

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 364/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 1435/2021

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 7 de diciembre de 2021.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Magistrados indicados al margen, el recurso contencioso-administrativo registrado con el nº **364/2020**, interpuesto por el Procurador don NOMBRE/APELLIDOS 2, en nombre y representación de la **COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA**, contra la resolución de la Junta Arbitral del Convenio económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 8 de octubre de 2020, recaída en el conflicto nº 131/2019. Han intervenido, como partes demandadas, la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada y defendida por el Abogado del Estado y la procuradora doña NOMBRE/APELLIDOS 1, en nombre y representación de la entidad mercantil **ENTIDAD 1**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Mediante escrito de 11 de diciembre de 2020, el procurador don NOMBRE/APELLIDOS 2, en nombre y representación de la Comunidad Foral de Navarra, interpuso recurso contencioso-administrativo ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, contra el acuerdo de la Junta Arbitral a que se ha hecho mención más arriba, que se tuvo por interpuesto por diligencia de ordenación de 14 de diciembre de 2020, en el que al tiempo se reclamó el expediente administrativo.

SEGUNDO.- Mediante la citada diligencia se requirió a la Junta Arbitral para que, en el plazo de veinte días, remitiese el expediente administrativo y practicase los emplazamientos a los interesados que ordena el artículo 49 de la Ley de esta Jurisdicción.

El Abogado del Estado, mediante escrito de 21 de diciembre de 2020, se personó como parte recurrida en el presente recurso contencioso administrativo.

La procuradora doña NOMBRE/APELLIDOS 1, en nombre de ENTIDAD 1, se personó como parte recurrida mediante escrito de 2 de febrero de 2021.

TERCERO.- Por virtud de diligencia de ordenación de 22 de diciembre de 2020 se tuvo por personada y parte a la Administración demandada y por otra de 4 de febrero de 2021 se acordó lo mismo respecto de ENTIDAD 1.

Por diligencia de 24 de febrero de 2021 se tuvo por recibido el expediente administrativo y, comprobados los emplazamientos requeridos en el artículo 49 citado, se dio traslado a la Comunidad Foral de Navarra para que, en el plazo de veinte días, formalizase la demanda, escrito que fue presentado el 24 de marzo de 2020.

CUARTO.- En su demanda, tras relatar los hechos que se consideran relevantes, la Comunidad Foral de Navarra formula su pretensión en el suplico, interesado de este Tribunal Supremo lo siguiente, transcrito literalmente: "[..] se sirva dictar sentencia por la que se estime íntegramente el presente recurso, y

en consecuencia declare que la recurrida Resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 8 de octubre de 2020, en el conflicto n° 131/2019, es nula de pleno derecho o, subsidiariamente, resulta contraria al ordenamiento jurídico, acordando su anulación, declarando, en su lugar,

1°.- Que, en las entregas de bienes realizadas por ENTIDAD 2 y localizadas en Navarra conforme a los puntos de conexión establecidos en el Convenio, la exacción del IVA y las devoluciones que resultan de sus declaraciones corresponde a la Administración del Estado en aplicación de lo dispuesto en el artículo 33.10 del Convenio.

2°.- Que, en consecuencia, la Administración del Estado a través de la Agencia Estatal de Administración Tributaria debe:

a) Remesar a la Hacienda Foral de Navarra la cantidad de IMPORTE 1 euros, importe neto de las devoluciones realizadas por esta a ENTIDAD 2 en el periodo 2014-2017; y, en caso de haberse hecho efectiva la devolución estimada del ejercicio 2018, la cantidad de IMPORTE 2 euros.

b) Asumir la devolución a la Hacienda Foral de Navarra de los saldos correspondientes a los ejercicios posteriores a 2018 [..]."

QUINTO.- Mediante diligencia de ordenación de 25 de marzo de 2021 se tuvo por formalizada la demanda, de la que se mandó dar traslado en primer lugar al Abogado del Estado para que, en el plazo de veinte días, la contestase. Por escrito de 19 de abril de 2021, se formuló el escrito de contestación a la demanda, en que se solicita resolución que desestime el recurso, por adecuarse al ordenamiento jurídico el acto impugnado o, para el caso de entender que debió admitirse el conflicto, ordene la retroacción de actuaciones para que la Junta Arbitral se pronuncie sobre el fondo del asunto o, subsidiariamente, desestime el recurso en cuanto al fondo.

Mediante diligencia de ordenación de 20 de abril de 2021 se tuvo por contestada la demanda del Abogado del Estado y se acordó dar traslado a la procuradora Sra. NOMBRE/APELLLIDOS 1 para que en plazo contestase la demanda, lo que hizo el 30 de abril de 2021, en que solicita "*...Que, teniendo por presentado este escrito, se sirva admitirlo, tenga por contestada la demanda y, tras los trámites legales, dicte en su día sentencia por la que se desestime el recurso...*".

Por decreto de 6 de mayo de 2021, se une el escrito de contestación a la demanda de la entidad mercantil ENTIDAD 1, se establece que la cuantía del recurso es indeterminada y, al no estimarse necesaria la celebración de vista pública y no haberse solicitado el recibimiento a prueba ni conclusiones, se dejan las actuaciones pendientes de señalamiento para su votación y fallo.

SEXTO.- Por providencia de 15 de septiembre de 2021 se señala para deliberación, votación y fallo del recurso, el día 10 de noviembre de 2021, en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que a continuación se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Es objeto de impugnación en este proceso el acuerdo de la Junta Arbitral del convenio económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 8 de octubre de 2020, recaída en el conflicto nº 131/2019, que resuelve el planteado por la HFN (hacienda foral de Navarra) en relación con la Administración competente en materia de IVA por no residentes sin establecimiento permanente.

La Junta Arbitral acuerda, en su parte dispositiva, lo siguiente:

"... 1) Primero.- Desestimar las pretensiones formuladas por la HFN en los escritos presentados en este conflicto.

Segundo.- Notificar el presente acuerdo, en la forma reglamentariamente establecida, a la HFN, a la AEAT y a ENTIDAD 2...".

Según se argumenta en el acuerdo impugnado, en relación con los hechos debatidos y con las incidencias del procedimiento arbitral:

"[...] 1.- El 24-09-2018, el Jefe de la Sección de Grandes Empresas de la Hacienda Tributaria de Navarra (denominada actualmente Hacienda Foral de Navarra, por lo que, en adelante y con independencia del momento en el que realizara las actuaciones reseñadas en esta Resolución, nos referiremos a ella con esta última denominación; o, abreviadamente, con la de HFN) solicitó al Delegado Especial en Navarra de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) que comprobara el volumen de operaciones realizado en territorio común y en territorio foral por la entidad no residente sin establecimiento permanente ENTIDAD 2 en los ejercicios comprendidos en el periodo 2014-2017.

Entre otros extremos, se señala en la referida solicitud: (Hechos probados y no discutidos):

1º.- Que ENTIDAD 2 es una entidad no residente, y no establecida en el territorio de aplicación del impuesto, que tiene su domicilio en Madrid en la DOMICILIO 1.

2º.- Que la actividad que desarrolla en Navarra es la tenencia de algunos de los productos que comercializa en un almacén, propiedad de otra empresa, que utiliza mediante un contrato de logística, y desde el que los distribuye a sus clientes, fundamentalmente a los de España y Portugal.

2.- Para dar cumplimiento a dicha solicitud, la AEAT inició actuaciones inspectoras de las operaciones realizadas por ENTIDAD 2 en el citado periodo.

El resultado de tales operaciones se reflejó en el Acta de Conformidad nº 81482506, de 29-01-2019, en la que se hace constar:

1º.- Que ENTIDAD 2 es una entidad con residencia fiscal en Suiza, dedicada a la comercialización de NOMBRE DE PRODUCTOS 1, que declara el IVA en España como no residente sin establecimiento permanente.

2º.- Que las operaciones que realiza en España pueden clasificarse en las siguientes categorías:

a).- Ventas interiores a ENTIDAD 1, distribuidora del grupo ENTIDAD 2 en España.

b).- Ventas interiores a otros clientes residentes en España.

c).- Ventas a clientes residentes en otros países de la Unión Europea (entregas intracomunitarias de bienes).

d).- Entregas a clientes residentes en países no integrados en la Unión Europea (exportaciones).

3º.- Que, en los ejercicios objeto de comprobación (los comprendidos en el periodo 2014-2017), tributó conjuntamente a la Administración del Estado y a las Administraciones Forales en proporción al volumen de operaciones (sujetas y no exentas; y sujetas y exentas con derecho a deducción) realizado en cada territorio.

4º.- Que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 33.9 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio), las entregas realizadas por ENTIDAD 2 y localizadas en Navarra conforme a los puntos de conexión establecidos en el mismo, en las que el adquirente hubiera adquirido la condición de sujeto pasivo, deben tributar en el IVA conforme a las reglas del artículo 33.7 del propio Convenio, por lo que:

i).- Cuando los sujetos pasivos tributen exclusivamente a la Comunidad Foral, la exacción y la devolución del IVA correspondiente a dichas entregas compete a Navarra.

ii).- Cuando los sujetos pasivos tributen a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en el territorio de cada una de ellas, el resultado de las liquidaciones del IVA correspondiente a las referidas entregas se imputará a la Administración del Estado y a la de la Comunidad Foral de Navarra en proporción al volumen de las contraprestaciones determinado conforme a la regla 1ª del artículo 34 del Convenio.

Cuando los sujetos pasivos tributen a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en el territorio de cada una de ellas, el resultado de las liquidaciones del IVA correspondiente a las referidas entregas se imputará a la Administración del Estado y a la de la Comunidad Foral de Navarra en proporción al volumen de las contraprestaciones determinado conforme a la regla 1ª del artículo 34 del Convenio.

5º.- Que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 33.10 del Convenio, en las entregas realizadas por ENTIDAD 2, y localizadas en Navarra conforme a los puntos de conexión establecidos en el mismo, en las que el adquirente no hubiera adquirido la condición de sujeto pasivo, la exacción del IVA (y las devoluciones que, en su caso, procedan) corresponde a la Administración del Estado.

3.- Mediante un escrito de su Director Gerente de 27-03-2019, la HFN requirió a la AEAT:

1º.- Para que aceptara que, en las entregas realizadas por ENTIDAD 2 y localizadas en Navarra, la exacción del IVA (y las devoluciones que, en su caso, procedan) corresponde, en todo caso, a la Administración del Estado en aplicación de lo dispuesto en el artículo 33.10 del Convenio.

2º.- Y, por consiguiente, para que:

i).- Remesara a la HFN la cantidad de IMPORTE 1 euros, importe neto de las devoluciones realizadas por esta a ENTIDAD 2 en el periodo 2014-2017; y, en caso de haberse hecho efectiva la devolución estimada del ejercicio 2018, la cantidad de IMPORTE 2 euros.

ii).- Asumiera la devolución de los saldos correspondientes a los ejercicios posteriores a 2018.

4.- El 27-04-2019 finalizó el plazo de un mes establecido en el artículo 14 del Reglamento de esta Junta Arbitral para la contestación a dicho requerimiento por la AEAT, sin que esta efectuara contestación alguna.

5.- La HFN entendió, por ello, que la AEAT había rechazado tácitamente el mencionado requerimiento y, mediante un escrito del Consejero de Hacienda y Política Financiera presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 27-05-2019, promovió frente a aquella el presente conflicto.

Para fundamentar el planteamiento del conflicto, la HFN parte de la premisa de que ENTIDAD 2 es una entidad no residente sin establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto; y sostiene que, a tenor de lo dispuesto en los apartados 9 y 10 del artículo 33 del Convenio, la Administración del Estado es la única Administración competente para la exacción y devolución del IVA correspondiente a todas las operaciones declaradas por ENTIDAD 2.

Considera, a ese respecto, la HFN que el apartado 9 del artículo 33 del Convenio no establece ninguna regla especial aplicable a los sujetos pasivos no establecidos, sino que se limita a establecer la regla a aplicar por los adquirentes de bienes o servicios entregados o prestados por personas o entidades no establecidas.

Para la HFN, lo que dicho precepto establece es que, en caso de que haya inversión del sujeto pasivo, la exacción del IVA corresponderá a Navarra si el

adquirente del bien o del servicio tributa exclusivamente a la Comunidad Foral, mientras que se aplicará la cifra relativa si el adquirente del bien o del servicio tributa conjuntamente a ambas Administraciones.

Y, al entender de la HFN, lo que establece el apartado 10 del artículo 33 del Convenio es que, cuando se trate de empresarios o profesionales no establecidos, la exacción del impuesto y las devoluciones que, en su caso, procedan corresponderá siempre a la Administración del Estado.

En apoyo de esta última conclusión, la HFN invocó en el escrito de planteamiento del conflicto la Resolución de esta Junta Arbitral que puso fin al conflicto n° 97.

Por todo ello, la HFN solicitó a esta Junta Arbitral en el referido escrito que declare:

1º.- Que, en las entregas de bienes realizadas por ENTIDAD 2 y localizadas en Navarra conforme a los puntos de conexión establecidos en el Convenio, la exacción del IVA y las devoluciones que resultan de sus declaraciones corresponde a la Administración del Estado en aplicación de lo dispuesto en el artículo 33.10 del Convenio.

SEGUNDO.- El razonamiento de la Junta Arbitral para desestimar el conflicto suscitado, dando razón a la AEAT, es el siguiente:

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

16.- En el planteamiento y tramitación de este conflicto, se han observado las normas de procedimiento contenidas en el referido Reglamento.

17.- A tenor de lo dispuesto en los apartados 1.a) y 1.b) del artículo 51 del Convenio, esta Junta Arbitral es competente para la resolución del presente conflicto, ya que, como hemos puesto de manifiesto en el capítulo de antecedentes, la controversia existente entre las Administraciones implicadas se

refiere a la competencia para la devolución del IVA correspondiente a las entregas de bienes, localizadas en Navarra, realizadas por ENTIDAD 2 en el ejercicio 2014 y en los ejercicios siguientes.

18.- Coinciden ambas Administraciones en que ENTIDAD 2 es una entidad no residente y no establecida en el territorio de aplicación del impuesto, por lo que, para dilucidar dicha controversia, debemos partir de la regulación que establece el Convenio para las entregas de bienes por entidades no establecidas.

Dicha regulación se contiene en los apartados 9 y 10 de su artículo 33.

19.- En su apartado 9, dicho artículo 33 establece que “Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto para empresarios o profesionales, **cuando estos últimos adquieran la consideración de sujetos pasivos respecto de aquéllas**, tributarán en los términos que resulten de aplicar los párrafos a) y b) del apartado 7 anterior”.

Los referidos párrafos disponen que “En orden a la exacción del impuesto correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias se aplicarán las reglas siguientes:

a) Corresponderá a Navarra la exacción del Impuesto por las adquisiciones intracomunitarias que efectúen los sujetos pasivos que tributen exclusivamente a la Comunidad Foral de Navarra.

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

Y dicha regla 1ª del artículo 34 determina que “El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones del Estado y

Navarra en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el 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”.

20.- Y, en su apartado 10, el artículo 33 del Convenio establece que “En la aplicación del impuesto correspondiente a operaciones realizadas **por empresarios o profesionales no establecidos en España, en las que no se produzca la circunstancia señalada en el apartado anterior**, corresponderá a la Administración del Estado la exacción del tributo y las devoluciones que, en su caso, procedan”.

21.- Así pues, en lo que se refiere a la tributación de las entregas de bienes efectuadas por entidades no establecidas, el artículo 33 del Convenio contempla dos supuestos.

El primero de ellos es el recogido en su apartado 9: que el empresario o profesional adquirente del bien asuma la condición de sujeto pasivo.

Y el segundo supuesto es el recogido en su apartado 10: que el empresario o profesional adquirente del bien no asuma la condición de sujeto pasivo.

22.- Para las entregas en las que el empresario o profesional adquirente del bien asume la condición de sujeto pasivo, el artículo 33.9 del Convenio establece que tributarán conforme a lo dispuesto en las letras a) y b) del artículo 33.7, por lo que:

i).- Cuando los sujetos pasivos-adquirentes tributen exclusivamente a la Comunidad Foral, la exacción y la devolución del correspondiente IVA será competencia de Navarra.

ii).- *Cuando los sujetos pasivos-adquirentes tributen conjuntamente a ambas Administraciones, la exacción y devolución del correspondiente IVA será competencia de estas en proporción al volumen de operaciones realizado en el territorio de cada una de ellas.*

23.- *Y, para las entregas en las que el empresario o profesional adquirente del bien no asume la condición de sujeto pasivo, el artículo 33.10 del Convenio establece que la exacción del IVA (y las devoluciones que, en su caso, procedan) corresponderá a la Administración del Estado.*

24.- *Para determinar si el adquirente del bien entregado por una persona o entidad no establecida asume o no la condición de sujeto pasivo, hay que estar a lo dispuesto en la normativa reguladora del impuesto; y, más concretamente, a lo establecido en el artículo 84.Uno.2º.a) de la Ley 37/1992 y en el artículo 31.1.2º.a) de la Ley Foral 19/1992.*

25.- *Conforme a los citados preceptos, cuando las operaciones sujetas al impuesto se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto, el sujeto pasivo del mismo no será (como sucede cuando quien realiza la operación sujeta es una persona o entidad domiciliada o establecida en el territorio de aplicación del impuesto) quien efectúe la operación, sino el empresario o profesional para quien esta se realice (es decir, el adquirente del bien o del servicio).*

La asunción en tales operaciones por el adquirente del bien o del servicio de la condición de sujeto pasivo, que recibe en la doctrina tributaria la denominación de inversión del sujeto pasivo, tiene, no obstante, las excepciones que se establecen en las letras a'), b') y c') de los citados preceptos de la normativa reguladora del impuesto.

26.- *En lo que concierne a este conflicto, dichas excepciones se refieren a las categorías c) y d) de las relacionadas en el apartado 2.2º de esta Resolución (entregas intracomunitarias de bienes y exportaciones,*

respectivamente) y a las operaciones realizadas para otras personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto.

27.- *En todas esas operaciones excepcionadas, el adquirente del bien o del servicio no asume, por tanto, la condición de sujeto pasivo, sino que tal condición corresponde a ENTIDAD 2, en su condición de entidad no establecida que realiza la entrega del bien o la prestación del servicio.*

A tales operaciones les resulta, por tanto, de aplicación el artículo 33.10 del Convenio, mientras que a las demás operaciones les resulta de aplicación el apartado 9 de dicho artículo.

28.- *La interpretación que acabamos de hacer de los apartados 9 y 10 del artículo 33 del Convenio es coincidente con la realizada por la AEAT.*

29.- *Sin embargo, la interpretación que de los mencionados preceptos del Convenio hace la HFN en el escrito de planteamiento del conflicto y en el de alegaciones finales pugna no solo con el tenor literal de los mismos (por más que este sea manifiestamente mejorable), sino también con la lógica a la que aquellos responden.*

30.- *Debemos, por último, puntualizar que la Resolución de esta Junta Arbitral en la que la HFN fundamenta su pretensión puso fin a un conflicto (el número 97/2019) en el que la cuestión controvertida no era, como sucede en este caso, la determinación de la Administración competente para la exacción y devolución del impuesto en las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por una entidad no establecida en el territorio de aplicación del impuesto y la influencia en esa determinación de si hubo o no inversión del sujeto pasivo, sino que lo que resultó controvertido en dicho conflicto fue si la entidad no establecida que realizó las entregas en cuestión contaba o no en el territorio de aplicación del impuesto con un establecimiento permanente [...]."*

El problema radica en interpretar el artículo 33 Ley del Convenio, y en particular, sus apartados 9 y 10.

Según la Junta Arbitral, son de aplicación conjunta e integradora, en los términos ya vistos. Según La HFN, sólo sería aplicable al caso el apartado 10, sin conexión con el 9, pues dicho apartado asigna la competencia al Estado - AEAT-.

En el apartado 10 se dispone:

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

Es cierto que el apartado 10 del art. 33 de la Ley del Convenio se remite al apartado 9, pero es éste el que es objeto de discusión. Si solo existiera el 10, sin excepciones ni remisiones, resultaría claro que la competencia sería exclusiva del Estado, que es quien obviamente grava las operaciones de los no residentes sin establecimiento permanente, por pura coherencia del sistema.

En su apartado 9, dicho artículo 33 LC establece que *"Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto para empresarios o profesionales, **cuando estos últimos adquieran la consideración de sujetos pasivos respecto de aquéllas**, tributarán en los términos que resulten de aplicar los párrafos a) y b) del apartado 7 anterior"*.

Hay un precedente de la Sala, el concretado en la sentencia de esta Sala y Sección de 23 de marzo de 2018, recaída en el recurso contencioso-administrativo nº 68/2017 -suscitado, por cierto, por la AEAT, a diferencia de lo que aquí ocurre-, en que se plantea un problema semejante y en que sostuvimos lo contrario de lo que decide ahora la Junta Arbitral. La diferencia, que para ésta es significativa, es que en ese proceso se debatía si las dependencias de la no

residente tenían o no la consideración de establecimiento permanente, lo que remitía a una cuestión probatoria.

Sin embargo, una vez determinado que la actividad desarrollada en España por la entidad no residente no lo era a través de un establecimiento permanente -en el sentido técnico jurídico perfilado por el TJUE-, la consecuencia que se extrae de ello, de modo inconcuso, es la aplicación del artículo 33.10 de la Ley del Convenio. Por tanto, según nuestra STS de 23 de marzo de 2018 -recurso contencioso-administrativo nº 68/2017, en sus FF.JJ. 5º y 6º:

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

Por coherencia con nuestra doctrina, no discutido que la actividad de ENTIDAD 1 se desarrolla sin establecimiento permanente, la competencia para la exacción y devolución del IVA, por aplicación del apartado 10 del artículo 33, corresponde al Estado, que debe asumir por lo tanto la devolución del IVA ingresado".

La duda surge porque las normas de la Ley del Convenio parecen contradictorias: el art. 33.10 LC, como hemos visto, se aplica "...a operaciones realizadas por empresarios o profesionales no establecidos en España, en las que no se produzca la circunstancia señalada en el apartado anterior...".

En principio, la competencia es del Estado, salvo por la referencia a la circunstancia del artículo 33.9 -que parece excepción a la regla general-, en tanto se interprete que dispone lo contrario: esto es, cuando los empresarios o profesionales no residentes **adquieran la consideración de sujetos pasivos respecto de aquéllas.**

Según la resolución de la Junta Arbitral, ha de estarse a la definición de sujeto pasivo que nos suministra la Ley del IVA:

*"Art. 84. Uno. **Serán sujetos pasivos del Impuesto:** ...*

2.º Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

a) Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto".

Literalmente interpretado, este precepto parece entrar en colisión, haciendo inútil, el art. 33.10 de la LC, pues del texto deriva que, en caso de operaciones sujetas efectuadas por personas o entidades no establecidas, **el sujeto pasivo es el adquirente de los bienes o receptor de los servicios**, esto es, los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto.

La tesis esgrimida en su demanda por la HFN es que el art. 33.9 LC se refiere a los casos de inversión del sujeto pasivo, sino a los demás y permite, a salvo el apartado 10, abordar la competencia en función de los criterios del artículo 33.7, pero aplicados a quienes, por consecuencia del efecto de la inversión del sujeto pasivo, han de ser por fuerza distintos del que entrega o presta los bienes y servicios, esto es, del no residente en España que actúa sin establecimiento permanente.

Dada cierta confusión en la enunciación de los preceptos en debate -la LC no es clara en este punto, sino que contiene una regulación deficiente-, la Sala se decanta por estimar el recurso promovido por la HFN, por coherencia con nuestra sentencia anterior y porque la interpretación seguida por la Junta Arbitral conduce, de hecho, a una situación imposible, a un callejón sin salida: parece desprenderse que el art. 33.10 LCE se aplica a los casos en que las operaciones las realice el empresario no residente, salvo inversión del sujeto pasivo. Pero si

interpretamos el art. 84. Uno, 2º, no sería posible que el 33.10, por remisión al 33.9, contemplase dos clases de situaciones distintas.

Hemos de complementar este criterio con el hecho de que la misma Junta Arbitral de Navarra, en la resolución 97/2016, de 4 de julio, en que se abordó la misma cuestión que la analizada por la sentencia de esta Tribunal Supremo a que se ha hecho mención, llega a la conclusión contraria a la que ahora alcanza, sin aparentes razones para ello, salvo, de nuevo, que en el asunto que comentamos se trataba también de determinar si la entidad en cuestión, no residente en nuestra nación, operaba con o sin establecimiento permanente. La cuestión, por tanto, involucraba un problema de prueba que, en el presente asunto, no resulta litigioso. Lo importante es que, una vez establecido, en virtud de aplicación de las reglas de la carga de la prueba, que la AEAT no ha realizado esfuerzo probatorio alguno para acreditar la existencia del establecimiento permanente, la Junta Arbitral decanta la competencia en favor (o en contra) de esta Administración estatal, lo que hace evidente la aplicación, en tal caso, de la regla 10ª del artículo 33 de la LC, tal como la doctrina de esta Sala, que la propia resolución invoca, establece.

TERCERO.- Conforme dispone el artículo 139.2 de la Ley de la Jurisdicción, procede imponer las costas a la Administración del Estado. A tal efecto, la Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el apartado 3 de ese precepto legal, señala como cifra máxima a que asciende su imposición, por todos los conceptos, la de 4.000 euros, de que deben responder ambos codemandados. Para la fijación de dicha cantidad se tienen en cuenta los criterios seguidos habitualmente por esta Sala, por razón de las circunstancias del asunto y de la dificultad que comporta, así como de la actividad desplegada por la Administración recurrente en defensa de las pretensiones de la demanda.

F A L L O

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

Que estimando el recurso contencioso-administrativo nº **364/2020**, interpuesto por el procurador de los tribunales don NOMBRE/APELLIDOS 2, en nombre y representación de la **COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA**, contra Resolución de la Junta Arbitral de 8 de febrero de 2020, recaída en el conflicto nº 131/2019, debemos declarar y declaramos la nulidad de la indicada resolución, por ser disconforme con el ordenamiento jurídico, con declaración de que la competencia para la gestión del IVA corresponde a la Administración del Estado, con todos los efectos legales inherentes a la expresada declaración de competencia.

Se imponen las costas del proceso a la Administración demandada y a la entidad mercantil codemandada, por iguales partes, hasta el límite económico fijado en el último fundamento jurídico.

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

Así se acuerda y firma.