estado en virtud de lo dispuesto en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

No habiendo sido aprobado aun el reglamento a que se remite el apartado 4 del citado artículo 51, se han respetado las normas generales reguladoras del

**RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05**

procedimiento administrativo común y, en particular, la Junta Arbitral ha requerido a las administraciones afectadas para que suspendan la tramitación de los procedimientos de liquidación de los tributos objeto de debate y se ha dado audiencia a los interesados, tal como se establece en el reiterado artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

### **III.2. Aspectos formales o de procedimiento**

#### **III.2.1. Entrada en vigor del texto del Convenio de 2003**

**12º** Antes de entrar en el fondo del asunto es necesario pronunciarse sobre determinadas cuestiones formales o de procedimiento, la primera de las cuales se refiere al momento en que debe entenderse iniciado el conflicto y la legislación aplicable al mismo.

Desde el punto de vista sustantivo no hay problema respecto a la normativa aplicable, que no puede ser otra que las normas del Convenio Económico vigentes en el momento en que se produjeron los respectivos hechos imposables, esto es, entre 1999 y 2002.

**13º** Sin embargo, desde el punto de vista procesal surge la cuestión porque existe una notable diferencia en la configuración de la Junta Arbitral según el Convenio Económico aprobado por la ley 28/1990, de 26 de diciembre, y la redacción dada al mismo por la ley 25/2003, de 15 de julio.

El artículo 45 de la versión del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 1990 establecía lo siguiente:

"Artículo 45. Junta Arbitral

1. Se constituye una Junta Arbitral que entenderá de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Convenio a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

Asimismo resolverá los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y la Comunidad Foral o entre ésta y la Administración de cualquier

**RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05**

Comunidad Autónoma, en relación con la determinación de la residencia habitual de las personas físicas y del domicilio fiscal, y con la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

2. La Junta Arbitral estará presidida por un magistrado del Tribunal Supremo, designado para un plazo de cinco años por el Presidente de dicho Tribunal, a propuesta del Consejo General del Poder Judicial y oído el Tribunal Superior de Justicia de Navarra.

3. Serán Vocales de esta Junta:

a) Cuatro representantes de la Administración del Estado designados por el Ministerio de Economía y Hacienda.

b) Cuatro representantes de la Comunidad Foral designados por el Gobierno de Navarra.

Cuando el conflicto afecte a la Administración de una Comunidad Autónoma, el Ministerio de Economía y Hacienda sustituirá un representante de la Administración del Estado por otro designado por el Gobierno de dicha Comunidad Autónoma.

4. La Junta Arbitral en su primera reunión adoptará las normas de procedimiento, legitimación y plazos que ante aquella se hayan de seguir inspirándose en los principios de la Ley de Procedimiento Administrativo del Estado.

5. Los acuerdos de esta Junta Arbitral, sin perjuicio de su carácter ejecutivo, serán únicamente susceptibles de recurso en vía contencioso-administrativa ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo.

6. 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 ellas, retrotraídas a la fecha desde la que proceda ejercer el nuevo fuero

*RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05*

tributario, según el acuerdo de la Junta Arbitral."

La Junta Arbitral prevista por el artículo que acabamos de transcribir no llegó a ser nombrada ni, por lo tanto, a constituirse formalmente.

En el año 2003 se produjo una modificación del Convenio Económico de 1990 y en el nuevo artículo 51 se reguló la Junta Arbitral con competencias sustancialmente iguales, pero con una composición diferente de la prevista en la versión anterior. El artículo 51, actualmente vigente, dice lo siguiente:

"Artículo 51. Junta Arbitral.

1. Se constituye una Junta Arbitral que tendrá atribuidas las siguientes funciones:

a) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente convenio a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

b) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y la de la Comunidad Foral, o entre ésta y la Administración de una Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos cuya exacción corresponde a la Comunidad Foral de Navarra y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

c) Resolver las discrepancias que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes.

2. La Junta Arbitral estará integrada por tres miembros cuyo nombramiento se hará por el Ministro de Hacienda y por el Consejero de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra.

Los árbitros serán nombrados para un periodo de seis años. En caso de producirse una vacante, será cubierta por el mismo procedimiento de nombramiento. El nuevo miembro será nombrado para la parte del periodo

*RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05*

de mandato que faltaba por cumplir al sustituido.

Los integrantes de la Junta Arbitral serán designados entre expertos de reconocido prestigio en materia tributaria o hacendística.

3. La Junta Arbitral resolverá conforme a Derecho todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por las partes o los interesados, incluidas las fórmulas de ejecución.

Los acuerdos de esta Junta Arbitral, sin perjuicio de su carácter ejecutivo, únicamente serán susceptibles de recurso en vía contencioso-administrativa y ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo.

4. Cuando se suscite el conflicto de competencias, las Administraciones afectadas lo notificarán a los interesados, lo cual determinará la interrupción de la prescripción, y se abstendrán de cualquier actuación ulterior relativa a dicho conflicto.

Los conflictos serán resueltos por el procedimiento que reglamentariamente se establezca, en el que se dará audiencia a los interesados.

5. 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, retrotraídas a la fecha desde la que proceda ejercer el nuevo fuero tributario, según el acuerdo de la Junta Arbitral."

La nueva Junta Arbitral fue nombrada en virtud de Orden HAC/3302/2003, de 19 de noviembre, de designación de los miembros de la Junta Arbitral prevista en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, publicada en el Boletín Oficial del Estado de 28 de noviembre de 2003; y en virtud de Orden Foral 349/2003, de 26 de noviembre, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se designan los miembros de la Junta Arbitral prevista en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, publicada en el Boletín Oficial de Navarra de 22 de diciembre de 2003.



*RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05*

El Vicepresidente del Gobierno de Navarra y Consejero de Economía y Hacienda aduce, en su escrito de 13 de abril de 2004, que el presente conflicto debe entenderse iniciado el día 18 de junio de 2003 en virtud de la comunicación efectuada al Secretario General de Política Fiscal Territorial y Comunitaria o, subsidiariamente, el día 7 de agosto de 2003, fecha en la que se reprodujo la reclamación de competencia ante el Delegado Especial de la AEAT en Navarra.

El problema reside en que la nueva versión del Convenio Económico, reguladora de la Junta Arbitral con su composición actual, no fue aprobada por las Cortes Generales hasta el día 15 de julio, a pesar de haber sido acordada el día 22 de enero de 2003 por la comisión negociadora. La actuación de la Unidad Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT y el requerimiento de inhibición del Gobierno de Navarra se produjeron entre estas dos fechas.

Alega el Gobierno de Navarra que la nueva versión del Convenio Económico, aun no habiendo sido aprobada por las Cortes Generales, tenía fuerza vinculante entre las partes dada la naturaleza paccionada del Convenio y la trasposición al Derecho público del principio paramiento fuero vience, propio de la idiosincrasia jurídico privada de Navarra, y del principio del Código Civil de que las obligaciones que nacen de los contratos tienen fuerza de ley entre las partes. Todo ello, unido al principio de lealtad institucional del artículo 4 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJ-PAC), determina -a juicio del Gobierno de Navarra- la fuerza vinculante inter partes del acuerdo de 22 de enero de 2003.

Esta Junta Arbitral no puede compartir el argumento del Gobierno de Navarra porque, sin poner en duda el carácter paccionado del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, no nos encontramos ante un contrato, pacto o estipulación particular entre dos entes públicos, sino ante una norma de carácter general y abstracta, cuyo contenido se determina mediante acuerdo entre la Administración foral y la estatal, pero que sólo entra a formar parte del ordenamiento jurídico cuando se promulga con los requisitos previstos por el artículo 45.4 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de

**RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05**

Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra. Dice el citado artículo 45.4:

"4. Dada la naturaleza paccionada de los Convenios Económicos, una vez suscritos por el Gobierno de la Nación y la Diputación, serán sometidos al Parlamento Foral y a las Cortes Generales para su aprobación mediante ley ordinaria."

El Convenio Económico adquiere la condición de norma jurídica y se integra en el ordenamiento jurídico español, común y foral, cuando es aprobado, mediante ley ordinaria, por las dos instituciones con potestad legislativa en el ámbito estatal y en el ámbito navarro: las Cortes Generales y el Parlamento Foral. La comisión,. negociadora no hace más que establecer el texto que sólo se convierte en norma jurídica cuando se completa su tramitación como ley ordinaria en ambas asambleas legislativas. Por tanto, el nuevo texto del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra no entró en vigor hasta el día 17 de julio de 2003.

### **III.2.2. Existencia legal de la Junta Arbitral en junio de 2003**

**14º** Sin embargo ello no quiere decir que antes de esa fecha no se pudiera plantear un conflicto de competencias sobre un determinado hecho imponible. La Junta Arbitral existía en la ley, a pesar de no haber sido designados sus miembros. Condicionar la vigencia de la ley en este punto a la decisión de los Órganos administrativos o de gobierno competentes para efectuar la designación de los miembros de la Junta Arbitral equivale a otorgar a cualquiera de dichos órganos la facultad de decidir sobre la vigencia de una disposición de rango legal. La ley puede condicionar su aplicación a una intervención posterior de los órganos gubernativos y también cabe pensar en la posibilidad de que existan leyes imposibles de aplicar sin ser desarrolladas por disposiciones de inferior rango, pero se trata de situaciones excepcionales que no pueden elevarse a la categoría de regla o principio general. La ley tiene, en principio, vocación normativa inmediata y una interpretación limitativa de su eficacia sólo es admisible

*RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05*

con carácter restrictivo. Este criterio, fácilmente deducible de los principios generales de nuestro Derecho público, se encuentra avalado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo que, en sentencia de 25 de octubre de 1986, dijo lo siguiente:

"Ciertamente son conocidos supuestos de leyes cuya aplicabilidad exige una actividad intermedia, más concretamente, en lo que ahora importa, de leyes necesitadas de un desarrollo reglamentario. Con ello la Ley queda en una situación de potencialidad que implica una libertad de la Administración frente a la Ley -sólo cuando la Administración dicta el Reglamento se producirá la plena aplicabilidad de aquélla-. Justamente por ello, tales situaciones, en términos generales, han de ser interpretadas con un criterio sumamente restrictivo tendente a procurar la aplicabilidad de la Ley para que efectivamente tenga virtualidad la sumisión de la Administración a la norma dictada por el Poder Legislativo."

En consecuencia, la Junta Arbitral existía el día 18 de junio de 2003 y en esa fecha era jurídicamente posible plantear ante ella un conflicto, a pesar de que sus miembros no habían sido aún designados. Así pues, hemos de proceder al examen de la siguiente cuestión, relativa al órgano pasivamente legitimado para recibir el requerimiento de inhibición.

En cualquier caso, la conclusión a que hemos llegado no supone ninguna merma de las garantías jurídicas de que disponen los interesados, dado que, en último término, la Junta Arbitral es un órgano administrativo, sometido al control jurisdiccional, y son los tribunales de justicia -en nuestro caso el Tribunal Supremo- quienes han de adoptar la decisión última y definitiva si cualquiera de las partes considera que sus derechos han sido lesionados y hace uso de las acciones procesales que legalmente le corresponden.

### **III.2.3. Órgano competente para recibir el requerimiento de inhibición**

**15º** Al no haberse constituido la Junta Arbitral en junio de 2003, se plantea la

**RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05**

duda de si el órgano estatal competente para recibir el requerimiento de incompetencia en junio de 2003 era la Secretaría General de Política Fiscal Territorial y Comunitaria o la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

**16º** A tal efecto hay que tener en cuenta que, de acuerdo con el artículo 45 de la versión de 1990 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, los conflictos sobre los que conoce la Junta Arbitral son aquellos que surjan "entre las Administraciones interesadas" como consecuencia de la interpretación y aplicación del convenio (párrafo primero del artículo 45.1), o los que se planteen "entre la Administración del Estado y la Comunidad Foral" (párrafo segundo del artículo 45.1).

El vigente artículo 51 utiliza expresiones similares: "Administraciones interesadas" y "Administración del Estado".

**17º** La Administración del Estado se encuentra definida y regulada por la Ley 6/1997, de 14 de abril, de organización y funcionamiento de la Administración general del Estado, cuyo artículo 2º dice que está constituida por órganos jerárquicamente ordenados y actúa, bajo la dirección del Gobierno, con personalidad jurídica única. Dentro de esa organización se encontraba la Secretaría General de Política Fiscal Territorial y Comunitaria que, integrada en la Secretaría de Estado de Hacienda, formaba parte del Ministerio de Hacienda, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 2º del Real Decreto 689/2000, de 12 mayo, que estableció la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda.

Entre las competencias de la Secretaría General de Política Fiscal Territorial y Comunitaria se encontraba la dirección y coordinación de las actuaciones de los órganos de la Administración General del Estado que hayan de tener efecto con relación al régimen económico-financiero de las Haciendas Territoriales, sin perjuicio de las funciones atribuidas a otros órganos directivos del Ministerio de Hacienda.

**18º** En consecuencia, y sin perjuicio de que la legitimación pasiva para recibir el requerimiento pudiera ser compartida por la AEAT -tema sobre el que no es necesario que nos pronunciemos- como "organización administrativa responsable, en nombre y por cuenta del Estado, de la aplicación efectiva del

**RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05**

sistema tributario estatal" (artículo 103.2 de la ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991), la Secretaría General de Política Fiscal Territorial y Comunitaria estaba habilitada para recibir el requerimiento que, a falta de nombramiento y constitución de la Junta Arbitral, iniciaba el conflicto. Este debe entenderse planteado el día 18 de junio de 2003.

**III.2.4. Competencia de la Junta Arbitral del convenio Económico de 2003**

**19º** Lo expuesto suscita una cuestión ulterior: la de si la Junta Arbitral regulada en la versión de 2003 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra es competente para conocer y resolver un conflicto suscitado o iniciado antes de que entrase en vigor la ley 25/2003, de 15 de julio, por la que se aprobó el nuevo texto del Convenio Económico.

**20º** Sabido es que, en materia de procedimientos, la sucesión temporal de normas se rige -a falta de norma expresa- por el principio general contenido en la disposición transitoria segunda de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. A los procedimientos se aplican las normas vigentes en el momento en que se iniciaron.

**21º** En el presente caso ha de tenerse en cuenta que la Junta Arbitral prevista por el artículo 45 del texto del Convenio de 1990 no llegó a ser constituida materialmente y que la norma que autorizaba el nombramiento de aquella Junta ha sido derogada. Hoy no tendría sentido constituir la Junta Arbitral de acuerdo con normas que han sido derogadas, dado que existe una Junta Arbitral que -aun siendo distinta su composición- tiene la misma naturaleza y competencias sustancialmente iguales. En estas condiciones es razonable concluir que la nueva Junta Arbitral es continuadora y se subroga en la posición que tenía la de 1990. Una interpretación lógica y teleológica de la legislación vigente y de la derogada conduce a considerar que las competencias que tenía la legalmente existente, aunque materialmente *non nata*, Junta Arbitral de 1990 corresponden a la actual Junta Arbitral desde su creación en virtud del texto del

<p><i>RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007 RECURSO 296/05</i></p>
---

Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra que entró en vigor el 17 de julio de 2003.

### **III.2.5. Extensión de la competencia de la Junta Arbitral**

**22º** La Comunidad Foral de Navarra pretende también que se declaren nulas las actuaciones de inspección llevadas a cabo por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se reponga a los contribuyentes en la situación anterior al comienzo de las mismas. Esta misma petición ha sido formulada por los contribuyentes afectados, durante el trámite de audiencia.

Aunque esta pretensión es la última en el orden de las contenidas en el escrito de planteamiento del conflicto, ha de ser tratada en este lugar porque es de carácter previo dilucidar si la Junta Arbitral tiene competencia para dar satisfacción a la misma. A este respecto ha de traerse a colación el artículo 51.3 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, según el cual la Junta Arbitral resolverá conforme a Derecho todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por las partes o los interesados, incluidas las fórmulas de ejecución.

**23º** A pesar de la amplia dicción del artículo 51.3, no es posible una interpretación del mismo que extienda las competencias de la Junta Arbitral más allá del objeto del conflicto. En efecto, la potestad de la Junta Arbitral de resolver todas las cuestiones que ofrezca el expediente sólo es jurídicamente aceptable si se trata de cuestiones de competencia de la Junta. Es decir, la norma que permite resolver dichas cuestiones no es una norma atributiva de competencia, sino un precepto relativo a la relación entre lo pretendido por las partes y el contenido de la resolución. Más que modular el alcance de las competencias de la Junta, se refiere al contenido de la resolución desde la perspectiva del principio de congruencia entre lo solicitado y lo resuelto. Este precepto viene a ser una excepción a lo que en Derecho procesal llamaríamos principio de justicia rogada, que no se aplica *sic et simpliciter* al procedimiento administrativo.

**RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05**

La Junta Arbitral puede resolver cuestiones no planteadas por las partes del conflicto, pero no puede resolver cualquier cuestión relacionada con el conflicto. La resolución de la Junta ha de mantenerse siempre dentro del ámbito de competencias que le otorga la ley.

**24º** La competencia de la Junta Arbitral se contrae a la resolución del conflicto. El artículo 51.1 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra sólo permite a la Junta Arbitral conocer los conflictos que surjan entre administraciones como consecuencia de la aplicación del Convenio a casos particulares, resolver conflictos sobre aplicación de puntos de conexión, determinar la proporción en los regímenes conocidos como de "cifra relativa" o tributación conjunta y resolver discrepancias sobre domiciliación de contribuyentes. En ningún caso se atribuyen a la Junta competencias de revisión de actos administrativos dictados por las partes en conflicto.

**25º** Así pues, la Junta Arbitral es un órgano de resolución de conflictos entre administraciones, sin facultades para pronunciarse sobre la validez de los actos dictados por una Administración. La facultad revisora de los actos administrativos puede ser ejercida por la Administración competente para dictarlos, en los términos previstos por la LRJ-PAC o por la legislación que resulte aplicable. Una vez resuelto el conflicto, la Administración titular de la competencia para gestionar y recaudar el impuesto podrá hacer uso, si lo estima oportuno y es acorde con la ley, de sus facultades revisoras.

A este respecto, puede entenderse como norma supletoriamente aplicable -a falta de disposición expresa en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra- la del artículo 23.7 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA) que dispone que "cuando se hayan practicado liquidaciones definitivas por cualquiera de las Administraciones afectadas, dichas liquidaciones surtirán plenos efectos, sin perjuicio de la posibilidad de practicar la revisión de oficio prevista en la Ley General Tributaria."

Este precepto suscita algunas dudas cuando resulta ser competente una Administración distinta de la autora del acto administrativo. Sobre esta cuestión se

**RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05**

ha pronunciado la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas, en el conflicto 1/1999, pero no es necesario en este momento entrar en ella. Baste decir que la Junta Arbitral no puede estimar la pretensión anulatoria deducida por la Comunidad Foral de Navarra.

### **III.2.6. Otras cuestiones de procedimiento**

**26º** La Administración del Estado ha planteado otras dos cuestiones de procedimiento.

**27º** La primera de ellas se refiere al emplazamiento para alegaciones concedido a la Administración del Estado por la resolución de 27 de abril de 2004, de la Junta Arbitral. Según la Administración del Estado dicho trámite ha de encajarse en el artículo 79 de la LRJ-PAC y no puede quedar constreñido al plazo de treinta días. En efecto, así es. El término de ese emplazamiento no tuvo nunca la consideración de plazo preclusivo ni la Junta Arbitral pretendió dárselo.

**28º** Se trata, como puede verse, de una cuestión menor, pero entramos en ella porque *obiter dicta* se afirma en la página primera del escrito de alegaciones de la Dirección General de Financiación Territorial, de 17 de junio de 2004, que los plazos de este procedimiento no obligan porque "no consta a la Administración del Estado la sede de la Junta Arbitral ni los registros en donde pueden ser presentados los escritos que a la misma se dirijan." También en este caso tenemos que decir que, en efecto, así es. La Junta Arbitral carece de sede y de registro, pero de ahí no puede deducirse la conclusión de que sus actos no sean válidos y eficaces.

El órgano administrativo es la Junta Arbitral y no la sede donde se ubique. La Junta Arbitral es un órgano colegiado y tiene un Presidente que ostenta su representación, de acuerdo con lo establecido por el artículo 23.1.a) de la LRJ-PAC, de forma que las comunicaciones que se dirijan al mismo se han de entender realizadas a la Junta Arbitral. La cuestión del registro es también accidental o accesorio. Una comunicación se puede entender realizada cuando por cualquier medio quede constancia de su recepción, de acuerdo con el



**RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05**

principio contenido en el artículo 59.1 de la LRJ-PAC.

En el presente procedimiento la Junta Arbitral ha tomado todas las precauciones necesarias para evitar que la carencia de medios provoque cualquier tipo de indefensión a los interesados, y ha dejado constancia formal en el expediente de todos los trámites desarrollados o evacuados.

### **III.3. El concepto de impuesto "convenido"**

**29º** La Administración del Estado ha defendido su competencia sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido que grava el abandono de depósitos distintos de los depósitos fiscales alegando que se trata de un impuesto no convenido, cosa que: lo sitúa extramuros del ámbito propio de la competencia de la Junta Arbitral.

Se trata, como puede apreciarse, de una cuestión a caballo entre lo formal (competencia de la Junta Arbitral) y lo sustantivo del objeto de este conflicto (competencia de la Administración del Estado o de la Comunidad Foral sobre los impuestos "no convenidos").

**30º** El termino "tributos convenidos" no es propio de la jerga histórica del Convenio Económico. A diferencia del País Vasco, donde ha existido siempre una diferencia clara entre impuestos concertados y no concertados, el régimen foral de Navarra no ha utilizado hasta fechas muy recientes (hasta 1990, por lo que se nos alcanza) la expresión tributos convenidos, y lo ha hecho con un significado distinto del que corresponde a los tributos concertados. El carácter convenido o no convenido de un tributo no determina ni condiciona la competencia estatal o Navarra sobre el mismo. En el ámbito foral navarro la distinción entre tributos convenidos y no convenidos no se refiere a la competencia tributaria sino al cálculo de la aportación de Navarra a las cargas generales del Estado, también conocida como "cupo contributivo", para el que se tienen en cuenta los impuestos estatales incluidos y los no incluidos en el Convenio, a los que se da el nombre de convenidos y no convenidos. Los preceptos del Convenio vigentes sólo hablan de tributos convenidos en el título II (aportación económica de Navarra a las cargas del Estado) y en el artículo 2º para decir que Navarra puede establecer tributos distintos de los convenidos, es decir, distintos de los que están contemplados por

*RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05*

el Convenio.

**31º** La investigación histórica es fundamental para determinar, mediante una correcta interpretación del Convenio, la naturaleza y alcance del poder tributario de Navarra. Así tiene que ser porque el fundamento jurídico del poder foral se encuentra en la disposición adicional primera de la Constitución que "ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales". Si en otros sectores del ordenamiento la interpretación histórica es siempre un elemento fundamental de la hermenéutica jurídica, aquí es el primer instrumento para resolver cualquier ambigüedad, silencio u oscuridad de la letra del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Esto es así porque los llamados derechos históricos (que no son propiamente históricos, sino actuales y vigentes, puesto que si sólo fueran históricos no serían derechos), han sido amparados por la Constitución de acuerdo con la naturaleza y contenido que han tenido en épocas pasadas.

No quiere ello decir que los derechos históricos subsistan con el mismo contenido que antaño tuvieron. Es necesaria una labor de actualización o -en terminología foral- "amejoramiento", para su adaptación a la forma de Estado y a los principios que constituyen la esencia del Estado social y democrático de Derecho, que prevalecen incluso sobre lo que el Tribunal Constitucional ha llamado imagen de la foralidad o imagen identificable del régimen foral tradicional (cfr. STC 76/1988, de 26 de abril, F.J. 4). La actualización de los derechos históricos en materia tributaria está contenida en la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (en adelante, LORAFNA) y en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Estos textos legales han de ser interpretados de acuerdo con sus antecedentes históricos y en el marco de la Constitución.

La importancia y necesidad de la investigación histórica de los derechos forales ha sido declarada por el Tribunal Constitucional: "Las fuentes de las que nacen las competencias de los territorios históricos, por un lado, y de las Comunidades Autónomas, por otro, son necesariamente distintas. Los territorios forales son titulares de ((derechos históricos» respetados, amparados y sujetos a

*RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05*

actualización en el marco de la Constitución y de los Estatutos de autonomía, en virtud de lo dispuesto por la disposición adicional primera de la Constitución; por lo que la delimitación de las competencias de tales territorios podrá exigir una investigación histórica acerca de cuáles sean tales «derechos»." (STC 11/1984, de 2 de febrero).

Lo mismo se volvió a repetir por la STC 76/1988, de 6 de abril, en la que se revalida la investigación histórica, aunque aclarando -como hemos hecho ya nosotros- que, aun siendo necesaria, la investigación histórica no puede sustituir o desplazar los mandatos estatutarios o legales que actualicen el régimen foral, ni cabe sostener que ese régimen deriva única y directamente de una legitimidad histórica, independientemente de las normas que lo actualicen. Aun así, la STC 76/1988 dice que la investigación histórica puede "contribuir a facilitar la solución de conflictos competenciales en caso de duda, imprecisión o aparente concurrencia".

Hay otras sentencias del TC que siguen la misma línea de proclamar la necesidad de la investigación histórica de las potestades de Navarra para interpretar el régimen de distribución de competencias entre la Comunidad Foral de Navarra y el Estado. Se pueden citar la STC 86/1988, de 3 de mayo, relativa a competencias de Navarra sobre transporte público discrecional de mercancías y viajeros, y la STC 140/1990, de 20 de septiembre, sobre el estatuto de funcionarios:

"El concepto de derecho histórico empleado por la disposición adicional primera de la Constitución y la LORAFNA apela, entre otras cosas, a un cierto contenido competencial que vendría siendo ejercido de forma continuada por la Institución Foral y reconocido por el Estado. La determinación del contenido de un derecho histórico, como ha señalado el Tribunal en varias ocasiones, puede exigir una investigación histórica (SSTC 11/1984, fundamento jurídico 4º; 86/1988, fundamento jurídico 4º), por lo que la representación del Gobierno de Navarra basa la defensa de su competencia en la aportación de una serie de referencias en apoyo, tanto del ejercicio efectivo de dicha competencia, como de su reconocimiento por el

*RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05*

Estado.

Navarra ha venido disfrutando históricamente de un régimen singular respecto de sus funcionarios y de los de la Administración Local en Navarra. Hitos claves de esta singularidad son el Decreto-ley de Bases para la Aplicación del Estatuto Municipal en la provincia de Navarra, de 4 de noviembre de 1925, declarado vigente por la disposición adicional segunda de la Ley Municipal de 31 de octubre de 1935, y en base al cual se aprobó el Reglamento de Administración Municipal de Navarra, cuyo título tercero reguló el régimen de los funcionarios navarros, el art. 209 de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955, que establece que la Ley sólo se aplica en lo que no se oponga al Régimen Foral y la disposición adicional tercera, 1, del Decreto 3046/1977, de 6 de octubre, de articulación de la Ley de Bases del Estatuto del Régimen Local en lo relativo a los funcionarios públicos. Estas normas estatales reconocen competencias específicas de Navarra (en virtud de ese régimen foral para la regulación del régimen estatutario de sus funcionarios), de las que ésta ha venido disponiendo efectivamente y que configuran así un derecho histórico.

Es cierto, como la propia representación del Gobierno de Navarra reconoce, que, al ejercitar esas competencias no se reguló en Navarra, al igual que ocurría en el resto de España, la representación colectiva de los funcionarios (...). La novedad del tema y lo reciente del ejercicio de competencia en relación al mismo no es, sin embargo, un obstáculo para la posibilidad de invocación de una competencia histórica al respecto, puesto que lo decisivo es que históricamente se haya ejercido la competencia sobre una «materia» globalmente considerada, en este caso el régimen estatutario de funcionarios, y no, dentro de la misma, los aspectos concretos que hayan de considerarse incluidos en aquella materia en función de la situación histórica de cada momento.

El hecho cierto de que Navarra haya venido ejerciendo competencias, en razón de sus derechos históricos, en materia de organización de la función pública, y más en concreto, de régimen estatutario de los funcionarios,

**RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05**

permite incluir dentro de ese ámbito competencial lo que en cada momento histórico haya de considerarse como régimen estatutario de los funcionarios, lo que comprende, también, aquellos aspectos, como el de la representación colectiva de los mismos, que se consideren incluidos en él aunque su regulación no se haya realizado con anterioridad, pues cabe entender que es consecuencia ineludible de las competencias que le corresponden históricamente a la Comunidad Foral y le reconocen expresamente la Constitución y la LORAFNA.

La apelación al régimen estatutario de los funcionarios en el art. 49.1 b) LORAFNA constituye, pues, una titularidad competencial derivada de un derecho histórico, pero cuya actualización supone la inclusión dentro de la competencia foral de lo que en cada momento haya de entenderse como incluido en el régimen estatutario de los funcionarios, dentro del cual, según ha tenido ya ocasión de afirmar este Tribunal -SSTC 98/1985, fundamento jurídico y 102/1988, fundamento jurídico 4º. -, debe incluirse también la regulación de los órganos electivos de representación de los mismos en las Administraciones públicas, pues tales órganos, por su naturaleza, constituyen un aspecto esencial en dicho régimen estatutario y deben ordenarse también en condiciones de igualdad como es el caso de la que se contiene en el Decreto Foral 236/1984 objeto del presente conflicto."

**32º** Es necesario, pues, utilizar el método aplicado por el Tribunal Constitucional para determinar el alcance del poder tributario del Estado y de Navarra respecto de impuestos que no hayan sido incluidos en el Convenio Económico. En este momento nos interesa dilucidar a quién pertenece un impuesto establecido por el Estado y por Navarra (en nuestro caso, el IVA sobre abandono de depósitos no fiscales), en caso de silencio del Convenio sobre los puntos de conexión a aplicar a dicho hecho imponible: esta es, en el fondo, la cuestión suscitada por la Administración del Estado en sus alegaciones.

**33º** Tanto la LORAFNA como el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra se limitan a decir que "en virtud de su régimen foral, la actividad tributaria y financiera de Navarra se regulará por el sistema tradicional

**RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05**

del Convenio Económico" (artículo 45.1 LORAFNA) y que "en virtud de su régimen foral, Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario" (artículo 1 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra).

**34º** A diferencia del Concierto Económico del País Vasco, que nace en virtud de una ley de 21 de julio de 1876, por la que se decide la aplicación de todos los tributos del Estado en el territorio vasco y, a falta de una administración estatal en esas provincias, se "conciertan" algunos impuestos para que provisionalmente los gestionen las diputaciones, el Convenio de Navarra nace con la Ley Paccionada de 16 de agosto de 1841, en la que no hay tributos convenidos porque el principio general no es la extensión a Navarra de los tributos estatales, sino el reconocimiento del poder tributario de Navarra para seguir manteniendo su propio régimen tributario. La ley de 1841 es una ley de conservación y modificación de los fueros (es decir, de las particularidades del régimen jurídico de Navarra), en la que se efectúan algunas precisiones sobre determinados aspectos que son objeto de modificación o de actualización. Las bases históricas del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra nos llevan a la conclusión de que en Navarra no hay "tributos convenidos" (en el sentido de los tributos "concertados" del País Vasco) porque todos los tributos - salvo disposición expresa en contra- son de Navarra.

La ley de 1841 estableció reglas particulares de reparto de competencias sobre las aduanas (pasan a los Pirineos y se sujetan a los aranceles generales de la Monarquía), el monopolio de tabaco (que se administrará por cuenta del Gobierno, es decir, se reconoce la competencia del Estado y se atribuye la gestión a Navarra), el estanco de la pólvora y azufre (que continúa en Navarra en la misma forma en que se halla establecido). Junto a estas reglas especiales hay una general, en el artículo 24, que es la que define la esencia del régimen de Convenio: "las rentas provinciales (esto es, los impuestos del Estado) y los derechos de puertas no se extenderán a Navarra" mientras no se cobren en aduanas.

Un reflejo de cuanto acabamos de decir se encuentra en el modo en que el

*RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05*

Convenio y el Concierto hablan de los impuestos para regular los puntos de conexión. El Concierto dice, por ejemplo, que "el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un impuesto concertado de normativa autónoma (artículo 6 del Concierto). El correlativo artículo del Convenio dice simplemente que "corresponde a la Comunidad Foral la exacción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en Navarra" (artículo 9 del Convenio).

La potestad de la Comunidad Foral de Navarra de establecer tributos que no hayan sido previstos en el Convenio Económico (que reciben la denominación de "tributos no convenidos") se encuentra hoy expresamente reconocida en el artículo 2.2 del Convenio Económico. También es regla general la integridad del régimen tributario foral de Navarra. Esta regla, jurisprudencialmente aceptada, se construye a partir del propio texto del Convenio, interpretado de acuerdo con sus antecedentes históricos, y de ella se deduce la inaplicabilidad en Navarra de los tributos estatales mientras no hayan sido establecidos y regulados por la Comunidad Foral o se establezca expresamente su vigencia inmediata en el propio Convenio Económico.

En efecto, el Convenio Económico no contiene una regla general de aplicación de la normativa estatal como la que se encuentra en el Concierto del País Vasco. Dice la disposición adicional primera del Concierto que "hasta tanto se dicten por las instituciones competentes de los Territorios Históricos las disposiciones necesarias para la aplicación del presente Concierto Económico, se aplicarán las normas vigentes en territorio común, las cuales, en todo caso, tendrán carácter de derecho supletorio". En el País Vasco se aplican, por tanto, las disposiciones de derecho común. En cambio, en Navarra la regla general es la contraria, tal como se deduce de la disposición adicional cuarta del Convenio Económico, que establece la aplicación inmediata y transitoria (hasta que la Comunidad Foral dicte sus propias normas) de las normas de régimen común de unos impuestos concretos y determinados (Impuestos Especiales, Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre las Primas de Seguros, Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos e Impuesto sobre la Renta de

**RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05**

No Residentes, y tasas de juego). A sensu contrario, las demás normas estatales relativas a tributos no expresamente contemplados por la citada disposición adicional, no son aplicables en Navarra.

La diferencia entre Convenio y Concierto y, por tanto, entre tributos concertados y tributos convenidos, se encuentra también en las previsiones que se contienen en sus respectivos textos sobre su adaptación a las reformas fiscales que el Estado efectúe. En el caso del País Vasco, se debe proceder a la adaptación del Concierto siempre que se produzca una reforma en el ordenamiento jurídico tributario del Estado que afecte a la concertación de los tributos, una alteración en la distribución de las competencias normativas que afecte al ámbito de la imposición indirecta o si se crean *nuevas figuras tributarias o pagos a cuenta*. En definitiva, cualquier nueva figura tributaria estatal (incluso pagos a cuenta) tiene proyección inmediata sobre el ordenamiento tributario de los territorios históricos del País Vasco, porque es obligatoria la adaptación del Concierto (disposición adicional primera) y porque se aplica directamente mientras no se produzca la adaptación (disposición adicional segunda). En cambio, las previsiones del Convenio Económico son diferentes: no sólo no existe una norma general de aplicación directa de los nuevos tributos estatales, sino que la adaptación del Convenio sólo deviene obligatoria o legalmente necesaria cuando se produce "una reforma *sustancial* del ordenamiento jurídico del Estado". El Estado tiene -según se ha afirmado doctrinalmente- el poder de innovación sustancial del ordenamiento tributario y la Comunidad Foral de Navarra ha de adaptarse a las reformas sustanciales, pero no a las que no tengan este carácter, porque Navarra tiene poder para establecer su régimen tributario, y este poder no puede identificarse simplemente con el de establecer o desarrollar "tributos convenidos".

La integridad del ordenamiento tributario de Navarra, que es consecuencia inmediata de los principios que acabamos de desarrollar, ha sido reconocida jurisprudencialmente:

"(...) ante el silencio de la Norma sobre Reforma de las Haciendas Locales no cabe aplicar de forma directa e inmediata las normas del Estado, porque



**RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05**

ello supondría olvidar que el régimen tributario foral lejos de ser un mero conglomerado de normas en el que cualquier hueco queda automáticamente cubierto por la norma estatal, constituye un ordenamiento jurídico completo y unitario, cuyas lagunas deben llenarse sin salirse del mismo a través de las técnicas jurídicas de integración de normas. De modo que sólo una vez agotadas sin éxito las posibilidades de autointegración se podrá acudir supletoriamente al ordenamiento tributario estatal, en el que el de Navarra se integra como un subsistema, para llenar el vacío.

En otras palabras, el límite que para el poder tributario del Estado representa el Convenio Económico no es simplemente el de que éste no puede regular válidamente aquellas materias que hayan sido reguladas por las instituciones forales competentes. El derecho común tampoco rige de forma inmediata en aquellas materias tributarias en las que Navarra no haya hecho uso de su poder. El régimen tributario de Navarra, en cuanto ordenamiento con vida propia y capacidad de autointegración no es poroso o permeable. No admite sin más la entrada del derecho común en aquello que no haya sido regulado expresamente por Navarra, porque frente al Estado-persona el ordenamiento navarro se presenta como una entidad unitaria y completa y no como un simple agregado de normas cuyos huecos quedan automáticamente cubiertos por el derecho común." (STSJ de Navarra de 17 de noviembre de 1997)

Igualmente contundente, razonada y clara es, a este respecto, la STSJ de Navarra de 9 de febrero de 1998, en la que se reitera doctrina precedente:

"QUINTO.- Ciertamente Navarra tiene potestad para establecer y regular su propio régimen tributario, como afirma la demandada y reconocen los arts. 45.3 de la LORAFNA y 1 de la Ley 28/1990, de 26 diciembre, aprobatoria del Convenio Económico. Preceptos éstos de los que se desprende, como esta Sala tiene dicho en reciente Sentencia de 17 noviembre 1997, siguiendo a la doctrina más autorizada, que *«el límite que para el poder tributario del Estado representa el Convenio Económico no es simplemente el de que éste no puede regular válidamente aquellas materias que hayan*

**RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05**

*sido reguladas por las instituciones forales competentes. El derecho común tampoco rige de forma inmediata en aquellas materias tributarias en las que Navarra no haya hecho uso de su poder. El régimen tributario de Navarra, en cuanto ordenamiento con vida propia y capacidad de autointegración no es poroso o permeable. No admite sin más la entrada del derecho común en aquello que no haya sido regulado expresamente por Navarra, porque frente al Estado-persona el ordenamiento navarro se presenta como una entidad unitaria y completa y no como un simple agregado de normas cuyos huecos quedan automáticamente cubiertos por el derecho común”.*

Ahora bien, si bien es cierto que las normas tributarias del Estado no tienen vigencia directa e inmediata en Navarra, puesto que el Convenio Económico no contempla otra aplicación de esas normas en la Comunidad Foral que la que se produzca a través de los actos normativos de las instituciones navarras, en la medida en que éstos tienen que adecuarse a la Ley General Tributaria [art. 7.1, a) del Convenio], no lo es menos, sin embargo, que el poder o las potestades que en materia tributaria ostenta Navarra se hallan limitadas por el propio Convenio Económico y, como es obvio, por la Constitución, en la que el Convenio se inserta formando parte del llamado “bloque de constitucionalidad”, pues al fin y al cabo el Convenio no es otra cosa que una norma de articulación y limitación recíproca de los poderes tributarios del Estado y de Navarra.

Pues bien, en virtud de los criterios de armonización contenidos en el Convenio Económico [art. 2, a) en relación con el art. 7), que son las normas básicas que condicionan y limitan el contenido de las normas tributarias que puede dictar la Comunidad Foral, con el fin de que no existan graves discordancias entre el ordenamiento tributario del Estado y el de Navarra, la Comunidad Foral no puede, a través de sus normas tributarias, crear diferencias que afecten a la igualdad de todos los españoles en el cumplimiento de los deberes constitucionales, entre los que se encuentra el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas mediante los tributos (art. 149.1.1ª de la CE). Entendida esta limitación no en el sentido de

**RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05**

que no puedan existir diferencias tributarias, sino en el de que esas diferencias no pueden ser de tal magnitud que afecten al deber de contribuir entendido en abstracto como obligación fundamental de todo ciudadano (art. 31 de la CE), deber que se hace efectivo a través de concretas obligaciones que no tienen por qué ser necesariamente iguales.

Del mismo modo Navarra tampoco puede, al socaire de regular su propio régimen tributario, establecer diferencias fundamentales que afecten al tratamiento común frente a las Administraciones Públicas que el art. 149.1.18ª de la CE garantiza a los administrados."

**35º** Las normas de la ley de 1841 no pueden ser hoy aplicadas cum grano salis porque el sistema tributario actual tiene una complejidad inimaginable en 1841. Por aquel entonces los impuestos eran fundamentalmente territoriales y no era necesaria una regulación detallada de puntos de conexión o reparto de competencias: los tributos se cobraban en el lugar de situación de los inmuebles o de realización de las operaciones gravadas (ventas al consumo). En ese contexto no hacían falta más explicaciones para conocer el alcance del principio general según el cual todos los impuestos de Navarra pertenecían a Navarra

Hoy las cosas son más complejas y la regla general necesita ser modulada en cada caso concreto. El Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto de consumo que grava, con técnica altamente sofisticada, las operaciones empresariales. La regla antigua no resuelve por sí sola el problema del reparto de competencias en el IVA, pero el principio general sigue vigente: en Navarra, el régimen tributario lo implanta y gestiona Navarra. Puede existir, no obstante, un silencio normativo sobre qué hechos imposables se entienden producidos en Navarra, y esta es la premisa de la que la Administración del Estado deduce que el impuesto es íntegramente estatal. Sin embargo, la naturaleza del régimen foral no admite esa conclusión. Si hay silencio sobre el punto de conexión, ello no quiere decir que no exista norma de reparto. Lo único que hay es un silencio del texto legal que debe ser completado o integrado con los métodos jurídicos de integración el ordenamiento: principios generales, derecho supletorio, analogía *legis*, analogía *iuris*.

*RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05*

**36º** Las razones expresadas sirven también para rebatir otra de las afirmaciones o argumentos vertidos por la Administración del Estado: que "en el marco de la negociación del Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, los textos preliminares propuestos por el Gobierno Vasco incluían dentro de las competencias propias en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido expresamente las operaciones asimiladas, en el entendimiento que las competencias estatales en el concepto de importaciones en el IVA incluía las correspondiente a las operaciones indicadas". Este argumento carece de valor respecto al régimen de Navarra. La razón no es únicamente el hecho de que Navarra no participaba en esas negociaciones, sino que ni siquiera se puede acudir al argumento analógico por la radical diferencia existente entre el régimen de Concierto y el régimen de Convenio. Lo que allí es principio general (todo tributo no concertado es estatal) no es en Navarra ni regla general ni excepción (Navarra mantiene su propio régimen tributario en Navarra y todo tributo no mencionado en el Convenio pertenecerá a Navarra o al Estado según el lugar donde se entienda realizado el hecho imponible).

**III.4. La competencia sobre el hecho imponible abandono de depósitos no aduaneros.**

**37** Llegamos, así, al núcleo central del debate. Recordemos que el problema consiste en determinar a qué Administración corresponde la gestión y recaudación del Impuesto sobre el Valor Añadido ahora exigido al amparo del artículo 19.5º de la LIVA en el caso de abandono de depósito distinto del aduanero.

**38º** Dice el artículo 19 de la LIVA:

"Se considerarán asimiladas a las importaciones de bienes:

(...)

5º Las salidas de las áreas a que se refiere el artículo 23 o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 de esta Ley, de los bienes

*RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05*

cuya entrega o adquisición intracomunitaria para ser introducidos en las citadas áreas o vinculados a dichos regímenes se hubiese beneficiado de la exención del Impuesto, en virtud de lo dispuesto en los mencionados artículos y en el artículo 26, apartado Uno, o hubiesen sido objeto de entregas o prestaciones de servicios igualmente exentas por dichos artículos.

Por excepción a lo establecido en el párrafo anterior, no constituirá operación asimilada a las importaciones las salidas de las áreas a que se refiere el artículo 23 ni el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 de esta Ley de los siguientes bienes: Estaño (código NC 8001), cobre (códigos NC 7402, 7403, 7405 y 7408), zinc (código NC 7901), níquel (código NC 7502), aluminio (código NC 7601), plomo (código NC 7801) indio (códigos NC ex 811291 y ex 811299), plata (código NC 7106) y platino, paladio y rodio (códigos NC 71101100, 71102100 y 71103100). En estos casos, la salida de las áreas o el abandono de los regímenes mencionados dará lugar a la liquidación del Impuesto en los términos establecidos en el apartado sexto del anexo de esta Ley."

El segundo párrafo del precedente número 5º del artículo 19 fue añadido por Real Decreto-ley 14/1997, de 29 de agosto, y posteriormente modificado por Ley 9/1998, de 21 de abril.

Entre los supuestos a los que se remite el artículo 19.5º de la LIVA se encuentran los del artículo 24.Uno.1º.e) y del artículo 26.Uno de la misma ley, que dicen:

"Artículo 24. *Exenciones relativas a regímenes aduaneros y fiscales*

Uno. Estarán exentas del Impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

1º Las entregas de los bienes que se indican a continuación:

(...)

e) Los destinados a ser vinculados a un régimen de depósito distinto del aduanero y de los que estén vinculados a dicho régimen."

**RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05**

"Artículo 26. *Exenciones en las adquisiciones intracomunitarias de bienes*

Estarán exentas del Impuesto:

Uno. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega en el territorio de aplicación del Impuesto hubiera estado, en todo caso, no sujeta o exenta en virtud de lo dispuesto en los artículos 7, 20, 22, 23 y 24 de esta Ley."

A ello hay que añadir que, a efectos de la LIVA, el régimen de depósito distinto de los aduaneros es el definido en el anexo de la ley (último párrafo del artículo 24.Dos LIVA). El apartado quinto del anexo dice, en la parte que nos puede interesar: lo siguiente:

"Quinto. *Régimen de depósito distinto de los aduaneros:*

Definición del régimen:

a) (...) el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el régimen suspensivo aplicable en los supuestos de fabricación, transformación o tenencia de productos objeto de los Impuestos Especiales de fabricación en fábricas o depósitos fiscales, de circulación de los referidos productos entre dichos establecimientos y de importación de los mismos con destino a fábrica o depósito fiscal ..."

**39º** El depósito distinto de aduanero es, por tanto, "el régimen fiscal aplicable a la fabricación, transformación, tenencia y circulación de productos objeto de Impuestos Especiales de fabricación en el que, habiéndose realizado el hecho imponible, no se ha producido el devengo y, en consecuencia, no es exigible el impuesto" (artículo 4.20 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales).

Esta definición es válida para los Impuestos Especiales de fabricación, pero no es extrapolable en sus propios términos al IVA. En efecto, el artículo 24.1.e) de la LIVA no establece un régimen suspensivo aplicable a bienes objeto de fabricación, sino una exención aplicable a entregas de bienes y a adquisiciones intracomunitarias (artículo 26.Uno LIVA) de productos con destino al régimen suspensivo de Impuestos Especiales de depósito distinto del aduanero. Todo

*RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05*

producto sometido a Impuestos Especiales de fabricación está sujeto a dichos impuestos desde la salida de fábrica (haya o no entrega o adquisición del producto) y la exigencia del impuesto queda suspendida si se coloca en régimen de depósito fiscal (artículo 7 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales). Si la incorporación de los bienes al depósito fiscal se produce como consecuencia de una entrega o adquisición intracomunitaria de los mismos, nos encontramos, respectivamente, ante el supuesto de hecho del artículo 24.1º.e) o el del artículo 26.Uno de la LIVA.

Así pues, las operaciones asimiladas a la importación por el artículo 19.5º no son ni han sido nunca importaciones, sino entregas de bienes y adquisiciones intracomunitarias exentas por tratarse de bienes integrados en el régimen suspensivo de depósito fiscal de los Impuestos Especiales.

Los bienes importados con destino a un depósito fiscal no aduanero no siguen el régimen del artículo 19 de la LIVA, sino el del artículo 65 de la misma ley que declara exentas del impuesto "en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero, mientras permanezcan en dicha situación, así como las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las mencionadas importaciones."

En el caso de las importaciones lo que se produce es una exención condicionada a que los bienes sigan vinculados al régimen de depósito distinto del aduanero. El incumplimiento de la condición determina su desaparición y el hecho imponible recobra sus efectos: se trata, por tanto, de un verdadero régimen suspensivo.

En el caso de las entregas de bienes y adquisiciones intracomunitarias el legislador ha dado una configuración jurídica distinta a la relación tributaria, puesto que ha establecido una exención plena e incondicionada de las entregas de bienes y adquisiciones intracomunitarias de bienes destinados a depósito no aduanero, lo que ha obligado a convertir la desvinculación de los bienes en un hecho imponible nuevo y distinto del inicialmente realizado. Ese hecho imponible ha sido asimilado a las importaciones.

*RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05*

**40º** La Comunidad Foral de Navarra tiene facultad para establecer y regular el Impuesto sobre el Valor Añadido (artículo 45.3 de la LORAFNA), pero está obligada a respetar los mismos principios básicos, normas sustantivas y formales vigentes en cada momento en territorio del Estado. Así lo decía el artículo 27 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra vigente en los años en que se produjeron los hechos imposables debatidos (en adelante, CEEN'90) y así lo sigue ordenando el artículo 32 del Convenio vigente (en adelante, CEEN'03).

La legislación de Navarra recoge la exención de las entregas de bienes y de las adquisiciones intracomunitarias destinadas a depósitos no aduaneros en el artículo 21.1.1º,e) de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LFIVA):

"1. Estarán exentas del Impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

1º. Las entregas de los bienes que se indican a continuación:

(...)

e). Los destinados a ser vinculados a un régimen de depósito distinto del aduanero y de los que estén vinculados a dicho régimen."

Sin embargo, nada dice de la tributación de las operaciones por las que los bienes se desvinculan o abandonan dicho régimen.

**41º** Las normas reguladoras de la distribución de competencias, estatales y forales, sobre los hechos imposables del IVA se localizaban en el artículo 28 del CEEN'90, donde se establecían dos criterios de tributación: el personal, para empresas de bajo volumen de operaciones y el territorial (lugar de realización de las operaciones gravadas) para el resto. Decía el artículo 28 del CEEN'90:

"1. Corresponde a la Comunidad Foral de Navarra la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido de los siguientes sujetos pasivos:

a) Los que tengan su domicilio fiscal en Navarra y su volumen total de



*RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05*

operaciones en el año anterior no hubiere excedido de 500.000.000 de pesetas.

b) Los que operen exclusivamente en territorio navarro y su volumen total de operaciones en el año anterior hubiere excedido de 500.000.000 de pesetas, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal.

2. Los sujetos pasivos que operen en ambos territorios y cuyo volumen total de operaciones en el año anterior hubiere excedido de 500.000.000 de pesetas, tributarán conjuntamente a ambas Administraciones, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal. La tributación se efectuará en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el año natural, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los números siguientes."

El lugar de realización de las operaciones se concretaba por el mismo artículo 28 del CEEN'90, en la parte que nos puede afectar, del siguiente modo:

Las entregas de bienes se entendían realizadas en Navarra cuando los centros fabriles o de transformación del sujeto pasivo estaban situados en territorio navarro o cuando se realizase desde territorio navarro la puesta a disposición del adquirente. No obstante, se seguía el criterio del domicilio fiscal del sujeto pasivo en las entregas realizadas por explotaciones agrícolas de productos naturales no sometidos a procesos de transformación que procediesen directamente de sus cultivos, o explotaciones.

En cuanto a las adquisiciones intracomunitarias, la tributación a Navarra o al Estado se realizaba en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el recargo de equivalencia, correspondiente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas, así como las exentas que originen derecho a la deducción y se entiendan realizadas en los territorios respectivos durante cada año natural.

En fin, las importaciones se atribuían en todo caso al Estado. Según el

**RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05**

artículo 3.1.a) del CEEN'90, el Estado era competente para la regulación, gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos que se recauden mediante monopolios fiscales, los derechos de importación y los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

**42º** Queda así perfectamente encuadrado el problema que nos ocupa. Se trata de dilucidar si las operaciones asimiladas a la importación por la LIVA son o no importaciones desde la perspectiva del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

**43º** A este respecto hay que tener presente que los problemas de distribución de competencias entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra se resuelven con los preceptos del Convenio y no con otras normas jurídicas, salvo por remisión de aquél a éstas. No se trata, por tanto, de establecer aquí un concepto teórico de importaciones o de trasponer el concepto de importación que pueda existir en otro sector del ordenamiento, sino de interpretar el artículo 3.1.a) del CEEN'90 que, según hemos dicho, atribuye al Estado el gravamen a la importación en el IVA.

Nos encontramos ante un problema de calificación que no puede resolverse con el criterio propio de la aplicación de los convenios internacionales para evitar la doble imposición, dada la diferencia radical de naturaleza de éstos y el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. En régimen de tributación internacional se sigue la regla general de que los términos que no están definidos en el convenio se interpretan conforme al derecho interno. Esta regla no puede ser trasplantada a nuestro ámbito, porque aquí no nos encontramos ante dos sistemas jurídicos distintos, sino ante dos sectores o partes de un único ordenamiento. La regla de los convenios internacionales puede conducir a que una misma operación se califique de forma distinta en dos Estados, cosa que no es posible admitir en el propio seno del derecho tributario español, del que forma parte, el ordenamiento tributario de Navarra como ordenamiento derivado. La unidad esencial del ordenamiento jurídico español impide que el concepto de importación del Convenio Económico pueda ser distinto en derecho foral y en derecho común.

*RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05*

Así pues, no queda sino una alternativa: o se respeta la calificación otorgada por una de las partes o se utiliza algún criterio interpretativo o integrador del ordenamiento que sea de aplicación general. Teniendo en cuenta la naturaleza paccionada del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, ha de rechazarse la solución unilateral, que chocaría contra el principio básico de consentimiento mutuo sobre el que se asienta históricamente la figura del Convenio, y que está institucionalizado en el artículo 45.4 de la LORAFNA ("dada la naturaleza paccionada de los Convenios Económicos, una vez suscritos por el Gobierno de la nación y la Diputación, serán sometidos al Parlamento Foral y a las Cortes Generales para su aprobación mediante ley ordinaria") y el artículo 6 del CEEN'90 ("cualquier modificación de este Convenio Económico deberá ajustarse al mismo procedimiento seguido para su elaboración y aprobación").

Ni el Estado ni Navarra pueden por sí solos modificar ni alterar el Convenio. Por tanto, el contenido de éste no puede hacerse depender del contenido que dé cualquiera de las partes a una norma dictada en uso legítimo de sus propias competencias. Esto quiere decir que ha de rechazarse la pretensión de que se califiquen como importaciones las operaciones de abandono de depósitos fiscales no aduaneros, por el mero hecho de que el Estado les haya dado esta caracterización en la LIVA. El contenido de la norma estatal no puede predeterminar, por sí solo, el contenido o interpretación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

**44º** Tenemos que desvelar, por tanto, que es lo que quiere decir el artículo 3 del CEEN'90 cuando establece que competen al Estado los gravámenes sobre la importación en el IVA. Con esta finalidad es útil, una vez más, la indagación histórica.

Ya hemos visto cómo uno de los criterios de mayor raigambre del Convenio Económico es el de la atribución al Estado de los gravámenes sobre el tráfico exterior. Fue precisamente la cuestión del traslado o mantenimiento de las aduanas a los Pirineos uno de los asuntos claves en la negociación del primer Convenio Económico. La Ley de 16 de agosto de 1841 resolvió definitivamente el contencioso disponiendo que "permanecerán las aduanas en la frontera de los

**RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05**

Pirineos, sujetándose a los aranceles generales que rijan en las demás aduanas de la Monarquía."

Desde entonces, el tráfico exterior ha sido siempre competencia estatal y los sucesivos textos del Convenio no han necesitado decirlo: era un valor entendido o un presupuesto del sistema. Si nos acercamos a los antecedentes más próximos, podemos observar que la mención de las aduanas aparece en el artículo 3º del Convenio aprobado en 1990:

"1. Corresponderá, en todo caso, al Estado la regulación, gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos que integran la Renta de Aduanas, el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos y el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco."

El término "importación" se introdujo en la reforma de 1998, que dio la siguiente redacción al artículo 3º del Convenio de 1990:

"1. Corresponderá, en todo caso, al Estado:

a) La regulación, gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos que se recauden mediante monopolios fiscales, los derechos de importación y los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido."

Este es el texto vigente cuando se produjeron los hechos imponible objeto del presente conflicto y en su interpretación no se puede prescindir de los antecedentes históricos que hacen pensar que el término importación se utiliza por el Convenio con su significado usual o gramatical de introducir en un país géneros o artículos extranjeros.

**45º** De lo anterior se deduce que no basta que la LIVA califique como operación asimilada a la importación la salida de depósitos no aduaneros para que sea considerada como importación a efectos del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. El propio Estado ha modificado hasta dos veces el concepto de operaciones asimiladas a la importación excluyendo de su ámbito determinadas mercancías: véanse el Real Decreto-ley 14/1997, de 29 de agosto, y la Ley 9/1998, de 21 de abril. No puede admitirse

**RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05**

que estas modificaciones, efectuadas unilateralmente por el Estado en uso de su propio poder tributario, constituyan a la vez modificaciones del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

En conclusión, la desvinculación de depósitos no aduaneros no es introducción de mercancías extranjeras en España, no es importación, pero tampoco es entrega de bienes ni adquisición intracomunitaria. Estamos, pues, ante un vacío normativo, una laguna del Convenio Económico, para cuya integración es necesario profundizar en el análisis de estas operaciones de salida de depósitos no aduaneros.

**46º** Como hemos señalado antes, la vinculación al depósito no aduanero tiene como efecto la no exigencia del gravamen que recae sobre una operación precedente que puede ser la entrega de los bienes, su adquisición intracomunitaria o su importación.

La LIVA contiene dos tratamientos diferentes: uno para las entregas de bienes y adquisiciones comunitarias y otro para las importaciones.

En el caso de las importaciones existe una exención, contenida en el artículo 65 de la LIVA. Las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero están exentas mientras permanezcan en dicha situación. Se trata de una exención temporal que decae cuando los bienes salen del régimen especial, en cuyo momento cobra vigor el hecho imponible que no puede ser otro que el de importaciones. La competencia sobre este hecho imponible es, sin duda alguna, del Estado.

Ahora bien, el supuesto que ahora nos ocupa es otro. Nos encontramos ante el gravamen del abandono de depósitos no aduaneros por parte de mercancías que se han incorporado a los mismos como consecuencia de una entrega de bienes o una adquisición intracomunitaria. Esto es lo que se deduce del artículo 19 de la LIVA que establece un gravamen (mediante la técnica de asimilar el abandono a la importación) sobre salidas de depósitos de mercancías que entraron en ellos mediante una entrega de bienes o una adquisición intracomunitaria exenta.

*RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05*

De ahí se puede deducir que el vacío normativo del Convenio sólo puede completarse mediante la aplicación al abandono de depósitos del régimen correspondiente a las entregas de bienes u adquisiciones intracomunitarias, con ocasión de las cuales los bienes se vincularon al régimen especial.

**47º** Establecido que, desde el punto de vista del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, el abandono del régimen especial de depósito no aduanero es equivalente a entregas de bienes y a adquisiciones intracomunitarias, todavía no tenemos resuelto si el impuesto corresponde a la Comunidad Foral de Navarra o al Estado. Es necesario profundizar en la cuestión y distinguir varios supuestos diferentes:

a) Que las mercancías se hayan incorporado al régimen especial con motivo de una entrega de bienes efectuada por un empresario sólo sujeto al IVA en Navarra o en el Estado.

Esta situación puede presentar diversas variantes.

Se produce cuando rige el criterio personal de sujeción al IVA (proveedores con volumen de operaciones inferior a 500.000.000 de pesetas, esto es, 3.005.060,52 €, en el año anterior) que tengan su domicilio fiscal en territorio común. En este caso, el impuesto exigible por el abandono de depósitos no aduaneros corresponde al Estado y el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible, es decir el empresario que desvincula los bienes del régimen especial, debe declararlo e ingresarlo en la hacienda estatal.

En segundo lugar, puede suceder que el proveedor tenga el domicilio fiscal en Navarra y sólo realice operaciones en Navarra o su volumen de operaciones en el año anterior sea inferior a 500.000.000 de pesetas, es decir 3.005.060,52 €. En este caso los sujetos pasivos de la operación de abandono de depósitos distintos de los aduaneros deben ingresar el impuesto en Navarra.

En tercer lugar, si la compra se hubiese realizado a un empresario agrícola con domicilio fiscal en territorio común o en territorio de Navarra, el impuesto se ingresaría, respectivamente, en el Estado o en Navarra por el empresario que desvinculase los bienes del régimen especial, aunque ha de precisarse que, a

*RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05*

estos efectos, empresario agrícola es quien entrega productos naturales no transformados, que no es el caso de los productos sometidos a Impuestos Especiales de fabricación.

b) Que las mercancías se hayan incorporado al régimen especial con motivo de una entrega de bienes efectuada por un empresario que tribute simultáneamente a Navarra y al Estado. Para que esto ocurra debe tratarse de un empresario no agricultor cuyo volumen de operaciones del año anterior sea igual o superior a 500.000.000 de pesetas (3.005.060,52 €). En este caso del empresario que realiza la desvinculación computará la cuota tributaria entre las correspondientes a Navarra o al Estado, según que la adquisición se realizase en virtud de una operación en la que la entrega del proveedor se considerase realizada en Navarra o en territorio común de acuerdo con los criterios del artículo 28.6.A) del CEEN'90: la entrega se entiende realizada en el lugar donde estén los centros fabriles o de transformación del proveedor o en el lugar de la puesta a disposición de la mercancía.

c) Que las mercancías se hayan incorporado al régimen especial con motivo de una adquisición intracomunitaria. El empresario que desvincula los bienes del régimen especial incluirá estas operaciones junto con las demás adquisiciones intracomunitarias que, en su caso, haya realizado, y aplicará a todas ellas la proporción que corresponda según el volumen de contraprestaciones correspondientes a entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en uno u otro territorio e ingresará en cada Administración el impuesto que corresponda.

d) Que las mercancías sean de producción propia. En este caso, dichas mercancías pueden ser introducidas en el régimen suspensivo de depósito fiscal de los Impuestos Especiales, dado que el hecho imponible de estos impuestos es la fabricación (no la entrega) de los bienes. Pero no se produce simultáneamente el hecho imponible del IVA, pues para ello sería necesaria la transferencia del poder de disposición de los bienes o su adquisición y transporte al territorio de aplicación del impuesto. La introducción del producto en el régimen especial no está sujeta al impuesto y, en justa coherencia, el abandono del depósito no forma

*RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05*

parte del presupuesto de hecho del artículo 19 de la LIVA, es decir, no está sujeto al IVA.

**48º** Se aduce por la Administración del Estado que no procede "hacer distinciones en la ley por razón del territorio ni que las operaciones de abandono del régimen tengan una consideración jurídica diferente para unos productos y otros en razón de su origen, ya que en este caso quebraría el equilibrio fiscal perseguido por la norma". Realmente no se alcanza a comprender por qué resulta imposible hacer ese tipo de distinciones. Podemos admitir que la solución que entendemos ajustada a Derecho es más compleja que la de atribuir a una sola Administración el hecho imponible abandono de depósitos no aduaneros, pero ello no obsta a que, de acuerdo con la normativa vigente, deba ser así.

Tampoco es un argumento jurídicamente válido el de que "no se puede pretender que para un único hecho imponible haya dos Administraciones competentes, ya que ello originaría una distorsión en materia de control de dichas operaciones, generaría una complejidad para el contribuyente y un posible aumento del fraude fiscal para aquellos que incumplen sistemáticamente sus obligaciones precisamente por la dificultad de control". La concurrencia de Administraciones sobre un mismo hecho imponible es regla general en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre Sociedades cuando se aplica el régimen de tributación en proporción al volumen de operaciones realizado en uno y otro territorios.

Estas últimas observaciones no son propiamente argumentos jurídicos, sino criterios de oportunidad que pueden ser tenidos en cuenta en una eventual revisión o modificación de la norma. Mientras no se modifique el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra puede presentarse un problema de control del origen de las operaciones que fácilmente puede resolverse por vía reglamentaria y, mientras no se establezcan nuevas obligaciones formales sobre los sujetos pasivos, las reglas generales sobre la prueba y, en último término, el régimen de estimación indirecta son instrumentos suficientes para determinar el origen de las operaciones en cada caso concreto y atribuir en consecuencia las respectivas cuotas a una u otra Administración.



**RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05**

Tampoco es relevante, a efectos de interpretar y aplicar el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, la promulgación de un Real Decreto que resuelve las fricciones de la deducción de las cuotas por operaciones asimiladas a importaciones con la normativa de la Unión Europea. Nos referimos al Real Decreto 87/2005, de 31 de enero, que establece que "las cuotas de Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por la realización de operaciones asimiladas a las importaciones serán deducibles en el propio modelo".

**49º** Para concluir hemos de observar que la Comunidad Foral de Navarra no ha establecido el hecho imponible abandono de depósitos no aduaneros en su normativa reguladora del impuesto. Ello podría dar lugar a dudas sobre si están o no sujetas dichas operaciones en Navarra.

No corresponde a esta Junta Arbitral determinar cómo queda gravado un hecho imponible sino solamente decidir cuál es la Administración competente para regularlo y gestionarlo. No obstante, en la medida en que la inexistencia de norma foral reguladora de ese hecho imponible pueda ser empleado como argumento a favor de su atribución al Estado, hemos de afirmar que el Derecho ofrece instrumentos suficientes para integrar un vacío normativo foral cuando la Comunidad Foral de Navarra está obligada a aplicar los mismos principios, normas sustantivas y formales que el Estado.

## **ACUERDO**

Estimamos parcialmente la reclamación de competencia formulada por la Comunidad Foral de Navarra y, de conformidad con los términos expresados en el cuerpo de esta resolución, declaramos que la competencia para regular, aplicar y revisar el Impuesto sobre el Valor Añadido que grava la desvinculación del régimen de depósito no aduanero de mercancías que han ingresado en el mismo con ocasión de una entrega de bienes o de una adquisición intracomunitaria exentas, corresponde a la Administración competente para gravar las operaciones exentas que precedieron al ingreso de los productos en el régimen especial de depósito.

**RESOLUCION ANULADA POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9/07/2007  
RECURSO 296/05****FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL ACUERDO**

La Administración del Estado sólo podrá continuar los procedimientos de comprobación de que dimana el presente conflicto con el fin de liquidar el Impuesto sobre el Valor Añadido que grava el abandono de depósitos no aduaneros en la medida en que resulte competente en los términos expresados en acuerdo precedente. Los restantes expedientes deberán ser archivados o concluidos sin liquidación del impuesto salvo que quede acreditado, de acuerdo con las reglas generales sobre carga de la prueba, que han existido adquisiciones interiores o adquisiciones intracomunitarias que, de no haber estado exentas por tratarse de productos destinados a depósito fiscal no aduanero, habrían sido liquidadas por el Estado.

**EFFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO**

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, a 15 de julio de 2005