

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 17/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Valverde

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

**TRIBUNAL SUPREMO**  
**Sala de lo Contencioso-Administrativo**  
**Sección Segunda**  
**Sentencia núm. 1439/2021**

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 el Recurso Contencioso-administrativo 17/2020, interpuesto por la entidad ENTIDAD1, representada por el procurador don NOMBRE/APELLIDOS 1 y asistida por el letrado don Luis Ugarte Rebollo, contra el Acuerdo de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, adoptado en su sesión de 13 de noviembre de 2019, en el conflicto de competencia planteado para la determinación de la Administración competente para la realización de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación frente a la entidad recurrente, en relación con el Impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2013 y el Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2013.

Ha intervenido, como parte demandada, la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada y asistida por el Abogado del Estado don NOMBRE/APELLIDOS 2; y, como parte codemandada, la **COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA** representada y asistida por el Asesor Jurídico-Letrado de la Comunidad Foral de Navarra don Francisco José Negro Roldán.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Valverde.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.** Mediante escrito presentado el 15 de enero de 2020, la entidad ENTIDAD 1 (ENTIDAD 1) interpuso, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, Recurso Contencioso-administrativo contra el Acuerdo desestimatorio de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (CFN), adoptado en su sesión de 13 de noviembre de 2019, en el conflicto de competencia planteado para la determinación de la Administración competente para la realización de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación frente a la entidad ENTIDAD 1, en relación con el Impuesto sobre sociedades (IS) de los ejercicios 2013 y el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) del ejercicio 2013.

**SEGUNDO.** Mediante diligencia de ordenación de 21 de enero de 2020, se tuvo por interpuesto Recurso Contencioso-administrativo contra el citado Acuerdo de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, adoptado en su sesión de 13 de noviembre de 2019, teniéndose por personado al procurador don NOMBRE/APELLIDOS 1 en nombre y representación de la entidad ENTIDAD 1 y acordándose requerir a la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra a fin de que, en el improrrogable plazo de veinte días, bajo los apercibimientos a que se refiere el artículo 48 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (LRJCA), remitiera el expediente administrativo correspondiente al Acuerdo impugnado, debiendo igualmente practicar los emplazamientos a que se refiere el artículo 49 de la citada Ley.

**TERCERO.** Por diligencia de ordenación de fecha 17 de febrero de 2020 se tuvo por recibido el expediente administrativo y por personado como parte recurrida al Abogado del Estado, en nombre y representación de la Administración General del Estado, así como dar traslado a la parte demandante

del expediente administrativo a fin de que, en el plazo de veinte días, pudiera formalizar la demanda.

**CUARTO.** Por diligencia de ordenación de fecha 20 de febrero de 2020 se tuvo por recibido el expediente administrativo y por personado como parte codemandada al Asesor Jurídico-Letrado de la Comunidad Foral de Navarra, en nombre y representación de la Comunidad Foral de Navarra, dándosele traslado de las resoluciones adoptadas y documentos aportados con anterioridad.

**QUINTO.** En fecha de 15 de abril de 2020 la entidad recurrente presentó escrito de formalización de la demanda en la que, tras la exposición de los hechos que consideraba relevantes y su argumentación jurídica, concluye solicitando en su suplico que *“previo los trámites oportunos, dicte Sentencia por la que estimando el recurso interpuesto se anule la resolución de la Junta Arbitral del Convenio entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en relación con el conflicto positivo de competencias n.º 101/2016 planteado por la Comunidad Foral de Navarra y se determine que la competencia para realizar la exacción y las actuaciones de comprobación e investigación del IS e IVA del ejercicio 2013 corresponde exclusivamente a la HTN”*.

**SEXTO.-** Por diligencia de ordenación de 23 de abril de 2020 se tuvo por formulada la demanda y se da traslado por veinte días al Abogado del Estado, con entrega del expediente administrativo, para contestación a la demanda, y que formula mediante escrito que presenta el 29 de junio de 2020, en el que concluye suplicando que se dicte sentencia por la que se desestima íntegramente la demanda, por adecuarse al ordenamiento jurídico el acto impugnado, con imposición a la parte actora de las costas.

**SÉPTIMO.** Por diligencia de ordenación de 30 de junio de 2020 se tuvo por contestada la demanda por el Abogado del Estado, y se da traslado por veinte días, con entrega del expediente administrativo, a la Comunidad Foral de Navarra para contestación a la demanda, y que formula mediante escrito que presenta el 28 de julio de 2020, en el que concluye suplicando que se dicte sentencia acomodada a derecho.

**OCTAVO.** Por Decreto de fecha 29 de julio de 2020 se acordó fijar la cuantía del presente recurso como indeterminada, pasando las actuaciones al Magistrado Ponente para resolver sobre el recibimiento a prueba solicitado por la entidad demandante.

**NOVENO.** En fecha 15 de septiembre de 2020 fue dictado un Auto en el que se acuerda recibir el proceso a prueba, acordándose, por providencia de 25 de septiembre de 2020 la práctica de las documentales propuestas por la entidad recurrente y la representación estatal.

**DÉCIMO.** Por providencia de 3 de noviembre de 2020 se declara concluso el periodo de prueba, concediéndole a la partes recurrente el plazo de diez días para evacuar el trámite de conclusiones, presentándose por la entidad recurrente escrito el día 25 de noviembre de 2020, en el que solicita se dicte sentencia por la que se anule el Acuerdo impugnado de la Junta Arbitral y se determine que la competencia para realizar la exacción y las actuaciones de comprobación e investigación del IS y el IVA del ejercicio de 2013 corresponde exclusivamente a la Hacienda Territorial de Navarra (HTN).

**DÉCIMO PRIMERO.** En diligencia de fecha 30 de noviembre de 2020 se da traslado a la Administración General del Estado y a la Comunidad Foral de Navarra para que evacuaran sus conclusiones en el plazo de diez días, y que llevaron a cabo mediante escritos que presentaron en fechas de 11 y 17 de diciembre el 2020, en los que reiteraron sus peticiones de los escritos de contestación a la demanda.

**DÉCIMO SEGUNDO.** Por providencia de 15 de septiembre de 2021 se señaló para votación y fallo el día 10 de noviembre de 2021, fecha en la que, efectivamente, tuvo lugar.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.** Constituye el objeto del presente recurso contencioso administrativo el Acuerdo desestimatorio de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la CFN, adoptado en su sesión de 13 de noviembre de 2019, en el conflicto de competencia planteado para la determinación de la Administración competente para la realización de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación frente a la entidad ENTIDAD 1, en relación con el IS de los ejercicios 2013 y el IVA 2013, cuya parte dispositiva fue la siguiente:

*“En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral, estimando la pretensión deducida por la AEAT, declara que la competencia para inspeccionar el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido del año 2013 de la entidad ENTIDAD 1 **corresponde actualmente a la AEAT, sin perjuicio de lo que resulte en su momento de la decisión firme que se adopte en el curso de las reclamaciones interpuestas por ENTIDAD 1 frente a las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012**”.*

Son antecedentes del citado conflicto competencial los que a continuación se expresan:

1. Mediante oficio de 16 de noviembre 2015 la AEAT (Delegación Especial en Navarra) solicitó a la HTN que comprobara el volumen de operaciones de la entidad ENTIDAD 1 en el Impuesto sobre Sociedades (IS) y en el Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2013, por considerar que era la HTN la que ostentaba en dicho ejercicio la competencia inspectora sobre ENTIDAD 1 en ambos impuestos.

2. La HTN comunicó, en fecha de 4 de noviembre de 2015, a la Delegación Especial de la AEAT la aceptación de la citada solicitud de comprobación, y el 11 de febrero de 2016 comenzó dicha actuación.

3. Sin embargo, el 30 de marzo de 2016, la Inspección Tributaria de la HTN comunicó a la AEAT la paralización de dicha actuación inspectora, hasta que recayera resolución firme sobre la regularización propuesta a ENTIDAD 1 por la Inspección de la AEAT en las actas de disconformidad suscritas el 28 de

abril de 2015, en relación con el IS de 2012; ejercicio en el que ENTIDAD 1 tributó exclusivamente a la AEAT por ambos impuestos. La paralización venía motivada por la incidencia que la referida resolución pudiera tener en la determinación del volumen de operaciones de ENTIDAD 1 en el ejercicio 2013.

4. El 9 de septiembre de 2016 ENTIDAD 1 acreditó ante la HTN que la Inspección de la AEAT había iniciado el 23 de julio de 2016 actuaciones de comprobación e inspección, con alcance general, por el IS y por el IVA del ejercicio 2013.

5. Mediante escrito de 19 de octubre del 2016, HTN formuló requerimiento de inhibición a la AEAT, que fue rechazado por esta última.

6. El 19 de noviembre de 2016 la HTN promovió, para ante la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, conflicto de competencias frente a la Administración del Estado para resolver la discrepancia surgida entre ambas administraciones en relación con la potestad de inspeccionar a la compañía mercantil ENTIDAD 1 por el IS y por el IVA del ejercicio 2013.

Acuerdo que hemos transcrito con anterioridad.

Debemos, por último, realizar varias advertencias u observaciones antes de adentrarnos en las argumentaciones correspondientes a la revisión de la resolución del conflicto arbitral seguido entre las dos administraciones concernidas:

a) Que el conflicto fue suscitado por la CFN ante el rechazo de inhibición competencial por ella planteado ante la AEAT.

b) Que en el procedimiento arbitral seguido al efecto no intervino la entidad ENTIDAD 1, ahora recurrente, pese a haber sido emplazada con entrega del expediente.

c) Que, pese a haberse instado el conflicto por la CFN, y haberle sido desfavorable el Acuerdo arbitral, sin embargo, la CFN no procedió a su impugnación jurisdiccional habiendo, para ella, devenido firme. Y, por último,

d) Que no obstante lo anterior, la CFN ha comparecido en este recurso contencioso administrativo en una falsa posición de codemandada, pues, si bien se observa, lo que realmente pretende ---en una posición, en realidad de recurrente--- es la estimación del recurso y el otorgamiento a ella de la competencia discutida, pese a no haber impugnado la decisión arbitral en vía jurisdiccional.

**SEGUNDO.** La Junta Arbitral, tras sintetizar las argumentaciones de las dos administraciones contendientes en el conflicto, ante la misma suscitado, se pronuncia en favor de considerar competente a la AEAT para proceder a la inspección *“el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido del año 2013 de la entidad ENTIDAD 1”*, si bien con una advertencia final que debemos reiterar:

*“... corresponde actualmente a la AEAT, sin perjuicio de lo que resulte en su momento de la decisión firme que se adopte en el curso de las reclamaciones interpuestas por ENTIDAD 1 frente a las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012”.*

**A)** Destacamos, a la vista de lo anterior, dos aspectos que resultan significativos del Acuerdo impugnado:

a) Que la decisión se adopta en relación con el concreto momento en que se dicta (*“actualmente”*). Y,

b) Que la decisión adoptada parece contener un efecto condicionado, limitado y provisional, por cuanto, en relación con el IS ---que no con el IVA--de 2013, la decisión definitiva respecto de la competencia discutida entre ambas administraciones dependerá de lo que ---con carácter firme--- se resuelva en las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por la entidad recurrente

respecto de las liquidaciones de IS, correspondientes al ejercicio de 2012; reclamaciones que, en aquel momento, habían sido desestimadas por el TEAR de Navarra, encontrándose pendientes de resolución del recurso de alzada formulado para ante el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC).

**B)** A continuación dejamos constancia de los preceptos de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (LCE), que han sido tomado en consideración por la Junta Arbitral para la resolución del conflicto arbitral resuelto:

**a)** En relación con el Impuesto sobre sociedades:

Artículo 19. Exacción del impuesto.

*“1. Corresponde a la Comunidad Foral de Navarra la exacción del Impuesto sobre Sociedades de los siguientes sujetos pasivos:*

*a) Los que tengan su **domicilio fiscal en Navarra** y su **volumen total de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de siete millones de euros.***

*b) Los que operen exclusivamente en territorio navarro y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de siete millones de euros, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal.*

*(...) 5. Se entenderá como **volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones**, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad”.*

Artículo 23. Inspección.

*“La inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:*



1. *La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra o a la Administración del Estado, se llevará a cabo **por la inspección de los tributos de cada una de ellas***”.

b) Impuesto sobre el Valor Añadido.

Artículo 33. Exacción del impuesto.

*“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 operaciones en el año anterior no hubiere excedido de siete millones de euros.***

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

(...) 3. *Se entenderá como **volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones**, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en todas las actividades empresariales o profesionales que realice.*

Artículo 34. Gestión e inspección del impuesto.

*“En relación con la gestión del impuesto, en los casos de tributación a las dos Administraciones, se aplicarán las siguientes reglas:*

(...) 7.<sup>a</sup> *La inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:*

a) *La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra o, en su caso, a la*

**Administración del Estado, se llevará a cabo por las Inspecciones de los Tributos de cada una de dichas Administraciones”.**

C) Pues bien, el citado Acuerdo impugnado de la Junta Arbitral se fundamenta en las siguientes argumentaciones que resumimos a continuación:

1. En primer lugar la Junta analiza la argumentación de la CFN relativa al que consideraba un reconocimiento expreso de su competencia, por parte de la AEAT, a los efectos de comprobación tributaria, que deducía del oficio que le fuera remitido por la citada AEAT, en fecha de 16 de septiembre de 2015, y al que esta Administración no le confiere el expresado sentido.

La Junta Arbitral analiza ---de forma extensa y pormenorizada--- la expresada argumentación desde la perspectiva de la teoría de los actos propios, que expone con referencias doctrinales y jurisprudenciales, para llegar a la conclusión de *“la ausencia de vinculación del escrito en el que la AEAT solicitó a la HTN la comprobación del volumen de operaciones por entender que no le correspondía la competencia para efectuarla”*, añadiendo que *“el escrito de la AEAT de 16 de septiembre de 2015 no es un informe, pero tampoco una declaración de voluntad concluyente dirigida a crear con plena coincidencia una situación jurídica ...”*. Por todo ello, el Acuerdo impugnado de la Junta Arbitral señala, en relación con la solicitud de la CFN, que *“tenemos que rechazar su pretensión de otorgar efectos vinculantes al reconocimiento, por parte de la AEAT, de su competencia para comprobar el volumen de operaciones de ENTIDAD 1 en el año 2013”*.

2. En segundo lugar, la Junta Arbitral analiza la cuestión competencial suscitada desde la perspectiva de los preceptos de precedente cita, estando de acuerdo ambas administraciones en que todas las operaciones realizadas en 2013, por la entidad recurrente, lo fueron en territorio común, en el que había tenido su domicilio hasta el 19 de diciembre de 2012. En consecuencia, la atribución de la competencia dependería exclusivamente de sí, en 2012, el volumen de operaciones de la sociedad recurrente había sido, o no, superior a los 7.000.000 euros, siendo este el *“punto crucial del debate”* en el que discrepan

las Administraciones competencialmente enfrentadas, pues, para la AEAT *“la cifra a tomar en consideración es la que ella misma ha establecido en una liquidación dimanante de un acta de inspección firmada en disconformidad”*; criterio que no es aceptado por la CFN que señalaba que *“debe prevalecer la cifra declarada por el obligado tributario mientras no alcance firmeza dicha liquidación, que ha sido impugnada por el sujeto pasivo”*.

La Junta analiza la cuestión desde la perspectiva de los principios generales del derecho administrativo; en concreto, desde la presunción de certeza y validez de los datos y elementos de hecho consignados en las actuaciones administrativas (artículo 108.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, LGT; y 39.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento administrativo común de las Administraciones Públicas, LPAC), si bien, poniendo de manifiesto la ausencia de firmeza de la liquidación de la AEAT correspondiente a 2012, al haber sido impugnada por el obligado tributario. Igualmente analiza la cuestión desde la perspectiva de la inmediata ejecutabilidad de los actos administrativos (artículo 38 de la LPAC), salvo que los mismos hubieran sido suspendidos (artículo 98.1.a de la LPAC) en sus distintas modalidades posibles; sobre tal cuestión ---al no existir constancia en el expediente--- la Junta solicitó información de la Dirección General de la AEAT, que fue remitida en fecha de 4 de septiembre de 2019, y que, en síntesis, era la siguiente: (1) En relación con el IVA de 2012 la reclamación económico-administrativa había sido desestimada, sin que constara presentación de recurso alguno (lo cual no era cierto, como se verá); (2) En relación con el IS --respecto del que se habían liquidado dos deudas tributarias distintas--- se habían formulado dos reclamaciones económico-administrativas, se habían producido sendos acuerdos de suspensión (por la Dependencia Regional de Recaudación de la A EAT), y ambas reclamaciones habían sido desestimadas, en primera instancia, por el TEAR de Navarra, y, respecto de las resoluciones recaídas, se había formulado recurso de alzada para ante el TEAC en fecha de 10 de julio de 2019 (REA 31/02159/2015 y acumuladas).

Pues bien, teniendo en cuenta que las resoluciones liquidatorias lo había sido por el órgano de recaudación, la Junta Arbitral llega a la conclusión de que

las mismas, en relación con el IS de 2012, “*son no sólo válidas, sino también eficaces*”. Y concluye decretando la competencia ---a los efectos de ambos impuestos--- de la AEAT, si bien en los términos expresados:

*“... corresponde actualmente a la AEAT, sin perjuicio de lo que resulte en su momento de la decisión firme que se adopte en el curso de las reclamaciones interpuestas por ENTIDAD 1 frente a las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012”.*

**TERCERO.** En el presente recurso las argumentaciones de las partes fueron las siguientes:

**A)** La entidad recurrente realiza las siguientes consideraciones:

a) Pone de manifiesto que, si bien es cierto que la AEAT ha llevado a cabo una actuación de investigación, sin embargo, la misma no ha concluido con ningún acto administrativo sobre la determinación del volumen de operaciones de la entidad recurrente en 2012, ni en relación con el IS, ni con el IVA, ni a efectos del Convenio Económico, no pudiendo afirmarse que el citado volumen de operaciones haya superado los 7.000.000 de euros.

b) Reconoce que, en el momento de formular la demanda (15 de abril de 2020), los actos de liquidación de la entidad recurrente (correspondientes a 2012) se encuentran recurridos: (1) El IVA ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra (RCA 297/2019), entonces en trámite de conclusiones; y (2) El IS ante el TEAC (REA 31/02159/2015 y acumuladas).

c) Insiste en que no existe acto administrativo alguno que enerve la presunción de certeza del volumen de operaciones declarado por la recurrente en relación con el ejercicio de 2012, criticando que la Junta Arbitral haya considerado, en el ejercicio de su actuación inspectora, un volumen de operaciones de la recurrente que excediera de 7.000.000 de euros, señalando

que tal afirmación no es cierta ni tiene sustento probatorio en el expediente administrativo.

d) Insiste en que la AEAT ha reconocido que no ha liquidado ni rectificado el volumen de operaciones de 2012, así como que reconoció que no ostenta la competencia inspectora de conformidad con la doctrina de los actos propios.

e) Por último, la entidad recurrente (ENTIDAD 1) esgrime varios argumentos que no aparecen analizados por la Junta Arbitral en el Acuerdo impugnado, debido a que la recurrente no compareció ante la Junta ---ni, por tanto, alegó sobre los mismos--- y, por otra parte, porque los argumentos hacen referencia a la regularización correspondiente a 2012 (y no, por tanto, al aspecto competencial). Es, posiblemente por ello, por lo que son esgrimidos por la recurrente, "*ad cautelam*":

1. Que el volumen de operaciones sólo debe incluir las contraprestaciones de la actividad, y no los ingresos presuntos o ficticios, pues es el citado el concepto que resulta de la normativa relativa al Convenio de conformidad con la jurisprudencia que cita.

7. Que los intereses presuntos no se incluyen en el volumen de operaciones porque no ha habido contraprestaciones y no son consecuencia del ejercicio de la actividad. Los mismos intereses fueron regularizados por la AEAT en cuanto eran devengados por los préstamos y créditos concedidos a entidades y personas vinculadas a la entidad recurrente, procediendo por ello a su elevación al tipo de mercado; pero, señala la recurrente, sin referencia alguna a la incidencia de dicho ajuste en el importe neto de la cifra de negocios del IS y, mucho menos, en el volumen de operaciones, ni tampoco sin señalar el impacto de tal regularización en la competencia de exacción o inspección del impuesto en el ejercicio siguiente. Y,

8. Que la realización de una operación de reestructuración empresarial, consistente en la segregación de una división hotelera, no puede computar dentro del volumen de operaciones del artículo 19.5 del Convenio Económico.

f) Termina señalando, igualmente *ad cautelam*, la relación del presente recurso contencioso administrativo con la sentencia que pueda recaer en recurso contencioso administrativo 297/2019 seguido ante el TSJ de Navarra (sobre el IVA) y con la resolución del TEAC que resuelva (en alzada) la reclamación económico-administrativa 31/02159/2015.

**B)** La AEAT, por su parte, realiza las siguientes consideraciones en su contestación a la demanda:

a) Recuerda que, en relación con el IS correspondiente a 2012, se dictaron dos actuaciones de liquidación en fecha de 3 de julio de 2015, una sobre los ingresos financieros derivados de la financiación a entidades vinculadas (de carácter provisional), y otra sobre los restantes elementos del impuesto (de carácter definitivo) y en el que se regularizaba la operación de escisión de la división hotelera llevada a cabo por la recurrente.

b) Muestra su conformidad con la argumentación de la Junta Arbitral en relación con los principios de validez y eficacia de las liquidaciones sobre el IS e IVA de la recurrente (ejercicio de 2012), desde la perspectiva a que el Acuerdo de la Junta se contrae, que es el estrictamente competencial, considerando, por ello, que la recurrente desvía el razonamiento expuesto por la Junta en cuanto insiste en la ausencia de una declaración expresa del órgano arbitral sobre el volumen de operaciones en 2012, negando que ello fuera necesario, a los citados efectos, por cuanto tal circunstancia ---volumen de operaciones superior a 7.000.000 de euros--- se deducía de todo lo actuado, así como del “*amparo*” solicitado por la recurrente de HTN. Expone que la imprecisión que pudiera haber cometido la Junta Arbitral carece de trascendencia, constituyendo prueba suficiente el “*Informe volumen de operaciones ejercicio 2013*” elaborado por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT, y concluye señalando que la demanda no cuestiona que los acuerdos de liquidación desplieguen todos sus efectos a pesar de la suspensión de la ejecutividad.

c) La representación estatal rechaza, también, los argumentos *ad cautelem* esgrimidos por la recurrente con la intención de justificar que el volumen de operaciones declarado por la misma en 2012 era el ajustado a derecho, sin resultar procedente el incremento liquidado por la AEAT aumentando las bases imponibles como consecuencia del aumento de intereses de préstamos a entidades vinculadas y de las transmisiones derivadas de la escisión de la división hotelera. En todo caso, considera que tales argumentaciones no fueron objeto de la decisión arbitral, en cuyo procedimiento la recurrente declinó formular alegaciones, pero que, en todo caso, lo que la argumentación de la recurrente pone de manifiesto es que en la base imponible debieron figurar los mayores importes derivados de las dos expresadas actuaciones (intereses y escisión).

**C)** La CFN ---que interviene como codemandada, y que no impugnó la decisión arbitral de la Junta, pese a resultar desestimada su pretensión competencial--- realiza las siguientes consideraciones:

a) Considera que el Acuerdo de la Junta Arbitral pudo ser incongruente, dado su carácter provisional y condicionado a la resolución definitiva sobre las liquidaciones de 2012.

b) Defiende la legitimación de la entidad actora para la formulación del recurso contencioso administrativo contra el Acuerdo arbitral.

c) De conformidad con los artículos del Convenio considera que la HTN de la CFN es la administración que ostenta competencia inspectora respecto del obligado tributario por cuanto tiene, en 2013, su domicilio fiscal en Navarra, todas las operaciones fueron realizadas en territorio común, y con un volumen inferior a los 7.000.000 de euros, destacando que el acta de inspección firmada por la recurrente lo fue en disconformidad y la misma no es firme en vía administrativa; rechazando que la Junta Arbitral (i) no procediera a la aplicación del artículo 108.4 de la LGT, que presume ciertos los datos consignados por los contribuyentes en sus actuaciones; que (ii) no aplicara el 108 de la Norma Foral Tributaria (Ley Foral 13/2020, de 14 de diciembre); que, sin embargo, (iii)

procediera a aplicar el artículo 39.1 de la LPAC así como el 98.1.a) del mismo texto, en relación con la suspensión, considerando irrelevante la circunstancia de que la misma fuera acordada por el órgano de recaudación.

d) Por todo ello, considera ineficaz la decisión de la Junta, dado el “*sin perjuicio*” que la misma contiene, pues con ello deriva la decisión a lo que resulte de una controversia sobre el volumen real de las bases imponible del IS y el IVA del año anterior, bases que influirán en el volumen total de operaciones, determinante de la competencia que ahora se discute.

**CUARTO.** Expuesto lo anterior ---que sintetiza las argumentaciones de las partes recurrente, demandada y codemandada--- hemos de proceder a la estimación parcial ---en los términos que se dirá--- del recurso contencioso administrativo formulado por la entidad ENTIDAD 1 frente al Acuerdo de la Junta Arbitral impugnado.

En síntesis, y de conformidad con los preceptos de precedente cita, la competencia correspondería a la HTN si la entidad recurrente hubiera tenido en 2013 su domicilio fiscal en Navarra y su volumen total de operaciones, en el ejercicio anterior (2012), no hubiere excedido de siete millones de euros; o bien si la entidad hubiese operado exclusivamente en territorio navarro y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de la expresada suma (artículos 19.1 y 33.1 de la LCE). Por el contrario, la competencia corresponde a la AEAT si el sujeto pasivo tiene su domicilio fiscal en territorio común y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de siete millones de euros; o si opera exclusivamente en territorio común y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de la expresada suma (artículos 19.1 y 33.1 de la LCE, interpretados a *contrario sensu*).

Pues bien, en el supuesto que nos ocupa la Junta Arbitral ha entendido que (i) la entidad recurrente tenía su domicilio fiscal en Navarra; que (ii) todas las operaciones de 2013 fueron realizadas en territorio común; y que (iii) el volumen



total de las citadas operaciones superó los 7.000.000 de euros. Es por ello por lo que la Junta consideró que la competencia discutida correspondía a la AEAT.

No existiendo dudas acerca del domicilio fiscal (Navarra), ni sobre el lugar de realización de las operaciones (territorio común), el conflicto queda circunscrito, pues, a la determinación del **“volumen total de operaciones del ejercicio (año) anterior”** que la LCE concreta de forma similar para el IS y el IVA. Así, en relación con el IS el artículo 19.5 señala que *“(s)je entenderá como volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad”*; por su parte, el artículo 33.3, en relación con el IVA dispone que *“(s)je entenderá como volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en todas las actividades empresariales o profesionales que realice”*.

Si bien se observa, el examen de ambos preceptos pone de manifiesto que, a los efectos de la determinación de la competencia ---a través del concepto del volumen de operaciones---, el contenido de ambos preceptos resulta similar, aunque se trate de dos impuestos sustancialmente diferentes, en sus respectivas naturalezas, características y finalidades. En ambos preceptos se establecen los criterios para delimitar y atribuir la exacciones sobre los impuestos referidos, entre los que se encuentra el volumen de operaciones, presididos por un principio básico y categórico, cual es encontrar el equilibrio en el reparto de los fondos tributarios que hayan de recaudarse entre las Administraciones concurrentes; tales criterios responden, pues, a dicha finalidad y se estructuran sobre reglas sistemáticas y congruentes, sin que quepa, por tanto, tratar de buscar configuraciones distintas para su delimitación conceptual cuando la propia LCE no lo lleva a cabo, de suerte que el mismo concepto o expresión utilizados en los dos preceptos no pueden tener más que una misma y similar definición y significación.

Así lo puso de manifiesto la jurisprudencia de esta Sala en la STS 1011/2019, de 9 de julio (ES:TS:2019:2492, RCA 1307/2017), si bien en relación con los artículos ---similares a los de autos--- 14.Dos y 27.Dos de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprobó el Concierto Económico del Estado con la Comunidad Autónoma del País Vasco:

*“De un lado, la letra de ambos preceptos favorece -y, desde luego, permite- poner el acento en la expresión importe de las “contraprestaciones” percibidas en un ejercicio, y no en la de “entrega de bienes” en su estricto sentido técnico-jurídico.*

*De otro lado, es claro que (i) la casi idéntica redacción de los artículos 14.Dos y 27.Dos de la Ley del Concierto, (ii) el hecho de que el primero de los preceptos citados, referente al IS, emplee el concepto “volumen de operaciones”, más propio del IVA, y no el de “cifra de negocios”, típico o específico de la contabilidad y del IS, y (iii), en fin, que se utilice la misma cifra máxima de volumen de operaciones en ambos tributos (artículos 14.Uno , 15.Uno y Dos , y 27.Uno.Tercera), cifra que se actualiza simultáneamente en los dos impuestos (Disposición Adicional Sexta de la Ley del Concierto), constituyen circunstancias que denotan poderosamente que a efectos del Concierto Económico **la determinación del volumen de operaciones debe ser igual en el IS y en el IVA**”.*

**QUINTO.** Pues bien, de conformidad con lo anterior, y antes de adentrarnos en la determinación del **“volumen total de operaciones”**, llevadas a cabo en el año 2012, por la entidad recurrente, debemos realizar varias afirmaciones:

a) Que el concepto de referencia ---a los efectos que nos ocupan--- es igual para ambos impuestos (IVA e IS); aspecto que luego utilizaremos para la fundamentación de la presente resolución.

b) Que el citado concepto se encuentra claramente establecido en la LCE, sin que, por tanto, para determinar su contenido o proceder a su

cuantificación, en cualquier supuesto concreto, como el de autos, resulte necesario acudir a la específica normativa del IS o del IVA. Y,

c) Que la resolución decisión impugnada, que ahora revisamos desde una perspectiva jurisdiccional de legalidad, cuenta con un carácter arbitral, siendo su única finalidad resolver un conflicto competencial, basado en la previa determinación del volumen de las operaciones realizadas por el obligado tributario en el ejercicio o año anterior, mas, limitando los efectos de tal cuantificación, al concreto conflicto competencial.

**SEXTO.** De lo anterior, esto es, de la autonomía del concepto “*volumen total de operaciones del ejercicio anterior*” y de su concreción normativa en la LCE debemos deducir la innecesariedad de posponer ---y condicionar--- la decisión del conflicto competencial a la resolución y firmeza de los posibles conflictos administrativos y jurisdiccionales que puedan producirse, derivados de la regularización realizada, por la Administración competente, como consecuencia de la exacción de los IS e IVA en el ejercicio anterior.

Se tratan, pues, de actuaciones llevadas a cabo por distintas Administraciones ---si así consideramos a la Junta Arbitral---, con finalidades absolutamente diferentes, habilitadas por normativas distintas, con posibilidad de cuantificaciones o resultados diversos, y, en fin, con valoraciones jurídicas y conceptuales en modo alguno similares.

Es por ello, por lo que podemos afirmar que, los conflictos derivados de la regularización fiscal del ejercicio anterior, no pueden paralizar o condicionar la decisión arbitral que ---justamente--- constituye la circunstancia que posibilita la actuación tributaria posterior, una vez decidida la Administración competente para ello. Dicho de otra forma, que la decisión arbitral competencial, una vez producida, resulta determinante para la regularización fiscal correspondiente al ejercicio fiscal discutido, por parte de la Administración considerada competente a tal fin, más, sin que la eficacia de la misma pueda quedar condicionada por los resultados de los conflictos suscitados en relación con la regularización de los ejercicios fiscales anteriores. Obviamente, la Junta Arbitral podrá indagar, intentar

conocer, o informarse, por los medios a su alcance previstos en la normativa de aplicación, sobre la situación de los conflictos administrativos o jurisdiccionales surgidos, o sobre su resolución provisional o definitiva; mas no deberá paralizar su decisión o condicionar la misma ---como en el supuesto de autos ha acontecido--- hasta la definitiva revisión ---administrativa y jurisdiccional--de la regularización llevada a cabo en relación con el ejercicio fiscal anterior. Es evidente que la Junta Arbitral podrá tomar en consideración lo actuado en dichos procedimientos revisores, si bien como elemento coadyuvante para la finalidad que es propia de su función resolutoria de un conflicto competencial, mas no postergando o condicionando su decisión arbitral hasta la definitiva revisión de la regularización del ejercicio fiscal anterior.

Es evidente que la decisión arbitral ---por su concreta finalidad competencial--- no puede tener incidencia en la resolución de los conflictos pendientes de ejercicio anteriores, por cuanto la decisión sobre el fuero competencial en modo alguno puede incidir sobre la paralización del conflicto principal que no es otro que permitir un control de legalidad sobre la actuación de la Administración tributaria competente en relación con determinados impuestos territorialmente compartidos. Al fin y al cabo, tal situación no deja de ser reflejo de la *“distribución territorial del poder”* derivada de nuestra configuración estatal, habiendo apelado el Tribunal Constitucional (por todas, STC 61/1997, de 20 de marzo), a los necesarios mecanismos de cooperación entre las diversas Administraciones implicadas; en concreto, y refiriéndose a las relaciones entre el Estado y las Comunidades Autónomas, señalaba que se trataba de una situación de competencias compartidas *“que obliga en cualquier caso a ambos órdenes de poderes a adoptar una actitud extremadamente prudente y a intensificar los mecanismos de comunicación, información y colaboración recíprocas”*, añadiéndose que *“la coordinación efectiva de todas las acciones con incidencia en el territorio constituye a partir de ahora el gran reto que todos los poderes públicos deben afrontar, ya que ninguno de ellos aisladamente dispone de todos los resortes de la acción territorial”*.

**SÉPTIMO.** La realidad, en el momento de resolver el presente recurso, sobre los conflictos pendientes y que, en su día, condicionaron la decisión de la Junta Arbitral, es la siguiente:

1. En relación con el IVA es evidente que, en el momento de formular los respectivos escritos de conclusiones, las partes conocían ---o debían haber conocido--- que el RCA 297/2019, seguido ante la Sala de lo Contencioso administrativo de Navarra, había sido resuelto mediante STSJN 123/2020, de 10 de junio, en forma desestimatoria para la también recurrente en autos; y llama la atención que el letrado de la entidad recurrente, en el presente recurso, también figurara, en la misma condición de letrado de la recurrente, en la expresada sentencia, habiendo evacuado sus conclusiones en fecha de 26 de noviembre de 2020.

La Sala, igualmente conoce, que interpuesto, por la entidad recurrente, recurso de casación 6088/2020 el mismo fue inadmitido a trámite por Providencia de la Sección de Admisión de la Sala de 18 de marzo de 2021.

2. Y, en relación con el IS, la Sala igualmente conoce que el recurso de alzada formulado por la entidad recurrente contra la resoluciones dictadas por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Navarra, en fecha de 31 de mayo de 2019, resolviendo, entre otras, las reclamaciones económico-administrativas 31/2160/2015 y 31/2161/2015 (correspondientes al ejercicio de 2012) y los respectivos acuerdos sancionadores (31/3143/2015 y 31/3122/2015), fue desestimado ---una vez acumuladas todas las resoluciones-- por resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 16 de diciembre de 2020; resolución en la que, expresamente, se hace referencia a la STSJN 123/2020, de 10 de junio, ante citada.

Igualmente, la Sala conoce que contra la anterior resolución del TEAC se sigue ante la Sala de lo Contencioso administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda) recurso contencioso administrativo 742/2021.

Pues bien, pese a la ausencia de “firmeza judicial” ---en relación con las liquidaciones de 2012 de la recurrente por el IS, la cual si concurre en relación con el IVA--- procede reiterar la doctrina expuesta en los Fundamentos Jurídicos anteriores e insistir en que, en supuestos como el de autos, la resolución de un conflicto competencial entre dos Administraciones, no puede quedar condicionada o postergada hasta la resolución definitiva en vía jurisdiccional de los conflictos suscitados por el obligado tributario en relación con las regularizaciones llevadas a cabo, por una Administración competente, sobre el ejercicio anterior.

Es por ello por lo que procede estimar el recurso contencioso administrativo en el particular relativo al inciso final del Acuerdo impugnado que expresaba:

***“ ... sin perjuicio de lo que resulte en su momento de la decisión firme que se adopte en el curso de las reclamaciones interpuestas por ENTIDAD 1 frente a las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012”.***

Particular que se anula, confirmando ---sin más--- la competencia de AEAT a los efectos expresados.

**OCTAVO.** La estimación parcial del presente recurso contencioso administrativo, de conformidad con lo establecido en el artículo 139.1.2º de la LRJCA nos obliga a la imposición a cada parte de las costas causadas en su instancia y las comunes a partes iguales.

**VISTOS** los preceptos y jurisprudencia citados, así como los de pertinente aplicación.

## **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

**1º.** Estimar parcialmente el Recurso Contencioso-administrativo 17/2020, interpuesto por la entidad ENTIDAD 1 contra el Acuerdo de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, adoptado en su sesión de 13 de noviembre de 2019, en el conflicto de competencia planteado para la determinación de la Administración competente para la realización de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación frente a la entidad recurrente, en relación con el Impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2013 y el Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2013; estimación parcial que limitamos a la siguiente expresión de la parte dispositiva del acuerdo impugnado por resultar contraria al ordenamiento jurídico:

*“... sin perjuicio de lo que resulte en su momento de la decisión firme que se adopte en el curso de las reclamaciones interpuestas por ENTIDAD 1 frente a las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012”.*

**2º.** Imponer las costas del recurso en los términos expresados en el Fundamento Jurídico Octavo de la sentencia.

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

Así se acuerda y firma.