

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

Conflicto: 55/2012
Promotor: Agencia Estatal de Administración Tributaria
Administraciones en conflicto: Comunidad Foral de Navarra y Administración Tributaria del Estado
Objeto: Volumen de operaciones realizado en territorio común y foral por ENTIDAD 1.

RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL

En sesión celebrada el 15 de diciembre de 2014, la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, integrada por Antonio Cayón Galiardo (Presidente), D. Eugenio Simón Acosta y D. José-Antonio Asiáin Ayala (Vocales) y D. Christian Hidalgo Nieto (Secretario), en el conflicto de competencias nº 55, planteado por la Administración Tributaria del Estado contra la Comunidad Foral de Navarra, en relación con el volumen de operaciones de la entidad ENTIDAD 1 en el período 2006-2012, adoptó el siguiente Acuerdo del que fue Ponente D. José-Antonio Asiáin Ayala:

I.- ANTECEDENTES

1.-Mediante un escrito presentado en la estafeta de correos nº 25 de Madrid el 8 de noviembre de 2012, que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el siguiente día 13, la Directora General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) promovió conflicto de competencias frente a la Hacienda Tributaria de Navarra (HTN) para resolver la discrepancia surgida entre ambas Administraciones respecto del volumen de operaciones de la entidad ENTIDAD 1 durante los ejercicios comprendidos en el período 2006-2012.

En el referido escrito, la Directora General de la AEAT alegó que las operaciones que realiza ENTIDAD 1 de reparto a domicilio de las mercancías compradas a ENTIDAD 2 por algunos de sus clientes deben calificarse como prestaciones de servicios de mensajería, por lo que, a los efectos de su tributación por el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre el Valor Añadido, deben entenderse realizadas desde el lugar donde se presta el servicio.

La Directora General de la AEAT alegó también en el mencionado escrito que, en consecuencia, las operaciones de reparto a domicilio efectuadas por ENTIDAD 1 en municipios situados en territorio común (como MUNICIPIO 1, MUNICIPIO 2, MUNICIPIO 3 y MUNICIPIO 4) deben considerarse realizadas en dicho territorio.

En cuanto a las demás operaciones que realiza ENTIDAD 1 en el ejercicio de las actividades propias de su objeto social, la Directora General de la AEAT alegó en el citado escrito que las limitaciones de la comprobación realizada por la HTN para determinar el lugar en el que tales operaciones se realizaron le impedían pronunciarse sobre dicho lugar.

Por todo ello, la Directora General de la AEAT solicitó a esta Junta Arbitral que declare que la HTN debe calcular, conforme a lo establecido en los artículos

21 y 33 del Convenio Económico, el volumen de operaciones de ENTIDAD 1 durante los ejercicios comprendidos en el período 2006-2012, ambos inclusive; y que la HTN debe reconocer que una parte de dichas operaciones se realizó en territorio común, ya que las operaciones efectuadas en el marco del contrato que ENTIDAD 1 suscribió con ENTIDAD 2 para el reparto a domicilio de las compras realizadas por aquellos de sus clientes que así lo demandaron no deben calificarse como servicios de transporte propiamente dicho, sino como servicios de mensajería; y deben, por tanto, entenderse realizadas desde el lugar donde se efectuaron, por lo que las efectuadas desde lugares sitios en territorio común, deben entenderse realizadas en ese territorio.

2.-Mediante Resolución de 21 de noviembre de 2012, el Presidente de esta Junta Arbitral tuvo por planteado el conflicto promovido por la AEAT en el referido escrito de 8 de noviembre de 2012, dio traslado del mismo a la HTN y emplazó a ésta para que, en el plazo de un mes, formulara las alegaciones que considerara pertinentes para fundamentar sus pretensiones y propusiera las pruebas necesarias para acreditar los hechos justificativos de las mismas.

3.-Mediante un escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 19 de febrero de 2013, la Directora-Gerente de la HTN se opuso a la referida pretensión de la AEAT por entender que la aplicación a las operaciones efectivamente realizadas por ENTIDAD 1 en el período 2008-2011 de las reglas establecidas en los artículos 21 (para el Impuesto sobre Sociedades) y 33 (para el Impuesto sobre el Valor Añadido) del Convenio Económico lleva a la conclusión de que en el referido período ENTIDAD 1 realizó el 100% de sus operaciones en Navarra, por lo que, al tributar exclusivamente en dicho período a la HTN por los mencionados impuestos, había actuado correctamente.

4.-Mediante Resolución de 3 de octubre de 2013, el Presidente de esta Junta Arbitral dio traslado a la AEAT de las alegaciones formuladas por la HTN en el mencionado escrito de 19 de febrero de 2013, declaró abierto el período de

instrucción por un plazo de dos meses, designó Ponente al Vocal de esta Junta Arbitral D. José-Antonio Asiáin Ayala y emplazó a las partes para que, en el referido plazo, aportaran los medios de prueba que consideraran oportunos para la acreditación de los hechos justificativos de sus pretensiones.

5.-Durante el referido período de instrucción, ninguna de las Administraciones en conflicto aportó documentación alguna, ni propuso nuevos medios de prueba.

6.-Mediante Resolución de 1 de marzo de 2014, el Presidente de esta Junta Arbitral, en cumplimiento de lo dispuesto en los apartados 4 y 5 del artículo 17 de su Reglamento, puso de manifiesto el expediente a las Administraciones en conflicto y a los interesados y los emplazó a formular, en el plazo de quince días hábiles, cuantas alegaciones estimaran pertinentes para fundamentar sus pretensiones.

7.-Mediante un escrito presentado en la Estafeta de Correos nº 25 de Madrid el 27 de marzo de 2014, que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el siguiente día 1 de abril, el Director General de la AEAT formuló sus alegaciones finales en las que reiteró su pretensión de que la HTN verifique el lugar en el que ENTIDAD 1 realizó sus operaciones en el período 2006-2012; y la de que reconozca que las operaciones efectuadas por ENTIDAD 1 en territorio común, en el marco del contrato que suscribió con ENTIDAD 2 para el reparto a domicilio de las compras realizadas por aquellos de sus clientes que así lo demandaron, deben entenderse realizadas en dicho territorio.

8.-La HTN no cumplimentó el mencionado trámite de alegaciones finales.

II.- NORMAS APLICABLES

9.-Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

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

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

c).-Las demás disposiciones de general aplicación.

III.- FUNDAMENTOS JURÍDICOS

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

11.-En el planteamiento y tramitación del presente conflicto, se han observado las normas de procedimiento contenidas en el Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

12.-Como se deduce de lo expuesto en el capítulo de antecedentes, la primera cuestión controvertida en este conflicto es si las actuaciones efectuadas por la HTN, a requerimiento de la AEAT, para comprobar el lugar de realización de las operaciones llevadas a cabo por ENTIDAD 1 fueron o no suficientes para establecer conclusiones a ese respecto.

Tal controversia versa sobre la interpretación y aplicación al concreto caso que nos ocupa del artículo 5.1 del Convenio Económico, en el que se establece que el Estado y la Comunidad Foral de Navarra colaborarán en la aplicación de

sus respectivos regímenes tributarios y, a tal fin, se facilitarán mutuamente las informaciones y ayudas necesarias.

Dicha controversia tiene, por tanto, encaje en el artículo 51.1.a) del Convenio Económico.

13.-A tenor de lo dispuesto en los artículos 23 (relativo al Impuesto sobre Sociedades) y 34.7 (relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido) del Convenio Económico, la competencia inspectora sobre ENTIDAD 1 corresponde a la HTN, ya que, como reconoce la AEAT en el escrito del planteamiento del conflicto, dicha compañía mercantil tiene su domicilio fiscal en MUNICIPIO 5 (Navarra).

Consta en el expediente que, por esa razón, la AEAT solicitó a la HTN, conforme a lo pactado por ambas Administraciones en los acuerdos sobre control tributario suscritos en 2006, que efectuara una comprobación inspectora de las operaciones efectuadas por ENTIDAD 1, a fin de determinar mediante ella el territorio en el que, a tenor de lo establecido en el Convenio Económico, debían entenderse realizadas dichas operaciones.

Pues bien, la AEAT sostiene que la comprobación inspectora que llevó a cabo la HTN para cumplimentar dicha solicitud fue insuficiente para la finalidad perseguida, mientras que la HTN considera que fue suficiente.

A nuestro entender, la documentación obrante en el expediente (y, muy especialmente, el informe emitido por el Servicio de Inspección de la HTN el 12 de julio de 2012) pone de manifiesto que la única actuación de comprobación realizada por la HTN fue la de solicitar información a la representante legal de ENTIDAD 1 sobre algunos de los extremos controvertidos.

Dicha solicitud de información, que se plasmó en una diligencia extendida por el Servicio de Inspección de la HTN el 5 de julio de 2012 en la que se recogen

las manifestaciones de la representante legal de ENTIDAD 1, es, sin duda alguna, pertinente y útil para la finalidad perseguida, pero no es suficiente.

Y no lo es porque no afectó a algunos de los extremos señalados por la AEAT en el Informe de su Dependencia Regional de Inspección de 25 de febrero de 2010 (como, por ejemplo, si las operaciones relacionadas con el servicio de transporte eran o no accesorias del mismo); y, sobre todo, porque no consta que las manifestaciones efectuadas por la representante legal de ENTIDAD 1 hubieran sido objeto, por parte del Servicio de Inspección de la HTN, de verificación alguna.

Tan insuficiente actuación no satisface las exigencias de colaboración y ayuda que establece el artículo 5 del Convenio Económico y, por ello, debe estimarse la pretensión formulada respecto de este extremo por la AEAT en el escrito de planteamiento de conflicto.

Consiguientemente, la HTN deberá comprobar, mediante el ejercicio de las facultades que le atribuye la normativa reguladora de su Inspección Tributaria, el lugar en el que ENTIDAD 1 realizó sus operaciones; y deberá informar a la AEAT de las actuaciones de comprobación realizadas a tal fin y de los criterios utilizados para determinar el lugar de realización de las operaciones que hayan sido objeto de comprobación.

14.-La segunda cuestión controvertida en este conflicto guarda estrecha relación con la anterior, ya que se refiere al alcance temporal de la comprobación inspectora que debe llevar a cabo la HTN.

La AEAT sostiene que dicha comprobación debe afectar al período 2006-2012, ya que la primera solicitud cursada a la HTN para la comprobación del volumen de operaciones de ENTIDAD 1 está fechada el 1 de marzo de 2010 y contenía información relativa a los ejercicios 2006, 2007 y 2008, por lo que, al entender de la AEAT, la HTN debe extender dicha comprobación a los ejercicios

comprendidos entre 2006 (por ser el más antiguo de los cuestionados) y 2012 (por ser el del planteamiento del conflicto), ambos inclusive.

Por su parte, la HTN considera que el conflicto debe circunscribirse al periodo 2008-2011, por ser éste el período al que se contraen las actuaciones inspectoras instadas por la AEAT el 24 de abril de 2012.

Consta, sin embargo, en el expediente que el 1 de marzo de 2010 la AEAT solicitó a la HTN "la comprobación del volumen de operaciones en cada territorio" de ENTIDAD 1 y que fundamentó esa solicitud en un informe, que acompañó a la misma, de su Dependencia Regional de Inspección de 25 de febrero de 2010.

En ese informe se manifiesta que en su elaboración "se ha tenido en cuenta fundamentalmente información y documentación referente a los ejercicios 2006, 2007 y 2008" y se consigna el volumen de las operaciones declaradas por ENTIDAD 1 en 2006, 2007 y 2008.

Y consta también en el expediente que la AEAT reiteró dicha solicitud el 24 de abril de 2012 mediante un escrito en el que señaló expresamente que venía a reiterar su anterior solicitud de 1 de marzo de 2010; y en el que alegó que, para verificar el volumen de operaciones realizado en cada territorio por ENTIDAD 1, el Servicio de Inspección de la HTN debía efectuar la correspondiente comprobación.

Consta asimismo en el expediente que la HTN respondió a dicha solicitud mediante un escrito fechado el 17 de julio de 2012 que tiene como anexo un informe emitido al respecto por su Servicio de Inspección Tributaria el anterior día 12; y que, tanto en dicho escrito como en el mencionado informe, se concluye que ENTIDAD 1 tributó correctamente en los ejercicios 2008 a 2011, ambos inclusive, en los que atribuyó a la HTN el 100% de sus operaciones.

De lo expuesto se deduce que la AEAT formuló su primera solicitud de comprobación no en 2012, como sostiene la HTN en apoyo de su tesis, sino en 2010; que, aunque en esa primera solicitud no se señala expresamente el alcance temporal de la comprobación interesada, tal alcance se desprende del informe acompañado a la misma, ya que dicho informe hace expresa referencia a las operaciones declaradas por ENTIDAD 1 en los ejercicios 2006, 2007 y 2008; y que la AEAT reiteró dicha solicitud el 24 de abril de 2012.

Todo ello conduce a la conclusión de que la comprobación inspectora a la que se refiere el último párrafo del apartado 13, debe afectar a las operaciones realizadas por ENTIDAD 1 en los ejercicios comprendidos entre 2006 y 2012, ambos inclusive.

15.-La tercera y última cuestión controvertida en este conflicto es si las operaciones efectuadas por ENTIDAD 1 en el marco del contrato que suscribió con ENTIDAD 2 para el reparto a domicilio de las compras realizadas por aquellos de sus clientes que así lo demandaron deben calificarse como servicios de transporte propiamente dicho o como servicios de mensajería.

Tal controversia versa sobre el punto de conexión aplicable a dichas operaciones de reparto domiciliario y tiene, por tanto, encaje en el artículo 51.1.b) del Convenio Económico.

16.-La AEAT alega que dichas operaciones no deben calificarse como servicios de transporte, sino como servicios de mensajería; y que, por tanto, no debe entenderse que se realizaron en su totalidad en Navarra (lugar en el que, como reconoce la AEAT en el escrito de planteamiento del conflicto, tiene ENTIDAD 1 su domicilio fiscal), sino que solo deben entenderse realizadas en Navarra las efectuadas desde territorio foral.

Para dirimir dicha cuestión, hay que estar a lo dispuesto en los artículos 21 y 33 del Convenio Económico.

El primero de ellos, relativo al Impuesto sobre Sociedades, establece en el numeral 1º de su letra B) una regla general (a cuyo tenor "las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en Navarra cuando se efectúen desde dicho territorio") y diversas excepciones, entre las que figura la señalada en el numeral 2º de su letra C) (a cuyo tenor, "los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa" se entenderán realizados en Navarra cuando el sujeto pasivo que los preste tenga su domicilio fiscal en territorio foral).

Por su parte, el artículo 33 establece en su apartado 6 idéntica regulación para el Impuesto sobre el Valor Añadido.

A la luz de estas disposiciones, se comprende que la discrepancia entre ambas Administraciones versa sobre la calificación de los servicios prestados por ENTIDAD 1 a ENTIDAD 2, pues, si entendiera que tales servicios deben calificarse como servicios de transporte, sería de aplicación la regla especial (que establece como punto de conexión el domicilio fiscal del transportista que preste el servicio), mientras que, si se entendiera que dichos servicios no merecen esa calificación, sería aplicable la regla general (que establece como punto de conexión el lugar desde el que aquellos se presten).

Y es que, mientras la AEAT sostiene que, a los efectos previstos en las citadas disposiciones del Convenio Económico, los servicios prestados por ENTIDAD 1 a ENTIDAD 2 son servicios de mensajería para los que en el Impuesto sobre Actividades Económicas existe un epígrafe específico, distinto del que corresponde al transporte, la HTN sostiene que, a los mencionados efectos, tales servicios deben calificarse, como servicios de transporte.

17.-Para dilucidar si, a los expresados efectos, los servicios de reparto a domicilio prestados por ENTIDAD 1 a ENTIDAD 2 deben calificarse o no como servicios de transporte, hay que atender en primer lugar al contrato regulador de la prestación de dichos servicios, que fue suscrito por ambas partes el 1 de noviembre de 2008, ya que sólo en el supuesto de que el mismo no permitiera esclarecer la naturaleza de tales servicios, habría que atender a otros elementos de juicio.

Pues bien, de lo estipulado en ese contrato, hay que destacar, a los efectos que ahora nos ocupan, lo siguiente:

1°.-Según consta en su expositivo IV, ENTIDAD 2 está interesada en contratar los servicios que presta ENTIDAD 1 para la carga, transporte, distribución y descarga de las mercancías que ENTIDAD 2 comercializa en sus establecimientos; y ENTIDAD 1 está interesada en prestar tales servicios.

2°.-Según consta en la estipulación I del contrato, éste tiene por objeto el conjunto de operaciones de transporte que ENTIDAD 2 demanda a ENTIDAD 1, en virtud de las cuales esta última se obliga al traslado de las mercaderías desde el lugar en el que están depositadas en los establecimientos de ENTIDAD 2 a los domicilios de los clientes que las adquieran y que reclamen a ENTIDAD 2 ese servicio.

3°.-Consta también en la estipulación I que, en materia de responsabilidad del transportista y de determinación del lugar de entrega de las mercaderías transportadas, habrá que estar a lo dispuesto para el contrato mercantil de transporte terrestre en los artículos 355 y 360 del Código de Comercio; preceptos éstos que estaban vigentes en el momento en que se celebró el contrato en cuestión, aunque posteriormente fueron derogados por la Ley 15/2009, de 11 de noviembre, que vino a regular el contrato de transporte terrestre de mercancías.

4º.-Interesa, por último, resaltar que en el contrato se denomina a ENTIDAD 1 transportista (estipulación I) y empresa porteadora (estipulación III); y se determina expresamente que, en lo no previsto en el mismo, "se estará a las disposiciones reguladoras del contrato mercantil de transporte contenidas en el Código de Comercio y legislación complementaria y concordante".

18.-A juicio de esta Junta Arbitral, los términos literales del contrato llevan a la conclusión de que se trata de un contrato de transporte terrestre de mercancías, por lo que, a los efectos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido, las operaciones realizadas en el marco del mismo por ENTIDAD 1 deben entenderse realizadas en Navarra por ser éste el lugar de su domicilio fiscal.

19.-Esa conclusión es también aplicable a las operaciones de reparto a domicilio que pudiera haber efectuado ENTIDAD 1 antes de suscribir dicho contrato, ya que en los artículos 21 y 33 del Convenio Económico se establece, como ya hemos señalado, un mismo punto de conexión para los servicios de transporte propiamente dichos y para otros servicios análogos, como los de mudanza, remolque y grúa, lo que pone de manifiesto que en el Convenio Económico los servicios consistentes en llevar personas o cosas de un lugar a otro merecen un mismo tratamiento, que se concreta en que deben entenderse prestados en Navarra cuando quien los preste tenga su domicilio fiscal en territorio foral.

Esa visión amplia del transporte que contiene el Convenio Económico se contiene también en la ya citada Ley 15/2009, de 11 de noviembre, que regula el contrato de transporte terrestre de mercancías, ya que ésta, en su artículo 2, define dicho contrato como aquel por el que el porteador se obliga frente al cargador, a cambio de un precio, a trasladar mercancías de un lugar a otro y a ponerlas a disposición de la persona designada en el contrato.

20.-La conclusión establecida en el apartado anterior no se ve desvirtuada por el hecho de que, como alega la AEAT, ENTIDAD 1 estuviera dada de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas en el epígrafe 849.5, que corresponde a los "servicios de mensajería, recadería y reparto", pues, como ya hemos anticipado, la regulación a la que hay que atender para dilucidar la cuestión controvertida es la contenida en el Convenio Económico y no la contenida en la legislación estatal que regula el mencionado impuesto local.

IV.-ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL MISMO

En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral acuerda:

Primero.- Declarar que la HTN deberá calcular el volumen de operaciones de ENTIDAD 1 en los ejercicios 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 y 2012 conforme a lo dispuesto en los artículos 21 y 33 del Convenio Económico.

Segundo.- Declarar que, en la realización de dicho cálculo, el Servicio de Inspección de la HTN deberá comprobar íntegramente los extremos a los que se refiere el informe de la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de 25 de febrero de 2010, acompañado a la solicitud formulada por dicha Administración el 1 de marzo de 2010.

Tercero.- Declarar que, en la realización de dicho cálculo, los servicios de reparto a domicilio prestados por ENTIDAD 1 a ENTIDAD 2 en el marco del contrato suscrito el 1 de noviembre de 2008 deberán entenderse realizados en Navarra.

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

V.- EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

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

Pamplona, 15 de diciembre de 2014.

EL PRESIDENTE

LOS VOCALES

Antonio Cayón Galiardo José Antonio Asiain Ayala Eugenio Simón Acosta