

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

**Conflicto:** 48/2012

**Promotor:**

Administración General del Estado.  
Agencia Estatal de Administración  
Tributaria.

**Administraciones en conflicto:**

Hacienda Tributaria de Navarra

**Objeto:** devolución de cuotas de IVA  
correspondientes a los períodos 2007 a  
2011

En sesión celebrada el 15 de mayo de 2014, la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, integrada por don Antonio Cayón Galiardo (Presidente), don José-Antonio Asiáin Ayala y don Eugenio Simón Acosta (Vocales) y don Christian Hidalgo Nieto (Secretario), en el conflicto de competencias número 48, planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria contra la Hacienda Tributaria de Navarra, en relación con la práctica de devoluciones correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido instada por ENTIDAD 1, adoptó la presente resolución de la que fue ponente don Eugenio Simón Acosta:

**I. ANTECEDENTES**

## **I.1. Interposición de conflicto por la AEAT y admisión a trámite**

1º El 9 de mayo de 2011 la Directora de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT) formuló escrito de planteamiento de conflicto negativo de competencias frente a la Administración Tributaria de Navarra, en relación con la devolución realizada a la mercantil ENTIDAD 1 (en adelante ENTIDAD 1) (sociedad perteneciente al GRUPO DE SOCIEDADES 1), entidad con domicilio fiscal en territorio común, de la cantidad de IMPORTE1 euros. Dicha suma se corresponde con las cuotas del IVA soportadas durante los años 2007 a 2011 en las compras de vehículos realizadas a ENTIDAD 2 (en adelante ENTIDAD 2) (sociedad perteneciente al GRUPO DE SOCIEDADES 1), entidad con domicilio fiscal en Navarra, pues ENTIDAD 1 realiza entregas intracomunitarias o exportaciones que le confieren el derecho a obtener la deducción/devolución de las cuotas soportadas. A la vista de la calificación tributaria que, según la Agencia Estatal de Administración Tributaria, debe atribuirse a las operaciones de ENTIDAD 1 con ENTIDAD 2 la competencia para realizar esta devolución corresponde a la Hacienda Tributaria de Navarra (en adelante HTN).

2º El escrito de planteamiento del conflicto señala en los ANTECEDENTES que el fondo del conflicto se centra en la calificación de las operaciones existentes entre ambas entidades, pues de la correcta determinación de su naturaleza dependerá la localización de la operación en uno u otro territorio y, en consecuencia, la atribución a una u otra Administración de la competencia que ahora se discute. Por tal motivo comienza su argumentación exponiendo los hechos que pasamos a resumir con brevedad.

PRIMERO: Las ventas que se hacen al exterior (a una empresa sita en PAÍS 1) de determinados vehículos que son fabricados en Navarra, se realizan con la intervención de tres sociedades del mismo grupo (GRUPO DE SOCIEDADES 1) mediante las siguientes operaciones entre ellas:

- ENTIDAD 2 es quien fabrica los vehículos en Navarra y los vende a ENTIDAD 1 y ello provoca que ENTIDAD 2 repercuta el correspondiente IVA a ENTIDAD 1 y lo ingrese en la HTN.

- ENTIDAD 1, comercializadora, y dejando al margen la existencia de otras operaciones, se ocupa de la entrega de los citados vehículos desde territorio común a la entidad alemana, haciéndose esta entrega fuera del territorio español. Ello determina que ENTIDAD 1 realice una entrega intracomunitaria exenta con derecho a la deducción/devolución de las cuotas antes soportadas e inste la devolución de las cuotas soportadas ante la AEAT.

- y ENTIDAD 3 (*sociedad de PAÍS 1 perteneciente al GRUPO DE SOCIEDADES 1*) es quien los adquiere de ENTIDAD 1 con la finalidad de venderlos en los mercados europeos y también no comunitarios. En el conjunto del GRUPO DE SOCIEDADES 1, la ENTIDAD 1 es la que adquiere de todos sus fabricantes de cualquier territorio los vehículos destinados a la exportación a mercados distintos del país en el que son fabricados.

Como consecuencia de lo anterior, la HTN percibe las cuotas del IVA correspondientes a las entregas que realiza ENTIDAD 2, mientras que la Hacienda estatal es quien devuelve a ENTIDAD 1 esas cuotas ya que este derecho es consecuencia de la entrega intracomunitaria que se hace desde territorio común.

Pues bien, según se señala por la AEAT, la discrepancia versa sobre la calificación jurídica de la intervención de ENTIDAD 1 en este proceso ya que, la Administración Tributaria del Estado considera que *"la intervención de ENTIDAD 1 es formal, artificiosa, innecesaria y no aporta valor añadido alguno por lo que jurídicamente se debe prescindir de la intervención de ENTIDAD 1 y considerar que las exportaciones se realizaron en la realidad por ENTIDAD 2 y que fueron realizada desde territorio navarro"* (pág. 2 del escrito de

interposición del conflicto). Siempre según la AEAT, *"las operaciones de exportación hacia PAÍS 1 se hacen realmente en Navarra por la entidad ENTIDAD 2 sin que en ellas tenga intervención real ENTIDAD 1"* (página 5 del citado escrito de interposición).

Por su parte, la HTN entiende que tal consideración no es correcta y que por ello las entregas intracomunitarias a ENTIDAD 3 se hacen realmente por ENTIDAD 1.

De prevalecer la posición de la AEAT, como las entregas intracomunitarias se habrían realizado desde territorio de Navarra y por ENTIDAD 2, directamente a ENTIDAD 3, la competencia en cualquier cuestión relativa al correspondiente IVA (incluida la devolución antes referida) habría de atribuirse a la HTN. Es decir, ENTIDAD 2 habría ingresado en la HTN un IVA - el repercutido indebidamente a ENTIDAD 1 - de manera improcedente pues la operación debe calificarse como entrega intracomunitaria a ENTIDAD 3, de suerte que la mercantil ENTIDAD 2 sería finalmente titular de un crédito frente a la HTN que toma su causa en el ingreso que indebidamente realizó.

A lo anterior debe sumarse el hecho de que ENTIDAD 1 se habría practicado deducciones ante la AEAT de manera también improcedente por lo que habría surgido la posibilidad de regularizar esta situación exigiéndole estas cantidades.

Ahora bien, en aras de un principio que trata de impedir que los conflictos de competencia entre Administraciones incidan perjudicialmente sobre los contribuyentes, la Administración Tributaria del Estado ha optado por devolver a ENTIDAD 1 las cuotas correspondientes y solicitar su importe a la HTN.

3° Dedicamos a la AEAT los apartados siguientes de su escrito a ampliar la argumentación y los hechos antes expuestos de cuyo contenido seleccionaremos exclusivamente los datos y motivaciones más relevantes.

ENTIDAD 1 es una sociedad, domiciliada en Barcelona, dedicada a la comercialización de vehículos MARCA DE AUTOMOVIL 1 y MARCA DE AUTOMOVIL 2 (incluyendo los que se adquieren de ENTIDAD 2), que tributa por IVA exclusivamente al Estado.

Esta sociedad, así como ENTIDAD 4 (entidad dominante del Grupo IVA 00NN/AA 1), fueron objeto de comprobaciones inspectoras de carácter parcial, referidas al periodo comprendido entre noviembre de 2007 a octubre de 2011, de la que resultó que la intervención de ENTIDAD 1 respecto de los vehículos que adquiría a ENTIDAD 2 con destino a ENTIDAD 3, se calificase de *"innecesaria, artificiosa y sin aportación de valor añadido"*, de lo que se deducían las consecuencias que ya hemos señalado respecto del IVA. Tal conclusión se desprende del examen de las circunstancias fácticas que concurren en el caso, por lo que, a este efecto, resulta necesario transcribir ahora la descripción que se hace en el citado escrito de la operativa del GRUPO DE SOCIEDADES 1, tanto en el resto del mundo como en España, donde se encuentran algunas especialidades de importancia:

- La forma en que opera generalmente el GRUPO DE SOCIEDADES 1 puede resumirse indicando que los compradores finales, cuando desea[n] adquirir un vehículo, se dirigen a un concesionario quien, a su vez, lo comunica a ENTIDAD 3 indicando dónde y cuándo ha de ser entregado.

- A partir de este momento, las comercializadoras de los distintos países y ENTIDAD 3 se coordinan a fin de planificar la fabricación, el transporte y la entrega de cada pedido, debiendo destacarse que las comercializadoras no pueden introducir cambios en las indicaciones que ENTIDAD 3 destina a los

fabricantes ni tienen conocimiento alguno salvo en lo concerniente a los pedidos que van a sus propios territorios.

- Por otra parte, una vez fabricado un vehículo, sale a la campa de fábrica, considerándose desde ese momento producida la venta a ENTIDAD 3 o a la comercializadora, según el destino final del producto sea la exportación o sea el mercado interno del país. En ese momento se emite también la correspondiente factura.

- Emitida la factura, se da la orden de transporte que gestiona ENTIDAD 5 (*sociedad perteneciente al GRUPO DE SOCIEDADES 1*).

En el caso de España la operativa se diferencia de lo antes reseñado, como se indica a continuación:

a.- Relaciones contractuales: Desde el año 2000, en el caso español existe una empresa comercializadora, ENTIDAD 1, que actúa, según contrato con ENTIDAD 2, como comisionista en nombre propio y por cuenta de la segunda en las ventas de vehículos a ENTIDAD 3. Según este contrato, ENTIDAD 1 debe coordinar los pedidos de ENTIDAD 3, gestionar los trámites aduaneros, facturar a ENTIDAD 3, asumir determinados gastos financieros y llevar y conservar determinados registros de información.

b.- Si del plano de las relaciones contractuales pasamos al examen de las actividades y responsabilidades que cada entidad asume efectivamente, el escrito de la AEAT detalla lo siguiente:

- Comercialización y facturación de las entregas de vehículos:

ENTIDAD 2 vende a ENTIDAD 1 la totalidad de los vehículos que fabrica y no solo los que van destinados al mercado español, pero ENTIDAD 1 no interviene en los pedidos destinados al mercado exterior, haciéndose cargo en

cada caso de la gestión la comercializadora de cada país al que irá destinado el vehículo. La tramitación aduanera de sus operaciones (por la que ENTIDAD 1 percibe IMPORTE F por vehículo) se realiza directamente por ENTIDAD 2, aunque contractualmente se atribuye a ENTIDAD 1. ENTIDAD 1 paga a ENTIDAD 2 estas operaciones satisfaciendo la deuda con ENTIDAD 6 (*sociedad perteneciente al GRUPO DE SOCIEDADES 1*) porque esta entidad adelanta a ENTIDAD 2 la suma y la segunda - ENTIDAD 2- traspasa sus facturas a la primera.

Dado lo anterior, en el caso de vehículos destinados al mercado interior, ENTIDAD 1 obtiene su beneficio de la diferencia entre el precio de su facturación a ENTIDAD 2 (cost-plus) y el de venta a los concesionarios (precio Atlas). Esta diferencia fue, en 2011, de IMPORTE B euros por vehículo. Ahora bien, en el caso de vehículos destinados al mercado exterior, ENTIDAD 2 factura a ENTIDAD 1 por el mismo precio (cost-plus) por el que ENTIDAD 1 factura a ENTIDAD 3. Este precio se fija periódicamente entre ENTIDAD 2 y ENTIDAD 3. En todo caso, el mayor precio de los accesorios extras de los vehículos y el que puede producirse por una variación del precio presupuestado (cost-plus) se facturan directamente por ENTIDAD 2 a ENTIDAD 3.

No obstante lo anterior, ENTIDAD 1 interviene en la facturación de los vehículos, aunque se trata de un proceso casi automático, a fin de que cada transporte se realice con su correspondiente factura. Igualmente, aunque ENTIDAD 1 carece de personal en Navarra, cuando excepcionalmente surge algún incidente interviene su personal. Además, quincenalmente, y siguiendo las instrucciones de ENTIDAD 3, realiza un informe y un resumen de la facturación realizada. Finalmente, ENTIDAD 1 realiza un control constante de la facturación de ENTIDAD 2 y la suya propia a ENTIDAD 3 con el fin de evitar que se produzcan *stoks* sin facturar a ENTIDAD 3 con los consiguientes costes financieros que suponen.

- Transporte y seguro de los vehículos:

Cuando un vehículo, vendido fuera de España, sale de la campa de fábrica en Navarra, se transporta directamente a la campa del país de destino, aunque en algún caso pueden situarse transitoriamente en un lugar distinto. Ahora bien, en ningún caso el vehículo va a Barcelona (lugar del domicilio de ENTIDAD 1), ni tales estancias en estas campas suponen valor añadido. Este transporte se contrata directamente por ENTIDAD 1 con ENTIDAD 5 cuando el vehículo se destina a la Unión Europea, aunque en el caso de destino fuera de la UE, ENTIDAD 1 asume el coste que después repercute a ENTIDAD 3. Por su parte ENTIDAD 2 cobra a ENTIDAD 5 servicios relacionados con los costes de la campa (mantenimiento, seguridad, electricidad, gasolina, etc.).

Los seguros de los vehículos destinados al mercado exterior ubicados en la campa de ENTIDAD 2 son contratados y pagados por ENTIDAD 2, mientras que el seguro que cubre el transporte de los que se sitúan en otras campas es contratado y pagado directamente por ENTIDAD 3, por lo que ENTIDAD 1 no carga con ningún coste por este concepto y por el tiempo en los vehículos están en su poder.

- El valor de los servicios de ENTIDAD 1

Desde 2007, el importe de la comisión que percibe ENTIDAD 1 por cada vehículo destinado al comercio exterior ha sido modificado a la baja oscilando desde el 0'30% en 2007 hasta el 0'05 % en 2011. Ello con independencia de que ENTIDAD 1 realizase siempre los mismos servicios y de los costes que por ello se causasen. Examinados los costes en que incurre ENTIDAD 1 y el importe de su comisión, la AEAT llega a la conclusión de que el valor añadido por esta entidad asciende a 0'513 euros por cada vehículo de IMPORTE C euros de precio. Ello debe contrastarse con el valor añadido en el caso de vehículos destinados al mercado interior, en el que ENTIDAD 1 obtiene IMPORTE B euros por vehículo.



Junto a los hechos ya señalados, la AEAT relata otros que considera relevantes, como que la devolución del Impuesto Especial de Hidrocarburos correspondiente al carburante que va incorporado al depósito de los vehículos que se exportan se solicita directamente por ENTIDAD 2 a la HTN; que en 2011 ha sido ENTIDAD 2 quien ha obtenido la calificación de Operador Económico Autorizado, y no ENTIDAD 1; que en la información publicitaria de estas dos entidades, se hace figurar a ENTIDAD 2 como exportadora, mientras que ENTIDAD 1 no menciona los vehículos con destino a mercados exteriores.

Se aporta como documentación justificativa un conjunto de documentos relacionados con ENTIDAD 2 (concesión de solicitud de OEA), y ENTIDAD 1 [diligencia de 19 de diciembre de 2011, referida a la comercialización de vehículos destinados al interior; diligencia de 21 de diciembre de 2011, donde se describe la operativa de las ventas al exterior, y diligencia de 17 de enero de 2012 (se cita como de 2011, pero corresponde a 2012), en la que se deja constancia de la ausencia de medios personales en Navarra y de la no intervención de ENTIDAD 1 en los pedidos, seguros o transportes de los vehículos destinados al exterior].

4º La comprobación inspectora realizada a ENTIDAD 4 y a ENTIDAD 1 finalizó con la conformidad de las entidades a las actas levantadas, advirtiéndole que la operativa de estas entidades se ha modificado ya que actualmente ENTIDAD 2 factura directamente a ENTIDAD 3, sin mediación de ENTIDAD 1. La conclusión más relevante es que la AEAT entiende que, en el periodo afectado por el conflicto, las ventas de ENTIDAD 2 a ENTIDAD 1 no pueden calificarse de reales, y en consecuencia no procedía la deducción del IVA soportado y deducido por ENTIDAD 1 cuya cuantía, obrante en las actas, ascendía a IMPORTE A euros.

Ahora bien, la inspección de la AEAT procedió, a instancia de ENTIDAD 1, según obra en la diligencia de 21 de diciembre de 2011, al reconocimiento

de la devolución de las citadas cuotas indebidamente soportadas y repercutidas, pues considera que esta entidad, ENTIDAD 1, goza de legitimación activa para realizar esta petición y el procedimiento en el que se ha reconocido este derecho es también adecuado a esta finalidad. Ello con independencia de que la AEAT se considere incompetente en orden al reconocimiento de esa devolución dado que el ingreso se había producido en otra Administración.

Justifica la AEAT su proceder en que, de no haber actuado de este modo y si se hubiese denegado a ENTIDAD 1 la deducción/devolución de esas cuotas, se habría dado lugar a que ENTIDAD 1 realizase un nuevo y segundo ingreso o pago -el primero habría sido a ENTIDAD 2-, haciendo recaer sobre la mercantil las consecuencias de una descoordinación o desacuerdo sobre la determinación de la Administración competente en el caso. La AEAT ha querido evitar esta consecuencia, apoyándose en la neutralidad de lo actuado frente a la totalidad de sujetos que intervienen en estas operaciones y pagos.

**5º** Una vez expuestos los hechos que considera relevantes para la defensa de su posición en el conflicto, expone los fundamentos en los que se basa la competencia de esta Junta Arbitral para actuar en este caso, al que califica como conflicto negativo de competencias ya que ninguna de las dos Administraciones se declara competente para devolver las cuotas relacionadas con los vehículos destinados al mercado exterior, considerando el asunto incluido en la competencia que se atribuye a esta Junta Arbitral, por tratarse de la interpretación y aplicación del Convenio Económico a situaciones jurídicas individuales [artículo 51.1.a) del Convenio] y porque es un conflicto planteado por causa de los puntos de conexión que distribuyen la tributación de las operaciones entre las dos Administraciones en la forma antes señalada.

Siendo esta la naturaleza de la discrepancia entre las Administraciones, y respecto del cumplimiento de los requisitos formales y de otra naturaleza exigidos en el Reglamento por el que se rige esta Junta Arbitral (en adelante

RJAN), la AEAT considera planteado el conflicto en plazo ya que, al tratarse de un conflicto negativo, no rige el plazo de dos meses previsto en el arto 14 RJAN, pues se trata de un plazo para formular requerimiento de inhibición, si bien, y aunque se entendiese que este plazo tiene carácter obligatorio en este tipo de conflictos, también se habría respetado por cuanto la propia incompetencia se conoció en el procedimiento de inspección a ENTIDAD 1 que finalizó con actas de 6 de marzo de 2012, siendo la declaración de incompetencia de fecha 16 de marzo. Añade a lo anterior que el plazo se habría respetado también incluso considerando que el conocimiento de la propia incompetencia se habría obtenido el 17 de enero de 2012, fecha del Acta levantada a la entidad ENTIDAD 4 en otro procedimiento de comprobación.

Manifiesta asimismo que la declaración de incompetencia de Navarra se produjo el 24 de abril, en los treinta días hábiles fijados en el RJAN, y el planteamiento del conflicto el 9 de mayo.

6° Continua el escrito de la AEAT argumentando las razones de su petición y señala, en lo esencial, que del examen de las funciones desempeñadas por ENTIDAD 1 en la operativa antes descrita resulta la necesidad de su recalificación a efectos del IVA ya que en nuestro ordenamiento prima el fondo sobre la forma, y expone los motivos que justifican el haber practicado la devolución de cuotas a ENTIDAD 1 afirmando que si hubiese denegado esta devolución a ENTIDAD 1, antes de resolver el conflicto entre Administraciones, se le estaría exigiendo un doble pago. En cambio la solución adoptada, permite anticipar a ENTIDAD 1, por parte del Estado, el importe que bien le deberá el Estado (si el conflicto no prospera), bien le deberá la HTN, en otro caso.

Ahora bien, esta actuación genera otro efecto cual es que, devolviendo la AEAT a ENTIDAD 1 el IVA, se convierte a su vez en acreedor de la HTN. Así se desprende del 1.158 Código Civil, y es conforme a lo establecido en la Ley

General Tributaria y en el Reglamento General de Recaudación, siendo el criterio también aceptado en la STSJ del País Vasco 18 de octubre de 2002.

7º Entre la documentación que la AEAT aporta al planteamiento del conflicto, obrante en el expediente, destacamos, además de la ya señalada, el Acuerdo de la HTN, de 24 de abril de 2012, por el que se rechaza su propia competencia para efectuar la devolución a ENTIDAD 1 de las cuotas que fueron indebidamente repercutidas por ENTIDAD 2 e indebidamente ingresadas por esta entidad en la Comunidad Foral, y ello por dos tipos de razones:

En primer lugar, porque considera incumplido el plazo que se establece en el Reglamento de la Junta Arbitral para el planteamiento del conflicto ya que este plazo es de dos meses y debe ser computado desde que la Administración que considera vulnerada su competencia tenga conocimiento de ello, sin que sea necesario que este conocimiento sea exacto y pleno.

En segundo lugar, por los siguientes argumentos de fondo:

1.- No se aprecia incumplimiento alguno de las normas del Convenio Económico.

2.- Tampoco existe incumplimiento de las normas reguladoras del IVA -ni estatales ni forales- ya que ambas entidades mercantiles han actuado de conformidad con la relación de comisión que libremente habían pactado.

3.- En consecuencia no se ha producido ningún ingreso indebido que deba ser objeto de devolución.

4.- Debido a lo anterior, se rechaza también que la HTN haya obtenido un ingreso superior a lo que debió percibir tanto por aplicación de los puntos de conexión como por virtud del ajuste establecido en el artículo 65.1 del Convenio

Económico.

5.- El funcionamiento previsto en el Convenio Económico y en las normas del impuesto, hacen que sea perfectamente deducible en una Administración el impuesto que se hubiese devengado en la otra.

6.- Finalmente expone que la recaudación a percibir por Navarra por el concepto IVA, se compone de dos partes (la recaudación real directa y el ajuste al consumo) y la relación entre ambas magnitudes hace que, si se incrementa la recaudación real directa en Navarra por el IVA, el ajuste a consumo a pagar por el Estado disminuya, y viceversa. Es decir, los ajustes del Convenio Económico han funcionado adecuadamente y las cantidades ingresadas por cada una de las Administraciones responde al consumo efectivamente realizado en territorio común y en territorio navarro.

8° El 17 de mayo de 2012, el Presidente de la Junta Arbitral dictó resolución admitiendo a trámite el conflicto, y notificándolo a la HTN, la emplazó por periodo de un mes al efecto de que presentase las alegaciones y pruebas que tuviese por conveniente, ordenando que se comunicase esta resolución a los interesados a los efectos previstos en el Convenio Económico y en el RJAN.

## **I.2. Alegaciones de la HTN**

9° El 25 de junio de 2012, la HTN presentó escrito de alegaciones en las que se opuso a la pretensión de la AEAT por razones de forma y de fondo cuyo contenido resumimos a continuación.

10° Se alega en primer lugar la incompetencia de la Junta Arbitral, pues el supuesto conflicto tiene un primer objeto formal --el declarado en el *petitum* del escrito de planteamiento- y un segundo objeto real: una reclamación de cantidad, que dimana de unos actos administrativos firmes dictados por la

propia AEAT que es quien ha declarado unilateralmente su importe. Y de la misma forma que una Administración no puede declarar unilateralmente su competencia, tampoco puede fijar el importe de su derecho, aun cuando sea una mera consecuencia de lo anterior.

**11°** Además, advierte, la actuación de la AEAT con ENTIDAD 1 ha sido irregular, pues, en cuanto al procedimiento seguido, no se sabe por qué no ha exigido a ENTIDAD 1 el IVA indebidamente deducido para que esta entidad sea quien solicite la devolución de ingresos indebidos, siendo clara la incompetencia de la AEAT para declarar unilateralmente que ha existido un ingreso con carácter indebido por parte de ENTIDAD 2, entidad que sólo tributa a la HTN y que no ha sido inspeccionada. En opinión de la HTN, ENTIDAD 1 carece de legitimación para solicitar la devolución de un ingreso indebido, dado que el ingreso lo efectuó ENTIDAD 2, y, aunque ENTIDAD 1 fuese la beneficiaria, y tampoco puede obtener la devolución porque ya se ha practicado la deducción.

**12°** Como cuestión de procedimiento, se alega el incumplimiento por parte de la AEAT del plazo de dos meses previsto en el artículo 14 del Reglamento de la Junta Arbitral para plantear el conflicto. Se trata de un plazo de caducidad, como declaró esta misma Junta Arbitral en las Resoluciones 5 y 7 de 2007 y que, en contra de la AEAT, entiende que es obligatorio pues el requerimiento de inhibición es necesario también en los conflictos negativos de competencia.

A este fin, señala que el día inicial de cómputo de dicho plazo comienza cuando la Administración entienda o conozca su competencia o incompetencia o el acto lesivo a la misma, afirmando, frente a la argumentación de la AEAT, que tal plazo debe respetarse porque la inactividad en materia tributaria produce efectos importantes -prescripción, etc.-.

Y al efecto de verificar su incumplimiento sostiene que los hechos verdaderamente relevantes para concretar el momento en el que la AEAT supo o conoció su alegada incompetencia son los que afectan a la operativa entre las dos sociedades, que se conoció durante la tramitación del procedimiento de comprobación. Así, en diversos documentos que obran en el expediente se acredita que:

- El 1 de agosto de 2011 ENTIDAD 2 solicitó a la AEAT su reconocimiento como Operador Económico Autorizado proporcionando información completa de sus operaciones con ENTIDAD 1. La autorización se dio el 24 de noviembre de 2012 por el mismo actuario que dirigió la comprobación.

- En relación con la devolución del IVA, se emitió informe el 16 de diciembre de 2011 en el que ya se informaba que estas operaciones generaban un ingreso en Navarra y una devolución en el Estado y en el que ya se planteaban los hechos básicos para desvelar la operativa de las sociedades. Por ello se afirmaba entonces que eran improcedentes las deducciones practicadas por ENTIDAD 1.

- En el acta de conformidad de 17 de enero de 2012 se aceptaba la devolución del IVA aunque fuese improcedente, por la razón señalada de no afectar desfavorablemente al interesado.

- En las actas de conformidad de 6 de marzo, se reconoce saber que el sujeto inspeccionado había solicitado a Navarra la devolución de ingresos indebidos el 20 de diciembre de 2012, con el mismo fundamento que la AEAT y en la misma cantidad.

Es decir, antes del 16 de enero, ya se conocían por la AEAT los hechos relevantes en que se sustenta el planteamiento del conflicto: la forma de operar

las sociedades implicadas y la incompetencia de la propia AEAT para proceder a la devolución del IVA.

**13°** Por otra parte, la HTN en referencia a los actos de liquidación dictados por la AEAT el 7 de marzo de 2012 y partiendo de que las competencias de la Inspección no son ilimitadas, rechaza los efectos que se les pretende atribuir, pues no exigen la cuota liquidada y proponen que se inste la devolución del ingreso indebido a la HTN. Ambas cosas son contrarias a Derecho, pues la HTN no ha sido parte en un procedimiento cuyas actuaciones no le vinculan y la AEAT no puede constituir una obligación a cargo de la HTN.

Se trata de actos firmes dictados por la AEAT que, sin fundamento en las normas forales, solo favorecen a ENTIDAD 1 pues la liberan de una obligación, lo que va contra la indisponibilidad del crédito tributario, y son incoherentes pues la operativa de las empresas es calificada por la misma AEAT como artificiosa y formal, si bien la sociedad inspeccionada queda exonerada de toda responsabilidad patrimonial aunque haya podido "generar ese extraordinario perjuicio".

Se rechazan los fundamentos jurídicos invocados por la AEAT ya que ni el Código Civil ni la Ley General Tributaria o el Reglamento General de Recaudación autorizan a una Administración a pagar por otra y a subrogarse en su posición, y, en todo caso, sin observancia de requisitos o del procedimiento exigible. En lo que afecta a la Resolución 11/2007 de esta Junta Arbitral, invocada por la AEAT, considera la HTN que no es aplicable a este caso, en el que la AEAT ni siquiera invoca las normas del Convenio Económico que resultarían de aplicación.

Por otra parte, respecto de la STSJ del País Vasco, invocada al efecto de fundamentar la solicitud a la Hacienda Foral de una cantidad no exigida a la entidad interesada, la HTN manifiesta que los hechos a que se refiere la sentencia no son similares a los que se suscitan en este caso, refiriéndose a



las relaciones entre las empresas intervinientes sin que puedan considerarse relevantes en el caso las menciones a los principios de coordinación y de evitación del incremento de costes a los particulares, pues de lo que se trata es de respetar las competencias asignadas según el Convenio Económico.

**14°** En relación al importe reclamado por la AEAT, advierte la HTN que tales cantidades proceden de cálculos de los ajustes al consumo hechos por la AEAT de acuerdo con unas variables pactadas bajo el presupuesto de que el IVA ahora debatido se ingresaba en Navarra y se computaban a aquel efecto como se venía haciendo hasta ahora.

A este fin, el de concretar el daño económico al Estado, se adjunta como pericial un Informe de la Dirección General de Política Económica e Internacional del Gobierno de Navarra del que se desprende que los ajustes al consumo pretenden adecuar al consumo efectivo en Navarra la recaudación obtenida por IVA, por lo que, si la recaudación real en Navarra se incrementa, el ajuste hará bajar la compensación, mientras que, si la recaudación real baja, el ajuste subirá el importe de la compensación. Por ello, si ENTIDAD 2 no hubiese pagado a la HTN el IVA repercutido a ENTIDAD 1 (50% de la recaudación directa por IVA), esto hubiera incidido en el ajuste pues la recaudación de Navarra habría caído hasta la mitad. Se prueba esta afirmación por el reciente acuerdo de mayo de 2012 con el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas que fija, como incidencia máxima en Navarra del cambio de estrategia del grupo GRUPO DE SOCIEDADES 1, la cantidad de IMPORTE D millones de euros al año (se acompañan las cifras expresivas del citado acuerdo).

En consecuencia, una decisión que obligue a Navarra a devolver una cantidad de esta naturaleza es competencia de la Comisión Coordinadora, ya que la fórmula actual no contempla la nueva situación pues los valores e índices que actualmente se manejan en aplicación de la fórmula aprobada para realizar los ajustes por la imposición indirecta se fijaron en 1995 y no se han

modificado, razón que reclamaría la revisión de aquéllos para adecuarla a la nueva situación que se crearía como consecuencia de una modificación en los puntos de conexión aplicables al presente caso. Así se ha tenido que hacer en mayo de 2012 para adecuar los ajustes previstos en el Convenio Económico a la finalidad perseguida: lograr un equitativo reparto de la recaudación entre ambas Administraciones. Por otra parte, la HTN en aplicación de la regularización que se hace por los citados ajustes, ya ha venido transfiriendo o devolviendo a la AEAT determinadas cantidades -que se reflejan en un cuadro (pág. 43)- a lo largo de los años afectados por el presente conflicto.

**15°** Y, finalmente, en lo que respecta a la calificación de las operaciones realizadas entre ENTIDAD 1 y ENTIDAD 2, la HTN rechaza la postura de la AEAT porque han de tomarse en consideración las manifestaciones de los propios interesados (contratos, etc.) y las verdaderas prestaciones realizadas por cada entidad, lo que conduciría a calificar la actividad de ENTIDAD 1 como una comisión de venta en nombre propio, en cuyo caso hace suyo el negocio y queda obligada de modo directo, como se deduce del artículo 8.2.6° de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA), pues a este efecto es irrelevante el importe del valor incorporado en una operación, siendo lo importante su consideración como entrega de bienes.

En apoyo de esta conclusión la HTN menciona las manifestaciones del obligado tributario recogidas en la diligencia de 15 de junio, donde se confirma que ENTIDAD 1 interviene en el proceso de comercialización exterior y pedido de todos los vehículos MODELO DE AUTOMÓVIL 1 y se describen las tareas realizadas por ella así como la evolución seguida por esta entidad desde su constitución, partiendo de los medios disponibles de ENTIDAD 4, a principios de los años 90.

Acompaña a estas alegaciones determinada documentación al objeto de respaldar y confirmar sus contenidos.

### **I.3. Instrucción del procedimiento**

**16º** El 10 de diciembre de 2012, el presidente de la Junta Arbitral dicta Resolución de apertura del periodo de instrucción por un plazo de dos meses, dando traslado de la misma a las partes y comunicándolo también a ENTIDAD 1 en calidad de interesada, a fin de que pudiera aportar pruebas y formular las alegaciones que conviniesen a su derecho.

**17º** En febrero de 2013 compareció ENTIDAD 1 por medio de su representante solicitando a esta Junta Arbitral la ampliación del plazo de alegaciones inicialmente concedido, si bien no hizo posteriormente uso de este derecho.

**18º** El 19 de abril de 2013, se comunica a ENTIDAD 2 la tramitación del conflicto para que, en calidad también de interesada, pudiera aportar pruebas y formular las alegaciones que conviniesen a su derecho.

**19º** Y, en mayo de 2013, la HTN solicitó a esta Junta Arbitral la compulsas de determinada documentación que fue realizada el 24 de ese mismo mes.

**20º** Finalmente, el 6 de septiembre de 2013, el Presidente de la Junta Arbitral dicta resolución por la que declara transcurrido el periodo de instrucción concediendo a las partes en el conflicto así como a los interesados, un plazo de quince días para la presentación de alegaciones finales.

### **I.4. Trámite de audiencia y alegaciones finales**

**21º** En el plazo concedido al efecto, el 24 de septiembre, la AEAT presenta escrito de alegaciones finales que, en lo esencial, vienen a reproducir los hechos y argumentos incorporados en el planteamiento del conflicto, si bien

hemos de destacar ahora los nuevos elementos y matices que se introducen en esta última fase del procedimiento.

Comienza sus alegaciones la AEAT advirtiendo que existe una amplia coincidencia entre las partes en el conflicto respecto de un conjunto de hechos que son básicos y que afectan a la operativa de las dos sociedades - ENTIDAD 1 y ENTIDAD 2-, así como a las funciones que cada una desempeña, a la forma de facturación, etc. Ahora bien, aunque en este momento se hacen matizaciones que aproximan a las dos partes, añadimos nosotros, se mantiene la discrepancia respecto de la significación y calificación tributaria de estos hechos.

**22°** En sus consideraciones jurídicas, la AEAT rechaza, en primer lugar, la alegación formulada por la HTN respecto de la extemporaneidad del planteamiento del conflicto basándose en las siguientes razones.

1) En los conflictos negativos de competencia, el plazo previsto en el artículo 14 del RJAN al efecto de realizar la declaración de incompetencia no es aplicable, ya que se trata de un plazo (de dos meses) que rige para los conflictos positivos pues es en estos donde una Administración puede conocer el acto de la otra que está invadiendo sus competencias.

Cita a este objeto la STS de 7 de junio de 2012 que se refiere al diferente carácter de los plazos en los casos de conflictos positivos de competencia y los conflictos sobre cambios de domicilio.

2) Justifica lo anterior en que en los conflictos positivos se hace necesaria una concreción rápida del conflicto al efecto de impedir la continuación de actuaciones que podrían ser improcedentes, refrendando este parecer en el RJA del País Vasco en el que no se establece plazo alguno para dictar la declaración de incompetencia.

3) Aun en el caso de que tal plazo fuese exigible, en este asunto se habría respetado pues el momento a considerar como inicio del cómputo no puede fijarse en cualquier actuación de la Administración, sino que ha de tratarse de una actuación que, por efectuarse por órgano competente y respetando el procedimiento establecido, pueda haberle suministrado el suficiente conocimiento de su incompetencia. Ello porque la voluntad administrativa no puede formarse de cualquier manera sino con sujeción a las normas fijadas para ello. Es decir, recibidas las autoliquidaciones (con resultado negativo) presentadas por ENTIDAD 1 desde 2007 a 2011, sólo a través de un procedimiento de comprobación podía la AEAT llegar al conocimiento de las operaciones realmente efectuadas y de la calificación jurídica que les correspondía.

En atención a lo anterior considera que ese conocimiento se alcanza el 7 de marzo de 2012, fecha en que se firmaron las actas de inspección suscritas con ENTIDAD 1, careciendo de estos efectos tanto las actuaciones desplegadas para conceder a ENTIDAD 2 su reconocimiento como Operador Económico Autorizado; como el informe interno que se elaboró en diciembre de 2011, referido a la devolución del IVA instado por ENTIDAD 1 y correspondiente a los meses de septiembre y octubre de ese mismo año; ni tampoco el hecho de que ENTIDAD 1, ante las actuaciones de la AEAT, hubiese pedido a la HTN la devolución de ingresos indebidos el 20 de diciembre de 2011; ni tampoco la solicitud -acto del particular ante otra Administración- que dirigió ENTIDAD 1 a la HTN el 6 de marzo de 2012 de devolución de ingresos indebidos.

De otra parte, respecto de la necesidad de que el conocimiento de su propia incompetencia sea "adecuado y suficiente", con invocación de la resolución de esta Junta Arbitral de 3 de noviembre de 2009 (Res. 11/2007) y de la SAN de 20 de junio de 2005, confirmada por la STS de 13 de abril de 2011, considera que solo pudo suministrarlo la finalización del procedimiento inspector, ya que si bien no se exige un conocimiento completo, ninguna de las

actuaciones antes señaladas cumple el mínimo de requisitos que permitan atribuirle esta eficacia.

**23°** Continúa el escrito de la AEAT afirmando la competencia de esta Junta Arbitral frente a la alegación respectiva de la HTN que la cuestionaba por tratarse de una reclamación de cantidad, basando la AEAT su afirmación en que existe un conflicto de competencia del que pende, como consecuencia, la existencia de una deuda a cargo de la HTN, cuyo pago es una forma ejecución de la resolución, pero que no constituye el objeto mismo del conflicto.

Entiende la AEAT que el conflicto se suscita respecto de la interpretación y aplicación del Convenio Económico a una situación jurídica individualizada que afecta a las competencias de las Administraciones para realizar una determinada devolución en el ámbito del IVA. El hecho de que con carácter previo haya de resolverse la calificación tributaria de las operaciones realizadas por unas sociedades, no desborda tampoco el ámbito de competencias de esta Junta Arbitral por cuanto tal facultad ha sido reconocida en la STS de 15 de diciembre de 2010 referida a una resolución dictada por la misma, así como por la STS de 13 de abril de 2011. Y, finalmente, se reafirma en que el procedimiento seguido en el caso ha sido correcto, en contra del que señala la HTN, consistente en haber exigido a ENTIDAD 1 el pago de las liquidaciones del IVA practicadas en el procedimiento inspector, dada la indisponibilidad del crédito tributario, para que esta entidad actuase en consecuencia. Esta corrección se fundamenta en que lo actuado no supone una exoneración a ENTIDAD 1 de ningún pago -dado que las cuotas soportadas fueron pagadas a ENTIDAD 2-; es la actuación que hubiese sido obligatoria en el caso de existir una sola Administración; ni supone calificar de indebido el ingreso de ENTIDAD 1 en la HTN, ya que es esta cuestión la que precisamente se somete al conocimiento de esta Junta. La solución propuesta por la HTN hubiese provocado a ENTIDAD 1 un doble pago, que ha sido lo que se ha tratado de evitar, hubiese trasladado el conflicto desde el ámbito de las dos Administraciones en discrepancia y bajo las competencias de la Junta Arbitral,

a los contribuyentes, situándolos en un complejo conflicto ante la jurisdicción en el que Navarra habría negado legitimación a ENTIDAD 1 para instar la devolución.

En definitiva, la actuación desarrollada por la AEAT ha sido la más respetuosa con las relaciones presentes en el caso que implican a cuatro sujetos (repercutido y contribuyente y dos Administraciones) y no solo a tres, como es lo normal en el IVA.

**24°** Respecto de la cuestión principalmente planteada por la AEAT, que afecta a la calificación de las relaciones entre ENTIDAD 1 y ENTIDAD 2 como comisión de venta en nombre propio, expone que del artículo 264 del Código de Comercio, de las SSTs dictadas al respecto, y de las SSTJUE no se desprende que tal calificación sea correcta pues ENTIDAD 1 no adquiere las "facultades de disposición que son análogas a las de un propietario con los riesgos que son inherentes a ello", Es decir, no hubo entrega en el sentido de las normas reguladoras del IVA. A este efecto cita la Sexta Directiva y la jurisprudencia dictada sobre la materia, llegando a la conclusión de que ENTIDAD 1 nunca adquirió el derecho a la disposición de los vehículos ni asumió los riesgos inherentes a tal derecho.

En cuanto a la deuda que la HTN tendría con la AEAT, continúan las alegaciones finales sosteniendo que tal deuda se originaría como consecuencia del pronunciamiento de la Junta Arbitral, afectando a su forma de ejecución, y no siendo el objeto de la pretensión planteada en el conflicto.

Finalmente, la AEAT se ratifica en el importe de esa deuda, que queda justificado en los ajustes al consumo cuyo cálculo se hizo en la demanda aplicando los métodos acordados por la Comisión Coordinadora en 2007 y 2011, arrojando un importe de IMPORTE E euros, sin que tal cálculo pueda modificarse aplicando métodos distintos retroactivamente.

**25°** En consecuencia, la AEAT solicita de esta Junta Arbitral un pronunciamiento declarando que compete a la HTN la devolución de los ingresos indebidos resultantes a favor de ENTIDAD 1 al haber sido improcedentemente soportados de ENTIDAD 2 y que, en consecuencia, la HTN debe transferir al Estado el importe de dicha devolución (IMPORTE A euros) corregido por los ajustes previstos en el artículo 65 del Convenio Económico.

**26°** El 24 de septiembre de 2013, la HTN presenta ante esta Junta Arbitral escrito de alegaciones finales en el que ordenadamente se exponen las siguientes cuestiones referidas al presente conflicto.

En primer lugar, se rechaza la competencia de esta Junta Arbitral en el caso, por dos motivos.

En virtud del primero de ellos, con remisión al procedimiento y a las conclusiones de la inspección de la AEAT a la entidad ENTIDAD 1, entiende la HTN que es necesario resolver una duda previa sobre la regularidad o legalidad de lo actuado por la AEAT, ya que las deudas liquidadas a ENTIDAD 1 no fueron exigidas a la contribuyente, decisión que excede la competencia de la AEAT y que resulta contraria a las leyes. Con este planteamiento la AEAT trasladaba a la Junta Arbitral el conflicto que debió resolverse en otro ámbito distinto y lo hace ejerciendo una competencia para devolver (también lo había hecho para liquidar), que entra en contradicción con sus propios planteamientos. Ello, a la luz del artículo 51 del Convenio Económico, demuestra que existe una disparidad entre las Administraciones pero no que exista un conflicto susceptible de residenciarse ante la Junta Arbitral. Así se demuestra por la falta de invocación de la disposición del Convenio Económico que debe ser aplicada o interpretada, no pudiendo entenderse que una reclamación de cantidad, porque tenga una causa tributaria, se sitúa entre las competencias de esta Junta.



Esta situación no se altera, a juicio de la HTN, por la cita de otras resoluciones de esta Junta Arbitral que no resultan de aplicación a este caso.

El segundo motivo por el que se rechaza la competencia de esta Junta Arbitral consiste, como ya expuso en su contestación al planteamiento del conflicto, en que el asunto suscitado por la AEAT no es otra cosa que una reclamación de cantidad; reclamación que se funda en un derecho inexistente ya que carece de cualquier título para hacer una declaración sobre esta cuestión, pues tal declaración supone afirmar el carácter indebido del ingreso efectuado por ENTIDAD 2 en la HTN y de la repercusión practicada. Frente a ello, la HTN entiende que cada Administración ha percibido lo que le correspondía en estricta aplicación del Convenio Económico y sin que exista una norma que reconozca efectos frente a la HTN de las actuaciones inspectoras de la AEAT.

Esta incompetencia de la AEAT no se puede subsanar mediante la invocación del motivo por el que realizó la devolución a ENTIDAD 1 consistente en evitar perjuicios económicos a los sujetos inspeccionados -lo que tampoco se mencionaba en el escrito dirigido a la HTN previo a la interposición del conflicto (artículo 14.1 RJAN)- pues el motivo real ha sido la defensa de sus propios intereses, razón por la que el cauce elegido al plantear el conflicto no es el adecuado. Esto se confirma por cuanto se recalifican las operaciones entre las dos entidades con el único fundamento en el perjuicio que causan a la AEAT, y en que tampoco se han aplicado los artículos 62.9 de la Ley General Tributaria y 42 del Reglamento General de Recaudación.

**27º** En segundo lugar, entiende la HTN que el conflicto se ha planteado extemporáneamente pues se ha incumplido el plazo de dos meses que se fija como uno de los requisitos exigidos en el artículo 14.1 RJAN para la formalización del conflicto.

Ello se demuestra por el reconocimiento a ENTIDAD 2 de su condición de OEA el 24 de noviembre de 2011, momento en el que se dispuso de amplia documentación y se efectuaron comprobaciones de la forma de comercialización de la entidad. Con ello, la AEAT obtuvo un conocimiento suficiente de su propia incompetencia en los términos que es exigible al efecto de comunicarlo a la HTN, lo que no hizo hasta el 16 de marzo de 2012.

**28°** Continúan las alegaciones finales de la HTN exponiendo sus conclusiones sobre el problema de la calificación de las operaciones que se realizan entre ENTIDAD 2 y ENTIDAD 1 mediante las que trata de demostrar que la participación de ENTIDAD 1 en el proceso de comercialización de los vehículos destinados al comercio exterior es significativa a los efectos de su calificación en [d]el Impuesto sobre el Valor Añadido como entrega-adquisición.

A este fin argumenta que, a diferencia de lo que afirma la AEAT, ENTIDAD 1 tiene acceso a los pedidos destinados al comercio exterior por lo que puede monitorizarlos o gestionarlos, lo que se acredita por:

- Las declaraciones del representante de una de las entidades que obran en diligencia incorporada al expediente.

- El contrato entre ENTIDAD 2 y ENTIDAD 1 en cuya virtud ENTIDAD 1 atiende, coordina los pedidos y entregas, factura, efectúa la tramitación aduanera, mantiene el sistema informático, etc.

- El contrato entre ENTIDAD 1 y ENTIDAD 3 en cuya virtud los pedidos de ENTIDAD 3 – ENTIDAD 3 PAÍS 1 en los escritos de la AEAT- se efectúan a través de ENTIDAD 1, la tramitación aduanera es a cargo de ENTIDAD 1, la gestión de entregas, la facturación, etc.

Es decir, realiza funciones propias de un comisionista de venta que actúa en nombre propio.

En concreto, las tareas señaladas reflejan:

A) Que el modelo de facturación en España que aun aceptando, como afirma la AEAT, que resulta atípico, no excluye una real intervención:

- ENTIDAD 2 emite diariamente dos facturas a ENTIDAD 1. Mientras que ésta factura a ENTIDAD 3 por cada expedición con menciones más detalladas que las facturas que recibe así como una facturación resumen quincenal. Asume asimismo el control de la corrección de esta facturación y emplea un sistema informático distinto del que aplica ENTIDAD 3.

- Estas facturas son empleadas en el despacho aduanero.

B) Que los precios a los que factura ENTIDAD 1 no son iguales a los que le factura ENTIDAD 2, pues ENTIDAD 1 percibe una comisión que diferencia la[s] cantidades que obran en cada caso.

C) Respecto de su participación en las entregas de vehículos, expone:

- que la puesta a disposición de ENTIDAD 1 no requiere que se le entreguen físicamente las mercancías.

- que el transporte en el interior del territorio de los vehículos adquiridos a ENTIDAD 2 es a cargo de ENTIDAD 1, si bien finalmente su coste es repercutido a ENTIDAD 2.

- que, en las ventas a ENTIDAD 3, el transporte corre a cargo de ENTIDAD 3.

Esta situación, así como el coste del seguro del transporte, se explica por los acuerdos libremente pactados entre las empresas intervinientes.

#### D) Despacho aduanero

Tanto en los convenios con ENTIDAD 2 como con ENTIDAD 3, corresponde a ENTIDAD 1 el despacho aduanero, si bien lo subcontrata a ENTIDAD 2, quien actúa por cuenta de ENTIDAD 1.

#### E) El valor añadido por ENTIDAD 1

Los importes por los que se remuneraron los servicios de ENTIDAD 1 han ascendido a cinco millones de euros (2008) y a tres (2009 y 2010), lo que manifiesta que ejerce funciones efectivas que tienen el valor resultante de los acuerdos dentro de un grupo empresarial.

De otra parte, las comisiones que percibe por su participación en las operaciones destinadas al comercio exterior (0'05%), son distintas de las restantes (2'5%), porque las funciones que realiza son distintas en cada caso.

**29°** Por todo ello, la HTN extrae sus conclusiones señalando la complejidad de la operativa del grupo empresarial que es quien decide su estrategia para la fabricación y comercialización de sus productos, deduciendo el rechazo de las afirmaciones de la AEAT sobre el carácter formal o artificioso e innecesario de la participación de ENTIDAD 1 en estos procesos. Y, en consecuencia, solicita a esta Junta Arbitral se dicte resolución de conformidad a Derecho.

### **I.5. Diligencias finales**

**30°** En la sesión de esta Junta Arbitral de 15 de enero de 2014, y en el ejercicio de las facultades que le confiere el artículo 18 del Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de

marzo, acordó solicitar de la AEAT la aportación de los siguientes documentos a los que se hacía mención por las partes en el mencionado conflicto: las diligencias correspondientes a las actuaciones inspectoras desarrolladas con la entidad ENTIDAD 1, firmadas durante diciembre de 2011 y enero de 2012; así como el informe de 16 de diciembre de 2011, emitido por las Dependencias de la AEAT en relación con las devoluciones a practicar a la citada entidad contribuyente.

El 29 de enero de 2014, la AEAT aportó a esta Junta la documentación requerida acompañada de un escrito relativo al citado requerimiento de documentación, fechado el 19 de diciembre de 2013, en el que pone de manifiesto que una parte de la documentación solicitada (la referida a las diligencias inspectoras) ya había sido aportada por la propia AEAT en el escrito por el que se planteaba el conflicto ante esta Junta Arbitral, y que otra parte de dicha documentación había sido invocada por la HTN en sus alegaciones, sin que entonces fuese aportada como prueba ni solicitada su aportación por esa parte.

Con fundamento en lo anterior y puesto que en ningún caso se trata de pruebas o documentos nuevos, considera la AEAT:

- Que la petición de la citada documentación que le dirigió esta Junta Arbitral no está amparada en el artículo 18 del RJAN.

- Que las facultades que ha ejercido la Junta Arbitral en este caso tampoco tienen amparo en la Ley de Régimen Jurídico y Procedimiento Administrativo Común (en adelante LRJ-PAC), que subsidiariamente es de aplicación.

- Que, por consiguiente, dichas facultades, las que le atribuye el artículo 18.1. a) RJAN, han de ser interpretadas, por analogía, con las diligencias para mejor proveer que se regulan en el artículo 61.2 de la LJCA, si bien tampoco

esta norma les daría amparo ya que ni deben ejercitarse para suplir la inactividad de las partes, la HTN en el caso, ni lo actuado se ajusta a los criterios fijados al efecto por el Tribunal Supremo al interpretar la citada disposición.

En consonancia con lo anterior, la AEAT se opone a que los citados documentos se incorporen al expediente para ser tomados en consideración en el procedimiento. De otra parte, y con carácter subsidiario respecto de la anterior petición, con fundamento en el artículo 61.4 de la LJCA, solicita de esta Junta Arbitral la concesión de un trámite de alegaciones referido a la citada documentación.

Por su parte, la HTN, habiendo sido notificada del anterior requerimiento de documentación, ha dirigido un escrito a esta Junta Arbitral, de 27 de enero de 2014, por el cual también solicita le sea remitida ésta documentación y se le confiera nuevo trámite de audiencia en virtud de los artículos 9 del RJAN y 84 de la LRJPAC.

A esta petición no se ha accedido por parte de esta Junta Arbitral por las razones que se expondrán posteriormente.

**31°** En reunión de la Junta Arbitral celebrada el día 15 de mayo de 2014 se adoptó, tras el oportuno debate, el acuerdo por el que se resuelve y concluye este expediente, encomendando al vocal don Eugenio Simón Acosta, la redacción de la presente resolución.

## **II. NORMAS APLICABLES**

**32°** Para la resolución del conflicto se ha tenido en cuenta el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley

28/1990, de 26 de diciembre, y sus sucesivas modificaciones (en adelante designado como Convenio); el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (RJAN), aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo; el Reglamento de Revisión en Vía Administrativa (RRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, así como las demás normas de general aplicación.

### **III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

#### **III.1. Cuestiones previas**

**33°** Con carácter previo a efectuar, si procede, un pronunciamiento sobre el fondo de la cuestión sometida al conocimiento esta Junta Arbitral, es oportuno dilucidar algunas cuestiones de procedimiento como son, en primer lugar, la relativa a la solicitud de documentación dirigida por la Junta Arbitral a la AEAT el 15 de enero de 2014, y, en segundo lugar, la competencia de la Junta para conocer y resolver la pretensión ejercitada por la AEAT.

#### **III.2. La solicitud de documentación a la AEAT**

**34°** Según expusimos anteriormente, esta Junta Arbitral requirió a la AEAT la entrega de las diligencias instruidas en los meses de diciembre de 2011 y enero de 2012 en el procedimiento de comprobación desarrollado con la entidad ENTIDAD 1, así como el informe de 16 de diciembre de 2011, emitido por las dependencias de la AEAT en relación con las devoluciones a practicar a la citada entidad contribuyente. La AEAT se opuso a que los citados documentos se incorporasen al expediente y, con fundamento en el artículo 61.4 de la LJCA, solicitó, con carácter subsidiario, la apertura de un trámite de alegaciones referido a la citada documentación. Por su parte, la HTN solicitó le fuese remitida esta documentación y se le confiriese igualmente nuevo trámite de audiencia, en virtud de lo dispuesto por los artículos 9 del RJAN y 84 de la LRJ-PAC.

**35°** La facultad de requerir nueva documentación en la sesión de la Junta Arbitral señalada para la resolución del conflicto está prevista, como conocen y señalan ambas partes, en el artículo 18.1.a) del RJAN, en cuya virtud:

"1. En la sesión de la Junta Arbitral señalada para la resolución del conflicto los árbitros, tras las oportunas deliberaciones, podrán:

a) Solicitar, previa votación, la aportación de nuevos documentos o práctica de nuevas diligencias que se juzguen esenciales para la resolución. No obstante, en la nueva sesión de la Junta Arbitral que se celebre para la resolución del conflicto, los Vocales no podrán volver a formular esta solicitud.

(... )

Esta disposición debe ser interpretada en todo caso, como se desprende de lo previsto en el arto 9 del RJAN, en el contexto de la LRJ-PAC, especialmente sus artículos 78 y 80.

**36°** En relación con la apertura de un plazo adicional de alegaciones solicitado por ambas partes, así como con la petición formulada por la AEAT tendente a que los documentos que le fueron requeridos no sean incorporados al expediente, debe señalarse que la petición de la documentación citada, amparada como hemos visto en el RJAN, se fundamentó en la necesidad de disponer del expediente relativo a unas actuaciones inspectoras desplegadas con varias entidades afectadas por el conflicto, porque, si bien varios de estos documentos ya habían sido aportados por la propia AEAT, la Junta no era conocedora de algunos de ellos, siendo el caso que ambas Administraciones los conocían y citaban en sus alegaciones, resultando ser la Junta Arbitral la única que ignoraba sus contenidos.



Estas circunstancias -tratarse de documentos obrantes en el expediente o conocidos por ambas partes- y el hecho de que no resultasen de ellos cuestiones nuevas, justifican que se rechace la petición de no incorporación al expediente de los documentos que fueron requeridos por esta Junta Arbitral, como también se ha de rechazar la petición, formulada por ambas Administraciones, de un nuevo y adicional trámite de alegaciones.

### **III.3. Sobre la naturaleza del supuesto conflicto y la competencia de la Junta Arbitral**

**37°** La petición que se dirige a esta Junta Arbitral consiste en que se declare que corresponde a la HTN la devolución de unas cuotas del IVA –las soportadas por ENTIDAD 1- con motivo de las exportaciones o de las entregas intracomunitarias que esta entidad realiza, pues, si bien la salida de las mercancías se produce desde territorio común, la operativa entre varias sociedades de un mismo grupo (GRUPO DE SOCIEDADES 1) exige su recalificación y con ello un cambio en la distribución de las competencias que vienen ejercitando ambas Administraciones.

Así pues, el núcleo principal de la discrepancia entre las Administraciones en conflicto reside en la calificación jurídica de la intervención de ENTIDAD 1 en el curso de las operaciones de entrega de los vehículos fabricados por ENTIDAD 2 a la entidad ENTIDAD 3, residente en PAÍS 1. A tenor de lo pactado entre ENTIDAD 2 y ENTIDAD 1, esta última actúa como comisionista en nombre propio y por cuenta de ENTIDAD 2 en las ventas a ENTIDAD 3. De acuerdo con esta calificación, ENTIDAD 2 ha facturado a ENTIDAD 1 los vehículos vendidos tanto a ENTIDAD 3 como a concesionarios en territorio español, repercutiendo el IVA devengado e ingresado en la Hacienda Foral de Navarra, y ENTIDAD 1 ha deducido el IVA soportado en sus ventas a concesionarios españoles y ha solicitado a la AEAT la devolución del IVA soportado en la adquisición de los vehículos entregados a ENTIDAD 3, por

tratarse de entregas intracomunitarias exentas con derecho a la devolución del IVA soportado.

Según la AEAT, la intervención de ENTIDAD 1 es perfectamente prescindible y encubre la verdadera realidad de fondo consistente en que es ENTIDAD 2 quien efectúa la entrega intracomunitaria de los vehículos y ENTIDAD 1 no aporta valor añadido alguno por lo que jurídicamente se debe prescindir de la intervención de ENTIDAD 1 y considerar que las exportaciones se realizaron en realidad por ENTIDAD 2 y que fueron realizadas desde territorio navarro.

Para sostener esta afirmación, la AEAT se basa en el análisis del proceso de comercialización, que es diferente en el caso de vehículos vendidos a ENTIDAD 3 y vehículos destinados al mercado nacional español y que demuestran, a juicio de la AEAT, que ENTIDAD 1 no participa realmente o tiene una participación irrelevante en la venta de vehículos a ENTIDAD 3.

Siempre según la AEAT, *"la intervención de ENTIDAD 1 es formal, artificiosa, innecesaria y no aporta valor añadido alguno por lo que jurídicamente se debe prescindir de la intervención de ENTIDAD 1 y considerar que las exportaciones se realizaron en la realidad por ENTIDAD 2 y que fueron realizadas desde territorio navarro"* (pág. 2 del escrito de interposición del conflicto). Así pues, *"las operaciones de exportación hacia PAÍS 1 se hacen realmente en Navarra por la entidad ENTIDAD 2 sin que en ellas tenga intervención real ENTIDAD 1"* (página 5 del citado escrito de interposición).

Esta situación, afirma la AEAT en sus escritos, es contraria al Convenio Económico dado que no se aplican correctamente los puntos de conexión atendiendo a la verdadera naturaleza de las operaciones existentes y a las funciones que desarrollan en el conjunto de las mismas cada sociedad del grupo. A su juicio, los puntos de conexión establecidos en el Convenio Económico toman en consideración el lugar desde el que se efectúa la salida

de la mercancía al comercio exterior, siendo ello determinante de la competencia de una u otra Administración, y siendo ello también el origen de la discrepancia, pues a su entender, la exportación se debe considerar realmente efectuada desde territorio de Navarra ya que se habría efectuado directamente por ENTIDAD 2.

Esta petición, explica la AEAT, consistente en que se declare qué Administración es competente para realizar la devolución de esas cuotas, afecta a la ejecución del Acuerdo a adoptar por esta Junta Arbitral, pues se ha de tener en consideración que la AEAT, en atención a varias razones, ha practicado la devolución solicitada por la contribuyente ENTIDAD 1, por lo que el derecho de ésta ha sido satisfecho, pero se ha generado con ello la necesidad de una compensación que ha de producirse entre ambas Administraciones y que, en su caso, supondría una transferencia de recursos desde la HTN a la AEAT.

#### **III.4. Actas de conformidad instruidas a ENTIDAD 1**

El origen del conflicto negativo de competencia suscitado por la AEAT se halla en las actuaciones de comprobación e inspección desarrolladas por la AEAT ante ENTIDAD 4 (entidad dominante del grupo IVA NN/AA 1) y ENTIDAD 1 (entidad dependiente del citado grupo IVA). El resultado de estas actuaciones se encuentra consignado en el escrito de interposición del conflicto (página 16):

"En las actuaciones de comprobación seguidas por el Estado cerca del obligado tributario ENTIDAD 1 referidas al IVA de los ejercicios 2007 a 2011 se ha alcanzado la conclusión de que ese obligado tributario ha venido soportando un IVA [del de la] (*“que le era” en el escrito original de interposición de conflicto*) repercutido por el sujeto pasivo del impuesto ENTIDAD 2 en unas supuestas operaciones de compraventa de vehículos de ENTIDAD 2 a ENTIDAD 1 para su posterior transmisión a ENTIDAD 3.

La sociedad repercutida (ENTIDAD 1) no repercutía a su vez el IVA dado que el destino de los vehículos adquiridos era su venta a

ENTIDAD 3 en una entrega intracomunitaria exenta de IVA por lo que, en sus declaraciones tributarias, el IVA que le había repercutido ENTIDAD 2 se hacía constar como IVA soportado minorando el importe del IVA a ingresar por ENTIDAD 1.

Al determinarse en las actuaciones [todas] (*“inspectoras” en el escrito original de interposición de conflicto*) que ENTIDAD 1 no debería haber soportado un IVA como consecuencia de sus operaciones de comercio exterior con ENTIDAD 2, la regularización de la situación tributaria de ENTIDAD 1 consistió en suprimir de sus liquidaciones el IVA deducido como soportado derivado de las operaciones con ENTIDAD 2 al no ser un IVA exigible. La cuantía de dicho IVA asciende a IMPORTE A euros."

Hasta aquí, la actuación de la AEAT es perfectamente regular y coherente con la calificación que ella misma ha dado a las operaciones realizadas entre ENTIDAD 2 y ENTIDAD 1. Es evidente que si la intervención de ENTIDAD 1 es *“formal, artificiosa e innecesaria”* y que las entregas hacia PAÍS 1 *“se hacen realmente desde Navarra por la entidad ENTIDAD2 sin que en ellas tenga intervención real ENTIDAD 1”*, entonces no ha habido entrega de ENTIDAD 2 a ENTIDAD 1 y esta última no tiene obligación alguna de soportar IVA repercutido por ENTIDAD 2. Si ENTIDAD 1 no tiene obligación de soportar IVA es igualmente obvio que no tiene derecho a deducir el IVA que indebidamente repercutió ENTIDAD 2 y que ENTIDAD 1 -perfectamente conocedora de la realidad de las operaciones realizadas- aceptó y pagó a ENTIDAD 2 sin oponer ninguna resistencia ni ejercer las acciones que legalmente le corresponden para impugnar el IVA indebidamente repercutido [art. 227.4 .a) de la LGT].

ENTIDAD 1 que, como acabamos de decir, no se opuso en tiempo y forma a la repercusión indebida del IVA, firmó actas de conformidad reconociendo que la repercusión era legalmente improcedente.

**38°** La AEAT, en lugar de extraer del acta instruida a ENTIDAD 1 la consecuencia legal que consistía lisa y llanamente en denegar la solicitud de devolución del IVA reclamado por ENTIDAD 1, decidió resolver por su propia

cuenta, y sin ni siquiera oír a la Hacienda Tributaria de Navarra, el conflicto de intereses que se planteaba entre ENTIDAD 1, ENTIDAD 2 y la Hacienda Foral.

La realidad es, sin embargo, que en el caso en cuestión no existía un contencioso a tres bandas, sino dos relaciones jurídicas distintas que la AEAT no ha querido diferenciar, invadiendo sin apoyo legal la autonomía política, administrativa y financiera de la Comunidad Foral de Navarra. Existen, en realidad, dos relaciones jurídicas autónomas que no pueden ignorarse ni confundirse: por un lado, la relación entre ENTIDAD 1 y la AEAT y, por otra parte, la relación entre ENTIDAD 2 y la Hacienda Tributaria de Navarra.

**39°** Se equivoca, a nuestro juicio, la AEAT cuando dice que "la regularización de la situación tributaria de ENTIDAD 1 obligaba a reconocerle la devolución como ingresos indebidos de todo el IVA que indebidamente le había repercutido ENTIDAD 2" (pág. 16 del escrito de interposición del conflicto). El supuesto derecho de ENTIDAD 1 a la devolución se basaría, según la AEAT, en el artículo 14 del RRVA, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. "No hubiera existido - dice la AEAT- ningún obstáculo jurídico por parte de la Administración tributaria del Estado para reconocer ese derecho a la devolución de ingresos indebidos a ENTIDAD 1" (pág. 17 del escrito de interposición).

Acto seguido, incurre la AEAT en flagrante contradicción con su propia tesis al afirmar que *"el Estado tenía forzosamente que declararse incompetente para reconocer esa devolución de ingresos indebidos, como así se hizo en las actuaciones de comprobación"*.

Es imposible sostener simultáneamente que el Estado era incompetente para reconocer el derecho a la devolución y que no existía obstáculo para que el Estado reconociese el derecho a la devolución del IVA supuestamente soportado por ENTIDAD 1.

Considera esta Junta Arbitral que la AEAT era incompetente para reconocer a ENTIDAD 1 el derecho a la devolución del IVA soportado porque, como ella misma dice, la AEAT no fue la beneficiaria del ingreso supuestamente indebido. El propio RRVA le hubiera impedido reconocer el derecho a la devolución a ENTIDAD 1, dado que el titular del derecho a la devolución sería, en su caso, el obligado tributario que hubiera realizado el ingreso indebido, en este caso, ENTIDAD 2 [artículo 14.2.a) del RRVA].

Es cierto que, según la normativa estatal, quien soporta la repercusión del IVA también tiene derecho al reconocimiento del derecho a la devolución de lo indebidamente ingresado por sus proveedores, pero este derecho del que soporta la repercusión está sometido legalmente a unos requisitos cuyo cumplimiento no ha sido verificado por la AEAT en el presente caso. El artículo 14.2.c) del RRVA, que sería en esa hipótesis el precepto aplicable, exige, entre otros condicionamientos, los siguientes:

1º) Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas. Dice, además, el precepto citado, que *"se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando quien las repercutió las hubiese consignado debidamente en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación"*. En el hipotético caso de que la AEAT hubiese sido competente para efectuar la devolución a ENTIDAD 1, la AEAT no hubiera debido efectuar ni hubiera efectuado esa devolución sin previamente comprobar que el IVA repercutido había sido efectivamente ingresado por ENTIDAD 2, para lo cual habría sido necesario revisar y comprobar las liquidaciones presentadas por ENTIDAD 2, contrastándolas con su libro de facturas emitidas. No consta en el expediente que esa comprobación haya sido efectuada por ninguna Administración tributaria (desde luego, no por la AEAT) y esto sería, por sí mismo, motivo suficiente para que la AEAT no hubiera reconocido el derecho a la devolución a ENTIDAD 1.

2°) Que las cuotas indebidamente repercutidas y cuya devolución se solicita no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron o a un tercero. En el presente caso la AEAT sabe, simplemente, que las cuotas repercutidas no han sido devueltas a ENTIDAD 1 y que ella misma (la AEAT) no ha devuelto esas cuotas a un tercero. Pretende, sin embargo, involucrar a la Hacienda Tributaria de Navarra en el problema bajo el supuesto, no comprobado, de que tampoco la Hacienda Tributaria de Navarra ha devuelto las cuotas repercutidas a un tercero. Suponiendo que la AEAT fuese efectivamente competente para reconocer el derecho a la devolución y estando involucrada la Hacienda Tributaria de Navarra en el problema, no debería haberse reconocido el derecho a la devolución sin, al menos, oír a la Hacienda Tributaria de Navarra en el procedimiento.

3°) Que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas. Este último requisito exigido por el art. 14.2.c).4° es definitivo y por si sólo basta para demostrar que la AEAT actuó *contra legem* cuando reconoció el derecho a la devolución a favor de ENTIDAD 1. Es la propia AEAT quien sostiene que ENTIDAD 1 no tiene derecho a la deducción porque, según su criterio, ENTIDAD 1 no ha adquirido los vehículos por cuya entrega (inexistente según la AEAT) se repercutió IVA.

**40°** Analicemos, pues, los motivos en que se apoya la AEAT para justificar su decisión de no exigir a ENTIDAD 1 el IVA que esta sociedad había indebidamente deducido, aun reconociéndose incompetente para hacerlo.

En el sexto antecedente de hecho del escrito de interposición del conflicto se exponen las razones por las que la AEAT decidió unilateralmente estimar la solicitud de devolución de ingresos indebidos formulada por ENTIDAD 1. Son, como veremos, razones que nada tienen que ver con la ejecución de la ley y que, en último término, vulneran el principio general de indisponibilidad de las relaciones tributarias.

Arranca el antecedente sexto del escrito de interposición de una afirmación que no podemos compartir, según la cual ENTIDAD 1 tiene derecho a que la Hacienda Tributaria de Navarra le devuelva el IVA indebidamente soportado:

"Como consecuencia del planteamiento expuesto, el obligado tributario resultaba *deudor* del Estado por el IVA deducido improcedentemente y por otra parte *acreedor* de la Administración foral de Navarra por una devolución de ingresos indebidos por una cuantía equivalente".

El obligado tributario era ENTIDAD 1 que, efectivamente, resultaba deudor del Estado por el IVA deducido improcedentemente, según las conclusiones alcanzadas en el acta de conformidad que culminó las actuaciones de comprobación. Sin embargo ENTIDAD 1 no resultaba por ello acreedor de la Administración foral, puesto que sólo lo habría sido en caso de que su derecho hubiera sido reconocido por la Hacienda Tributaria de Navarra en un expediente iniciado por ENTIDAD 1 o por ENTIDAD 2 ante la Hacienda Tributaria de Navarra. Lo más que podría afirmarse en beneficio de ENTIDAD 1 es que esta sociedad era acreedora de ENTIDAD 2 por el IVA indebidamente repercutido.

**41°** La AEAT, arrogándose una competencia de la que carece, ha reconocido a ENTIDAD 1 el derecho a la devolución de unos ingresos supuestamente indebidos y, en la medida, en que pretende hacerlo a cargo y por cuenta de la Hacienda Tributaria de Navarra, incurre en una flagrante invasión de competencias de la Comunidad Foral de Navarra y en una clara vulneración de la autonomía tributaria que la Constitución y el Convenio Económico reconocen a Navarra.



El argumento en que se apoya la AEAT para amparar su conducta queda condensado en los dos siguientes párrafos del escrito de interposición del conflicto:

"El hecho de que el Estado tenga en el territorio español dos sistemas tributarios distintos conviviendo no debe generar perjuicios al obligado tributario.

En este caso al obligado tributario se le hubieran ocasionado grandes perjuicios (atendida la enorme cuantía de las cantidades de las que se está tratando) si se le hubiera exigido el pago de lo adeudado al Estado sin haber obtenido previamente la devolución de lo ingresado en Navarra y -lo que es peor-sin saber a ciencia cierta si la iba a obtener".

Compartimos, sin ningún género de duda, que hay que evitar en la medida de lo posible los perjuicios que al obligado tributario puede producir la pluralidad de Administraciones tributarias que coexisten en España. Pero este principio, como todos los principios, no tiene carácter absoluto y hay que aplicarlo prudentemente para que tampoco resulten perjudicados los legítimos derechos e intereses de las Administraciones implicadas. La propia existencia de las Comunidades Autónomas es fuente de perjuicios e inconvenientes burocráticos y de desigualdades entre los ciudadanos españoles, pero ello no significa que las desigualdades sean arbitrarias ni que hayan de eliminarse todos los trámites, procedimientos y contratiempos que al ciudadano produce la descentralización política y administrativa.

Dice la AEAT que ENTIDAD 1 habría soportado grandes perjuicios si se le hubiera exigido el pago por el Estado sin haber obtenido la devolución de Navarra. Esos perjuicios son exactamente los mismos que la AEAT pretende desplazar hacia la Comunidad Foral de Navarra, sin siquiera darle audiencia, a partir de un acto unilateral de reconocimiento del inexistente derecho de ENTIDAD 1 a que no se le exijan unas cuotas que dedujo indebidamente según la propia AEAT.

Recordemos -con palabras de la AEAT- que ENTIDAD 1 no tenía derecho a deducir las cuotas soportadas porque las operaciones que realizó eran *formales, artificiosas e innecesarias* y simuló intervenir en unas operaciones de "exportación" (entregas intracomunitarias) hechas *"realmente en Navarra por la entidad ENTIDAD2 sin que en ellas tenga intervención real ENTIDAD 1"*.

No defendemos que las Administraciones públicas deban permanecer impasibles e insensibles frente a los problemas que puedan surgir para los ciudadanos en la aplicación de las leyes, pero tampoco que se sacrifique la autonomía, los derechos e intereses de la Comunidad Foral de Navarra en aras de un pretendido equilibrio financiero unilateralmente definido por la AEAT en beneficio de un contribuyente que actuó de forma artificiosa, y al margen de toda intervención de quien, como la Comunidad Foral de Navarra, ostenta una posición constitucional tan merecedora de respeto como la de la propia AEAT.

Existe algún precedente jurisprudencial que hace uso del principio de mínima molestia del contribuyente para evitar los inconvenientes de la distribución competencial entre Administraciones, pero se trata de situaciones muy diferentes de la que ahora nos ocupa. Por ejemplo, la STS de 21 de enero de 2013, recaída en recurso de casación 3271/2010, que declaró la obligación de pago por parte de la Diputación Foral de Bizkaia de determinadas cuotas de IVA debería[n] ser devueltas por haber reconocido la AEAT el derecho a su devolución: se trataba de una entidad que tributaba [a] ambas Administraciones (estatal y foral) en función del volumen de operaciones y, en virtud de las normas del Concierto del País Vasco, era la inspección del Estado la competente para comprobar la situación tributaria del sujeto pasivo y para dictar el acto administrativo en cuya virtud se reconocía el derecho a la devolución. El problema residía en que en dicho acto administrativo no se consignó el porcentaje que debía devolver la Diputación y el Tribunal Supremo dictaminó, con toda justicia, que, en semejante situación, el interés del obligado

tributario cuyo derecho a la devolución estaba correctamente reconocido no podía ser lesionado por una discrepancia entre Administraciones.

**42°** En nuestro caso, la AEAT no debió reconocer el derecho de ENTIDAD 1 a la devolución de ingresos indebidos. Su loable preocupación por no lesionar los intereses de ENTIDAD 1 podría haber sido encauzada por otras vías legales. En efecto, si el problema consistía -en palabras de la AEAT- que *"al obligado tributario se le hubieran ocasionado grandes perjuicios (atendida la enorme cuantía de las cantidades de las que se está tratando) si se le hubiera exigido el pago de lo adeudado al Estado sin haber obtenido previamente la devolución de lo ingresado en Navarra"*, esos perjuicios podrían haberse obviado fácilmente con el sencillo expediente del aplazamiento del pago de la cuota resultante del acta de inspección por deducción indebida del IVA, hasta tanto se resolviese el procedimiento de devolución de ingresos indebidos que ENTIDAD 2 debería haber instado ante la Hacienda Tributaria de Navarra.

Tampoco se entiende bien que ENTIDAD 1 firmase un acta de conformidad basada en la falsedad o artificiosidad de sus propios actos, a no ser porque los efectos dañosos del reconocimiento de su propia culpa se iban a desplazar sobre un tercero, la Hacienda Tributaria de Navarra, que no había participado en el procedimiento.

### **III.5. Inexistencia de conflicto de competencias**

**43°** De todo lo anterior se deduce que no existe realmente un conflicto negativo de competencias entre la AEAT y la Hacienda Tributaria de Navarra porque este conflicto sólo se produciría si un obligado tributario hubiese pretendido el reconocimiento de un derecho que hubiera sido denegado por las dos Administraciones tributarias apoyándose cada una de ellas en que la competencia para reconocer el derecho y practicar la devolución corresponde a la otra.

En el presente caso el supuesto derecho de ENTIDAD 1 a la devolución del IVA ha sido ya satisfecho por la AEAT, que lo ha reconocido aun a sabiendas de que no era competente para hacerlo y ha renunciado a exigir la cuota derivada de la comprobación de la práctica de una deducción indebida.

De conformidad con la normativa navarra, el derecho a la devolución podría haber sido esgrimido por ENTIDAD 2 y, en caso de haberse llegado a la conclusión de que la relación de comisión de servicios entre ENTIDAD 2 y ENTIDAD 1 era "formal y artificiosa" (es decir, simulada), como sostiene la AEAT, la Hacienda Tributaria de Navarra habría debido reconocer a ENTIDAD 2 el derecho a la devolución del IVA satisfecho siempre que ENTIDAD 2 hubiera acreditado haber efectuado de forma real y efectiva el ingreso. Reconocido el derecho de ENTIDAD 2, la devolución podría haberse hecho efectiva mediante su pago a ENTIDAD 1 por haber soportado la repercusión del impuesto, siempre y cuando quedase acreditado que ENTIDAD 1 no había ejercido el derecho a la deducción o devolución. Así resulta del artículo 142 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, así como de los siguientes preceptos del Decreto Foral 188/2002, de 19 de agosto, por el que se regulan las devoluciones de ingresos indebidos en materia tributaria y las solicitudes de rectificación, impugnaciones y controversias sobre las actuaciones tributarias de los obligados tributarios, según la redacción vigente en 2012 cuando se instruyeron las actas de inspección a ENTIDAD 1:

*"Artículo 1º. Titulares del derecho a la devolución*

1. Los obligados tributarios tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en la Tesorería de la Comunidad Foral con ocasión del pago de las deudas tributarias.

(. . .)

*Artículo 15. Retenciones, obligaciones de ingresar a cuenta y repercusiones*

(... )

2. La solicitud de devolución de ingresos indebidos correspondiente a cuotas tributarias de repercusión obligatoria podrá efectuarse por el sujeto pasivo que las haya repercutido, de acuerdo con lo establecido en el artículo anterior del presente Decreto Foral, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 17 de este Decreto Foral.

Cuando las cuotas repercutidas e ingresadas sean anuladas o declaradas excesivas, serán devueltas al sujeto pasivo que efectuó el ingreso de las mismas en la Tesorería de la Comunidad Foral, sin perjuicio de las actuaciones que deba desarrollar éste para resarcir a quienes soportaron la repercusión.

No obstante, en el Impuesto sobre el Valor Añadido, las cuotas repercutidas serán devueltas a la persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando ésta se haya efectuado mediante factura o documento equivalente y dichas personas o entidades no hayan deducido el importe de aquellas cuotas en una declaración-liquidación posterior ni hayan obtenido su devolución. En ningún caso procederá la devolución de cuotas repercutidas que ya hayan sido devueltas o reembolsadas por la Administración tributaria al sujeto pasivo, a quien soportó la repercusión de las mismas o a un tercero."

**44°** Cabe la posibilidad de que la Hacienda Tributaria de Navarra no hubiese admitido la existencia de simulación en las operaciones entre ENTIDAD 2 y ENTIDAD 1. En tal caso lo que se habría producido no es un conflicto de competencias, sino una divergencia en la calificación de unos mismos hechos y este contencioso tendría su cauce de resolución en los

Tribunales de justicia que ENTIDAD 2 habría debido residenciar ante los tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa de Navarra.

**45°** La Junta Arbitral de Navarra es competente para calificar, como cuestión prejudicial, los hechos que deban ser subsumidos en las normas reguladoras de los impuestos cuando dicha calificación sea necesaria para resolver un conflicto de competencias que sea objeto de una pretensión residenciable ante la Junta. Pero no es el caso en el que nos encontramos porque la calificación de las entregas de ENTIDAD 2 a ENTIDAD 1 no altera la competencia para devolver a ENTIDAD 1 sino que constituye presupuesto jurídico de la existencia o inexistencia del derecho de ENTIDAD 1 a la devolución del IVA soportado.

Si las operaciones en que intervino ENTIDAD 1 no son reales sino, como dice la AEAT, formales y artificiosas (es decir, simuladas), ENTIDAD 1 no tiene derecho a la devolución: el derecho lo tendría, en tal caso, ENTIDAD 2 sería competente para conocer y decidir sobre el expediente de devolución la Hacienda Tributaria de Navarra, competencia que aquí no se discute.

Si, por el contrario, la operación es real, ENTIDAD 1 tiene derecho a la devolución y la competencia correspondería al Estado, competencia que tampoco es objeto de debate. El problema que aquí se plantea deriva de que la AEAT ha efectuado una devolución a una entidad que, según el criterio de la propia AEAT, no tenía derecho ella.

### **III.6. ¿Substance over form?**

**46°** Afirma la AEAT que en nuestro Derecho tributario "el fondo prevalece siempre sobre las formas" y pretende sustentar esta aseveración en los artículos 13, 15 y 16 de la LGT. Este es, en último término, el substrato conceptual que recorre toda la argumentación contenida en el escrito de

interposición del conflicto y con él pretende resucitarse la antigua y denostada teoría de la interpretación económica del Derecho tributario.

Esta tesis, propia de regímenes autoritarios y adoptada por la Ordenanza Tributaria alemana de 1919, ha sido unánimemente rechazada por la doctrina (especialmente tras el definitivo estudio monográfico de Ezio VANONI sobre la *Naturaleza e interpretación de las normas tributarias*, traducido en España por el profesor Martín Queralt) y por la jurisprudencia, porque no es compatible con el Estado de Derecho. Fue proscrita por el art. 23 de la LGT de 1963 ("Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho"), y la proscripción se ha mantenido con el mismo texto en el art. 12 de la LGT vigente. El significado de este precepto, aparentemente inocuo por ser obvio lo que en él se dice, se entiende en su contexto histórico y no es otro que el de expulsar del Derecho tributario español toda traza de interpretación económica, o con criterios especiales o extrajurídicos.

**47°** La realidad es que el principio "*substance over form*" es un criterio contable (no tributario) de origen anglosajón, que hoy recoge el art. 34.2 del Código de Comercio para concretar el significado del principio de "imagen fiel" que la reforma contable de 1989 colocó en la cúspide de los principios contables. Dice el art. 34.2 del Código de Comercio que "en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica". Este principio no se puede extrapolar al Derecho tributario donde la realidad económica sólo se tiene en cuenta en el limitado contexto y ámbito de aplicación del vigente art. 15 de la LGT, con el que se trata de combatir el abuso de Derecho y lo que tradicionalmente se ha conocido como fraude a la ley tributaria.

En el presente caso, la AEAT no ha seguido los cauces procedimentales

imperativamente fijados por el art. 15 LGT, a pesar de calificar de artificiosa la intervención de ENTIDAD 1. Por tanto, no estamos ante un caso de aplicación de los mecanismos para combatir el fraude de ley (ahora llamado "conflicto en la aplicación de la norma tributaria") y probablemente no se ha seguido este mecanismo porque, de aceptar la tesis de la AEAT, no concurre el requisito de haberse producido un efecto fiscal favorable para el obligado tributario que el artículo 15 LGT establece como elemento imprescindible para invocar la existencia de fraude.

**48º** Por todo ello entendemos que la AEAT, al calificar la transmisión de ENTIDAD 2 a ENTIDAD 1 como "formal, artificiosa e innecesaria" y aplicar lo que llama la sustancia económica frente a la realidad jurídica, no está haciendo otra cosa que tildar de simulada la intervención de ENTIDAD 1. En este caso, el apoyo jurídico de su actuación podría estar en el art. 16 LGT, que dispone:

"1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente."

Este artículo debería haber conducido a la AEAT a aplicar la Ley del IVA de acuerdo con los hechos efectivamente realizados por las partes, es decir, la AEAT (que considera que no ha habido verdadera transmisión de ENTIDAD 2 a ENTIDAD 1) debería haber aplicado la Ley del IVA estatal como si la transmisión de los vehículos de ENTIDAD 2 a ENTIDAD 1 no hubiera existido.



Pero, como es lógico, la AEAT sólo podía actuar en el ámbito de sus competencias, negando el derecho de deducción a ENTIDAD 1 y sin arrogarse la facultad de desplazar sobre un tercero (la Comunidad Foral de Navarra) el perjuicio que se derivaría para ENTIDAD 1 de sus propios e irregulares (simulados) actos.

**49°** En definitiva, esta Junta Arbitral considera que el principio de evitar a los obligados tributarios los efectos nocivos que provoca la existencia de una pluralidad de Administraciones tributarias no puede apurarse hasta el punto de liberar a los contribuyentes de las consecuencias nocivas derivadas de la irregularidad de sus propios actos, mediante actos administrativos que invaden las competencias de una Administración que ni siquiera ha sido oída ni invitada a participar en el procedimiento. La actuación *ultra vires* de la AEAT provocaría -sí se aceptase su pretensión y se derivaran de ellas las consecuencias pretendidas por ella- un gravísimo perjuicio a la Comunidad Foral de Navarra que no ha sido parte y ni siquiera ha sido oída al tomar la decisión de reconocer a ENTIDAD 1 el derecho a la devolución de unos ingresos que -según el criterio de la propia AEAT- realmente no le correspondía.

### **III.7. El supuesto beneficio de la Comunidad Foral de Navarra**

**50°** Dice la AEAT en el escrito de planteamiento del conflicto (antecedente séptimo):

"Tal como está actualmente diseñada la operación con la venta de ENTIDAD 2 a ENTIDAD 1 y su posterior exportación, resulta fiscalmente neutra para el obligado tributario ENTIDAD 1 (ingresa IVA a Navarra que le es devuelto por el Estado por la vía de la deducción como IVA soportado). El diseño actual de la operación resulta *extraordinariamente beneficioso para Navarra* (que ingresa un IVA que no se devengaría si la exportación se realizara directamente a Alemania por ENTIDAD 2) y resulta *extraordinariamente perjudicial para el Estado* (que se ve

constreñido a admitir la deducción de un IVA que previamente no ha ingresado). Como puede verse, el actual diseño de la operación tiene - de forma intencionada o no- un único beneficiario desde el punto de vista fiscal: la Hacienda Foral de Navarra.

Ningún sentido tiene que la sola intervención artificial de una entidad en la operación altere la neutralidad fiscal de la misma. Si se prescinde de la intervención artificial de esa entidad, se advierte cómo entonces la operación de exportación real se realiza por ENTIDAD 2 (sin intermediación de ENTIDAD 1) y esa operación resulta fiscalmente neutra para todos los intervinientes en la operación".

En estas palabras vuelve a ponerse de manifiesto el incorrecto actuar de la AEAT, dado que si "la exportación real se realiza por ENTIDAD 2 (sin intermediación de ENTIDAD 1)", ninguna legitimación tiene ENTIDAD 1 para solicitar la devolución de ingresos indebidos que, en su caso, deberían ser reclamados por ENTIDAD 2, resolviéndose el asunto en el ámbito de la Comunidad Foral sin intervención alguna de la AEAT y sin posibilidad de conflicto de competencias entre Administraciones.

**51º** Sin embargo, el supuesto beneficio de la Comunidad Foral de Navarra es poco relevante, pues básicamente se reduce al efecto financiero de anticipación de ingresos, a la luz de los ajustes que, según los arts. 64 y 65 del Convenio Económico, deben efectuarse al término de cada ejercicio presupuestario.

En efecto, dado que el IVA es un impuesto que grava el consumo, el Convenio Económico atribuye a Navarra el IVA correspondiente al consumo que se realiza en Navarra y lo hace a través del ajuste regulado en el art. 65.1 del Convenio.

La razón de ser de este precepto se encuentra en que, si bien el IVA se soporta legalmente por los consumidores, su recaudación se produce: a) En aduana, cuando los bienes se han producido en el exterior. b) En el lugar de producción (lugar donde se genera el valor añadido) cuando se trata de bienes producidos en el territorio de aplicación del IVA.

Como Navarra no recauda el impuesto en aduana, el ajuste por bienes importados es muy sencillo: se atribuye a Navarra el resultado de multiplicar la recaudación real en aduana ( $RR_{AD}$ ) por el porcentaje que representa el consumo de Navarra sobre el consumo nacional (c). Esta parte del ajuste no nos interesa en este momento.

El ajuste más complejo es el de los bienes producidos en territorio de aplicación del IVA (llamémosle, aunque sea una denominación impropia, "mercado interior"): en este caso, el IVA generado por ENTIDAD 2 en Navarra en la producción de vehículos que, con la mediación o no de ENTIDAD 1 como comisionista en nombre propio y por cuenta ajena, se destinan al exterior (entregas intracomunitarias o exportaciones).

**52°** Para los ajustes del mercado interior el artículo 65 del Convenio utiliza el coeficiente "d", que representa el porcentaje de valor añadido generado o producido en Navarra respecto del valor añadido generado en el resto del territorio español de aplicación del IVA (no entran Canarias, Ceuta y Melilla). Teóricamente, "d" refleja el IVA que Navarra recauda efectivamente, mientras que "c" es el IVA que debe atribuirse a Navarra en función del consumo realizado en Navarra.

El ajuste será, por tanto, "c-d" multiplicado por la recaudación total por IVA: si el índice de consumo es mayor que el índice de recaudación, el Estado pagará a Navarra la diferencia; en caso contrario, será Navarra la que pagará al Estado el exceso de lo recaudado sobre lo consumido.

**53°** Para calcular el valor de "d" (índice de recaudación) se tiene en cuenta el valor añadido generado en Navarra, modulado con las siguientes variables:

- Deducción del valor añadido que corresponde a los bienes de inversión. Este elemento se refleja en la variable "f" o formación bruta de capital, no gravada por el IVA porque el empresario o profesional tiene derecho a la deducción o devolución del IVA soportado en la adquisición de bienes de inversión.
- Deducción del valor añadido de los bienes que se exportan (variable "e" o exportaciones y entregas intracomunitarias, tampoco gravadas porque el IVA se devuelve al exportador).
- Adición del valor añadido correspondiente a bienes importados (que no afecta al caso que aquí nos ocupa).

Por lo tanto, si se considera que la exportación ha sido realizada por ENTIDAD 2 en lugar de por ENTIDAD 1, el valor de "d" (recaudación en Navarra) se reducirá y la diferencia entre "c" y "d" aumentará en la misma medida en que haya disminuido el IVA recaudado en Navarra por haberse realizado la exportación desde Navarra. El efecto final debe ser neutro: sólo se producirá un efecto financiero consistente en que Navarra adelanta la devolución del IVA a la exportación, pues ese IVA será reintegrado posteriormente a Navarra por el Estado.

**54°** Sin embargo, del documento 14, anexo al escrito de interposición del conflicto, se deriva una conclusión que contradice lo que acabamos de indicar. Según la AEAT, la cuantificación de los ajustes a consumo por efecto de la reclamación a Navarra de las cuotas devueltas a ENTIDAD 1 arroja un saldo positivo a favor de la AEAT y negativo en contra de la Comunidad Foral de Navarra que asciende a IMPORTE E euros.

En el citado documento 14 no se explica cómo se ha obtenido la cifra del ajuste. Sólo se dice que *"los cálculos de los ajustes definitivos procedentes se han realizado aumentando la recaudación de IVA del Estado y disminuyendo la de Navarra en los importes de las actas por los meses de cada año"*.

La explicación de la diferencia debe de encontrarse, a nuestro juicio, en otra variable de la fórmula del ajuste, la designada con la letra "H".

"H" incorpora lo que podríamos llamar un índice de eficiencia de gestión de la Hacienda Tributaria de Navarra en relación con el de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y es un índice cuya aplicación siempre perjudica a Navarra. "H" es la recaudación *teórica* que se obtiene en todo el territorio de aplicación del IVA en España. Es teórica y no real porque consiste, alternativamente, en uno de los dos valores siguientes:

a) Cuando Navarra es menos eficiente que la AEAT en la gestión y recaudación del IVA: el resultado de dividir la recaudación real de IVA en Navarra entre el índice de valor añadido generado en Navarra.

b) Cuando el Estado es menos eficiente que Navarra en la gestión y recaudación del IVA: el resultado de dividir la recaudación real de IVA de la AEAT entre el índice de valor añadido generado en territorio común.

Así pues, el IVA asignado a Navarra se calcula siempre a partir de la recaudación total que teóricamente se obtendría, sea en Navarra sea en el conjunto de España, por la Administración menos eficiente de las dos. Si se reduce la eficiencia de cualquiera de ellas, Navarra resulta perjudicada.

**55°** La atribución unilateral (y *contra legem*) a Navarra de la competencia

para devolver el IVA a ENTIDAD 1 disminuye el índice de eficiencia gestora y recaudadora de Navarra y esa disminución es la única explicación legal que encontramos a la diferencia de saldo del ajuste que reclama la AEAT.

**56°** El art. 66 del Convenio Económico contiene un precepto que no se puede obviar cuando se produce una diferencia como la que ahora nos ocupa. Dice este artículo:

"1. La cuantificación y liquidación de los ajustes previstos en los artículos 64 y 65 precedentes se efectuará, mediante acuerdo entre ambas Administraciones, conforme a un procedimiento similar al establecido en el capítulo segundo.

2. En el caso de que las recaudaciones reales obtenidas por Navarra por los Impuestos a los que se refiere el artículo 65 difieran significativamente de sus índices de capacidad recaudatoria en el caso de los Impuestos Especiales, y del índice del ajuste por el Impuesto sobre el Valor Añadido, se procederá a ajustar los mismos, permitiendo, en todo caso, un margen diferencial, para efectuar los ajustes del año en que se produzcan las desviaciones citadas."

A la vista del apartado 2 del art. 66 del Convenio, parece necesario en este caso proceder al ajuste de los índices y determinar o decidir cuál ha de ser el "margen diferencial". La competencia para tomar estas decisiones corresponde a ambas Administraciones, previa intervención de la Comisión Coordinadora prevista por el art. 67 del Convenio, que ostenta, entre otras, las siguientes facultades [letras h) e i) del art 67.2]:

"h) Determinar la aportación económica, tanto del año base como de los restantes de cada quinquenio, a la que se refiere el artículo 59 a

fin de elevarla a ambas Administraciones para la adopción del correspondiente acuerdo.

i) Fijar la actualización de la cifra a que se refiere la disposición adicional segunda para su aprobación por ambas Administraciones."

En todo caso, no es esta Junta Arbitral la competente para dilucidar la cuestión que aquí se ha planteado porque, como hemos demostrado anteriormente, no existe un verdadero conflicto de competencias entre la AEAT y la Hacienda Tributaria de Navarra.

#### **IV. ACUERDO**

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

1º) Inadmitir el sedicente conflicto negativo de competencia interpuesto por la Directora de la Agencia Estatal de Administración Tributaria frente a la Administración Tributaria de Navarra.

2º) Notificar el presente acuerdo, en la forma reglamentariamente establecida, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a la Comunidad Foral de Navarra ya quienes hayan comparecido como interesados en el expediente.

#### **V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS**

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

Pamplona, a 15 de mayo de 2014.

EL PRESIDENTE

LOS VOCALES

Antonio Cayón Galiardo    José Antonio Asiain Ayala    Eugenio Simón Acosta



## **VOTO PARTICULAR FORMULADO POR D. ANTONIO CAYÓN GALIARDO, PRESIDENTE DE LA JUNTA ARBITRAL.**

Con el todo el respeto que me merece el criterio adoptado por la mayoría, expresado en la resolución dictada en este asunto número 48/2012, he de manifestar mi discrepancia sobre el acuerdo alcanzado y sobre los argumentos jurídicos en que se sustenta, por las razones que expongo a continuación, si bien, y dado que son muchas las cuestiones que se suscitan en el caso, comenzaré por resumir mis conclusiones para después desarrollar los razonamientos que me conducen a ellas y por las que discrepo del criterio de la mayoría:

### **V.1. Resumen de mis conclusiones en el caso**

Considero que la Resolución de esta Junta Arbitral debería haber manifestado que:

1°.- Existe conflicto negativo de competencia y que tal conflicto es competencia de esta Junta Arbitral

2°.- Este conflicto se ha suscitado en los plazos señalados en el RJAN pues, por su naturaleza de conflicto negativo de competencia, no existe una actuación de la otra Administración invasiva de la competencia de la primera, sino que ha de ser una actuación propia la que lo ponga de manifiesto, siendo este momento el que fija el dies a quo para el computo del plazo fijado al efecto.

3°.- El conflicto viene dado por la necesidad de recalificar las operaciones entre ENTIDAD 2 y ENTIDAD 1 ya que, las que se han aplicado, no se corresponden con las que se desprenden de la correcta interpretación de las normas a tomar en consideración (LIVA esencialmente). Esta recalificación conduce necesariamente al rechazo de la propia competencia por parte de la

AEAT y a afirmar la de la HTN, Administración que, su vez, también niega ser competente para ello.

4°.- Ahora bien, esta recalificación de las operaciones en cuestión desplegadas por ENTIDAD 1 y ENTIDAD 2 no conduce exclusivamente, como pretende la AEAT, a que haya de devolverse a ENTIDAD 1 el importe de las cuotas cuyo reembolso insta de la AEAT, sino que, las consecuencias de la recalificación son distintas.

5°. En efecto, de los hechos descritos en el relato fáctico de esta Resolución se deduce claramente que ENTIDAD 1 prestó servicios a ENTIDAD 2, servicios relacionados con su actividad exportadora, pues no es cierto que, como afirma la AEAT, "la exportación real se realiza por ENTIDAD 2 (sin intermediación de ENTIDAD 1)". ENTIDAD 1 si intervino aunque lo hizo no como "compradora y vendedora-exportadora" sino como entidad auxiliar de ENTIDAD 1 a quien prestó determinados servicios dentro del reparto de funciones asignado por el grupo GRUPO DE SOCIEDADES 1.

6°.- Como consecuencia de lo anterior, es evidente que ENTIDAD 1 debió repercutir el IVA correspondiente a los servicios prestados a ENTIDAD 2 y después ingresarlo en la AEAT, Administración competente para ello.

7°.- De otra parte, dado que fue ENTIDAD 2 quien directamente exportaba los vehículos por ella fabricados (o realizaba entregas intracomunitarias), no procedía aplicar el IVA a estas operaciones pero sí procedía en cambio la deducción de las cuotas de IVA soportadas en la actividad, entre ellas las que debió repercutirle ENTIDAD 1.

Ello es consecuencia del régimen de exención con derecho a deducción de las cuotas soportadas que debe aplicarse al caso.

8°.- A la vista de lo anterior y para restablecer el equilibrio financiero entre las Administraciones implicadas, deben corregirse las percepciones obtenidas por cada una de ellas mediante un completo y complejo cálculo de las operaciones que han de recalificarse a fin de fijar el importe de las compensaciones que se deben efectuar.

9°.- Este complejo cálculo ha de hacerse por la Comisión Coordinadora. En esto coincidimos con un argumento, "obiter dicta", de la mayoría, pero por razones distintas en parte a las que se defienden en la Resolución (ordinal 54)

Esta es en síntesis la resolución que considero debió adoptarse por esta Junta Arbitral cuya fundamentación expondré más tarde con mayor detenimiento.

## **V.2. Resumen ordenado de los criterios en que se inspira la resolución aprobada por la mayoría**

El cuanto a mi discrepancia con la Resolución adoptada, la principal razón se centra en lo que considero es su punto de partida consistente en afirmar la contradicción en que incurre la AEAT pues, de una parte, procede unilateralmente a una devolución mientras que, de otra, considera que el IVA que se ha devuelto no ha sido debidamente repercutido. Es decir, ENTIDAD 1 no tendría derecho a la devolución -como se desprende de la argumentación de la propia AEAT- y por tanto el reembolso nunca se le debió practicar. Ahora bien, si así se hizo -y se hizo inaplicando las normas que rigen la materia- ello no confiere a la AEAT derecho alguno frente a la HTN.

Lo procedente hubiese sido, según entendemos el criterio de la mayoría, que la AEAT hubiese denegado la devolución instada por ENTIDAD 1, debiendo ser esta entidad quien acudiera a solicitar el reembolso bien a ENTIDAD 2 -dado que la repercusión fue improcedente- bien a la HTN - perceptora última del ingreso-. En el caso de haberlo pedido a ENTIDAD 2,

correspondería a esta otra entidad solicitar la devolución de lo indebidamente ingresado a la HTN.

En cualquiera de los dos supuestos, la cuestión se habría dilucidado ante la propia HTN y, en su caso, ante los tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa, pero nunca se habría planteado como un conflicto de competencia entre la HTN y la AEAT.

Pues bien, a nuestro juicio toda la argumentación de la Resolución gira, en coherencia con lo anterior, en torno a un conjunto de temas que hemos de separar para exponer los motivos de nuestra discrepancia.

1º.- Un primer bloque de argumentos están destinados a demostrar que las actuaciones de la AEAT no se han ajustado a las normas de aplicación, pues

-la AEAT no aplicó correctamente las normas de calificación que hubiese debido aplicar, normas que están previstas para los casos de operaciones simuladas (principalmente la LGT)

- antes de acudir al planteamiento del conflicto y, por supuesto antes de proceder a la devolución del IVA a ENTIDAD 1, la AEAT debió suspender sus actuaciones a la espera de que se obtuviese una resolución sobre la competencia

- en todo caso, su actuación fue unilateral, sin dar trámite de audiencia a la HTN y sin respetar la autonomía financiera de Navarra

2º.- Un segundo bloque de razonamientos se encaminan a demostrar que eran ENTIDAD 1 o ENTIDAD 2 las que debieron instar de la HTN la devolución de las cuotas, dando lugar a un conflicto ajeno a las competencias de la Junta Arbitral

3º.- Un tercer bloque de argumentos se dirigen a acreditar que la pretensión formulada por la AEAT contra Navarra carecía de amparo legal pues los importes que se solicitaban improcedentemente, no habían sido correctamente calculados en sus cuantías, ni, en todo caso, podía calcularlos una Administración unilateralmente.

### **V.3. Examen crítico de la Resolución aprobada**

Expuesta en forma ordenada la argumentación en que descansa la Resolución adoptada en el caso, seguiremos el mismo orden en el desarrollo de las razones que nos hacen discrepar de aquélla.

En primer lugar analizaremos los motivos por los que entendemos que la AEAT actuó de conformidad con las normas de aplicación, tanto en lo que se refiere a la recalificación de las operaciones como en lo que afecta a las actuaciones previas al planteamiento del conflicto.

En efecto, la necesidad de que la Junta Arbitral haga, en determinados supuestos, un examen previo de las calificaciones jurídicas de las operaciones y negocios celebrados entre particulares ha sido declarada anteriormente en otros pronunciamientos sin que por ello se le haya efectuado ningún reproche acerca de un posible exceso en el ejercicio de sus competencias. Ello ha sucedido cuando la cuestión de las calificaciones fiscales de ciertos hechos resulta determinante de los puntos de conexión o de la competencia de las Administraciones en conflicto. Así se desprende de las SSTS de 15 de diciembre de 2010 -referida a una resolución dictada por la Junta- y de 13 de abril de 2011.

Por otra parte, la recalificación que hace la AEAT de las operaciones entre ENTIDAD 1 y ENTIDAD 2 se ajusta plenamente a las disposiciones de la LGT pues no era procedente, como sostiene la Resolución, hablar de fraude

tributario ni de simulación ya que, como enseguida expondremos, no existe daño a la Hacienda pública pues no hay "elusión" -fraude- ni "evasión" -simulación- del impuesto (SAN de 14 de noviembre de 2013. Rec. 367/2010), aunque exista una operativa compleja entre ambas entidades cuya incorrecta calificación ha dado lugar a la realización de actuaciones ante Administraciones no competentes.

En cuanto a la existencia de un daño económico a la Hacienda pública entendemos que no existe en términos absolutos ya que la compensación que reclama la AEAT a la HTN es solo consecuencia de la organización político-administrativa del Estado español, al existir varias jurisdicciones fiscales, siendo además que, en este caso y por razón de la propia estructura del IVA, estamos en presencia de cuatro sujetos implicados: ENTIDAD 1, ENTIDAD 2, la AEAT y la HTN. Es decir, y es importante a la hora de calificar el presente conflicto de competencia, de haber existido una sola Administración, nunca habría existido un conflicto ni hubiese sido necesario recalificar las operaciones, pues fuese cual fuese la forma en que se hubiesen repercutido e ingresado las cuotas IVA, el impuesto siempre habría tenido un comportamiento neutral: ENTIDAD 1 habría obtenido la devolución de las cuotas soportadas; ENTIDAD 2 habría repercutido unas cuotas que también había ingresado; y la Administración -única- devolvería unas cuotas que antes habría percibido.

En consecuencia, el conflicto que existe lo es entre Administraciones ya que son ellas quienes, al rechazar su competencia para devolver, impiden que el impuesto sea neutral para los contribuyentes, siendo además que la discrepancia versa precisamente sobre la calificación que ha de hacerse de las operaciones entre estas entidades a la luz de las normas del impuesto que son de aplicación al caso: para la AEAT las operaciones son inexistentes o artificiosas mientras que, para la HTN, aunque son muchos sus motivos de su oposición, las entidades han actuado correctamente en todo momento.

Por otra parte hemos de señalar que de haberse seguido por ENTIDAD 1 el procedimiento que la Resolución aprobada considera ajustado a derecho, los resultados que se habrían alcanzado serían los siguientes:

Se hubiera obligado a ENTIDAD 1 a reclamar la devolución a ENTIDAD 2 o a la HTN. Durante este tiempo hubiese debido soportar un importante coste que, como hemos señalado se ha producido principalmente a consecuencia de la estructura territorial del Estado que incide en la aplicación efectiva del derecho a la devolución que corresponde a los contribuyentes del IVA, derecho cuyo respeto y efectividad ha sido exigido tanto por el Tribunal Supremo como por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. A nuestro juicio el sacrificio económico que se exige a ENTIDAD 1 no resultaría proporcionado pues los conflictos entre Administraciones se pueden resolver sin necesidad de que recaigan costes excesivos sobre los contribuyentes.

Así lo declara el TS en su sentencia de 31 de marzo de 2014, (Rec. N° 1547/2013. Ponente: Huelín Martínez de Velsaco, J) en la que reconoce que no puede cargarse al sujeto pasivo del IVA con las consecuencias financieras desfavorables del debate entre el Estado y una Hacienda foral sobre quién es el obligado a la devolución y, si bien, entiende el Tribunal, el pago de intereses moratorios está ordenado a esta finalidad, consideramos que, en algunos casos, el interés de demora puede ser insuficiente respuesta por parte del ordenamiento jurídico que antes bien debería evitar la existencia o los efectos de cualquier naturaleza que limiten o entorpezcan el derecho del contribuyente a la devolución. Dice la STS "también hemos dicho (sentencia de 11 de abril de 2013 (casación 17/12, FJ 3°)) que el derecho a la devolución del impuesto sobre el valor añadido soportado no puede verse perjudicado fatalmente por requisitos formales impuestos por la legislación estatal. De este modo, las modalidades que los Estados miembros articulen para su ejercicio no pueden hacer recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso del impuesto, pues se ha de permitirle la recuperación de la totalidad del crédito que resulte del excedente del impuesto sobre el valor añadido, sin ningún riesgo financiero

para él [sentencia Comisión/Italia, ya citada (apartados 33 y 34); en igual sentido las sentencias de 10 de julio de 2008, Sosnowska (C-25/07, apartado 17 ), y 18 de octubre de 2012, Mednis (C-525/11, apartado 24)]."

Y más claramente, la STS 17 de octubre de 2013, en un asunto en el que fue parte la CFN y había dictado Resolución la Junta Arbitral del País Vasco, citando también en su apoyo la sentencia de 11 de abril de 2013 dictada en un caso de devolución del IVA, afirma que tal devolución es un derecho del contribuyente (TJUE), que no debe ser "perjudicado -y es un perjuicio la retención indebida por plazo excesivo- ... " Añadiendo, en relación con la demora en decidir qué Administración resultaba competente que "siendo criterio de esta Sala que aquella Administración que percibió los ingresos procedentes de las liquidaciones de IVA es la que debe hacer frente a las correspondientes devoluciones, sin perjuicio de los derechos y acciones que correspondan".

A nuestro entender es tan clara esta jurisprudencia que no requiere comentario alguno adicional.

Pero con independencia de este coste financiero, en el caso en que el conflicto hubiese de sustanciarse ante la HTN, como preconiza la Resolución, y esta Administración rechazase la devolución instada por ENTIDAD 1, se habría llegado a una situación que se habría de calificar como conflicto negativo de competencia y en la que, no reconociendo ninguna de las Administraciones su competencia sobre el asunto y no instando ninguna de ellas su planteamiento ante esta Junta Arbitral, el artículo 14. 3 del Reglamento de la misma, permite que sean los contribuyentes quienes se dirijan a la misma al efecto de que se inicien "automáticamente" los trámites pertinentes.

Es decir, entendemos que, de seguirse el cauce procedimental que señala la resolución aprobada por la mayoría, solamente habríamos retrasado el planteamiento del conflicto ante la misma Junta Arbitral.



En segundo lugar, y en relación con este mismo argumento de la Resolución, que defiende la necesidad de plantear el conflicto ante la Jurisdicción Contencioso administrativa tras el agotamiento de la vía previa ante la HTN, la solución propugnada nos conduciría a la exclusión de la Administración del Estado en todos los trámites del proceso ya que nunca sería parte en estos procedimientos. De este modo resulta que la solución adoptada en la Resolución conllevaría al mismo vicio que se imputa al procedimiento seguido por la AEAT, a la que se le reprocha haber desplegado distintas actuaciones sin conferir a la HTN un trámite de audiencia previo al efecto de que hubiese expuesto sus alegaciones y pruebas.

También argumenta la Resolución acordada por la mayoría de los vocales de esta Junta que la decisión tomada por la AEAT, sin audiencia previa a la HTN, se adoptó unilateralmente, declarando tanto la existencia misma de una deuda a su favor así como la cuantía de [la] aquella. Sin embargo, a nuestro entender tampoco es exacta esta afirmación pues la actuación desplegada por la AEAT de forma unilateral no decide nada en ninguno de los extremos señalados, pues se limita a iniciar un conflicto ante la Junta Arbitral en el que ejercita una pretensión amparada en unos argumentos que han de ser sometidos a contradicción y examen. Es decir, la AEAT se somete -como no podía ser de otro modo- al criterio de la Junta Arbitral y, en su caso, al que adopte el Tribunal Supremo siendo concedora esa parte de que su pretensión puede ser desestimada, como así ha ocurrido. Es decir, la actuación de la AEAT, a nuestro juicio, no adolece de irregularidad alguna en este extremo que pueda fundamentar la inadmisión de la pretensión que dirigió a esta Junta. Menos aún cuando el coste financiero derivado de una desestimación sería en todo caso de su cargo.

Finalmente, en cuanto a los argumentos donde se afirma que la pretensión formulada por la AEAT contra Navarra carecía de amparo legal pues la compensación que se solicitaba a la HTN ni podía ser fijada unilateralmente

por una sola Administración, ni había sido correctamente calculada en su cuantía, advertiremos que este sí es un argumento absolutamente cierto, pero también lo es que la AEAT al dirigirse a la Junta Arbitral no está decidiendo la resolución del conflicto sino formulando una petición. Si bien, como se expondrá más adelante, el importe de la compensación que cuantifica la AEAT en sus escritos no resulta procedente en ningún caso pues, como declara la Resolución adoptada por la mayoría -si bien en forma que sería alternativa a la inadmisión-, ha de ser fijada por la Comisión Coordinadora, aunque por nuestra parte alcancemos esta conclusión por motivos distintos de los que se exponen en el Acuerdo mayoritario.

#### **V.4. Nuestra posición respecto de las cuestiones que se suscitan en el conflicto referentes a la competencia de la Junta Arbitral**

Habíamos señalado al comienzo de este voto particular que, expuestas resumidamente nuestras conclusiones en este asunto, habíamos de proceder en un momento posterior a desarrollar con un mayor detenimiento las razones en que aquéllas se fundamentaban.

Pues bien, es este el momento de desarrollar nuestra argumentación sobre las distintas cuestiones que han suscitado por las partes y que, entendemos, deberían haber inspirado la Resolución final de esta Junta Arbitral, lo que haremos siguiendo el orden en que consideramos deberían haberse resuelto por lo que comenzamos por aquéllas que afectan a la competencia de la Junta.

##### **1°. La alegación de incompetencia de la Junta Arbitral por razón del objeto pretendido por la AEAT**

La primera alegación que formula la HTN en relación a la incompetencia de esta Junta Arbitral se basa en la propia naturaleza del conflicto ya que

considera que lo realmente pretendido por la AEAT es una reclamación de cantidad, lo que queda extramuros del nuestra competencia.

Frente a ello, entendemos que nuestra Resolución debería haber declarado que, la discrepancia que aparentemente gira en torno a una compensación entre Administraciones, suscita un verdadero conflicto de competencias porque, siendo indudable que la devolución del IVA debe llevarse a efecto, ya que así lo exige la naturaleza del impuesto, ninguna Administración, aunque por razones diferentes, se considera competente para su práctica.

Este criterio ha sido el manifestado en nuestra Resolución 11/2007 (y también en las Resoluciones 5/2007; 18/2008; 19/2008; 20/2008 y 29/2010), donde hemos declarado que no estábamos ante una reclamación de cantidad, aunque, en su caso, la resolución a dictar pudiera dar lugar, en fase de ejecución, a una transferencia de dinero o a una compensación entre ambas Administraciones. Este criterio ha sido también el seguido por el TSJ de Navarra, en sentencia de 17 de enero de 2001, Rec, 429/97, declarando que la HTN estaba obligada a devolver, con el argumento de haberse producido un "empobrecimiento sin causa" en la Administración Tributaria del Estado.

## **2º. La alegación de incompetencia de la Junta Arbitral basada en que el conflicto carece de base jurídica en el Convenio Económico**

La HTN afirma lo anterior y considera además que es requisito necesario que el escrito de la Administración por el que se inicia el conflicto señale expresamente las disposiciones del Convenio Económico afectadas.

Frente a ello, entendemos que nuestra Resolución debería haber rechazado esta alegación pues no tiene fundamento alguno en el artículo 14 del RJAN, ya que no puede exigirse una concreta y numérica mención de las disposiciones en que se ampara cualquiera de las partes en el conflicto.

Además, la norma del Convenio Económico esencialmente afectada por este conflicto que plantea la AEAT no es otra -ni podía serlo según la lectura de su escrito inicial- que el artículo 33, pues se trata del precepto en el que se contienen las reglas que atribuyen la competencia de la HTN en relación con el IVA, contenido material al que se hace constante referencia por parte de esta Administración, aunque sin mencionar expresamente su numeración.

**3°. La alegación de incompetencia de la Junta Arbitral basada en la irregularidad de la forma en que actuó la Inspección de la AEAT sobre ENTIDAD 1, al no exigirle las cuotas indebidamente deducidas**

Dado que la alegación formulada por la HTN coincide con la argumentación seguida en la Resolución adoptada por la mayoría de los vocales de esta Junta Arbitral, nos remitimos a lo que expusimos anteriormente sobre esta cuestión, debiendo añadir a ello que, no solo la AEAT ajustó sus actuaciones a lo que venía declarando el Tribunal Supremo en las sentencias que hemos citado sino que su conducta tiene pleno apoyo en el mismo Convenio Económico.

A este efecto recordemos que la STS 17 de octubre de 2013, antes citada, en relación con la demora en decidir qué Administración resultaba competente sostuvo que era "... criterio de esta Sala que aquella Administración que percibió los ingresos procedentes de las liquidaciones de IVA es la que debe hacer frente a las correspondientes devoluciones, sin perjuicio de los derechos y acciones que correspondan".

Y que el artículo 51.5 del Convenio Económico, dice:

5. Cuando se suscite el conflicto de competencias, hasta tanto sea resuelto el mismo, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en discusión continuará sometiéndolos a su fuero, sin perjuicio de las

rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, retrotraídas a la fecha desde la que proceda ejercer el nuevo fuero tributario, según el acuerdo de la Junta Arbitral.

#### **V.5. La alegación de extemporaneidad en el planteamiento del conflicto**

La HTN ha alegado que las actuaciones de la AEAT han sido extemporáneas porque se han incumplido plazos de carácter preclusivo. En particular se refiere al plazo de dos meses (artículo 14, apartado 1º RJAN) en el que se ha de producir una actuación de la Administración que se considere competente o incompetente.

En el presente conflicto, por tratarse de un conflicto negativo de competencia, se suscita una primera cuestión, invocada a su favor por la AEAT, sobre la inaplicación de este plazo ya que existen argumentos para concluir que sólo en los conflictos positivos es posible encontrar un acto de una Administración que la otra considere es invasivo de su competencia, actuación que sería el momento de referencia para iniciar el cómputo del plazo de dos meses previsto en el RJAN. En los conflictos negativos tal actuación no existirá porque [por o que] no sería posible concretar este momento y, en consecuencia, exigir el cumplimiento de este requisito.

La segunda cuestión que se suscita en esta alegación de la HTN consiste en afirmar que, siendo exigible el cumplimiento del plazo de dos meses para plantear el conflicto, tampoco la AEAT lo habría respetado pues realizó tardíamente su propia declaración de incompetencia.

Dejando a un lado la cuestión de la no aplicación del plazo en cuestión a los conflictos negativos de competencia, por ser una materia en la que

podemos encontrar argumentos de signo contrario, a nuestro juicio debe rechazarse la alegación de la HTN por las siguientes razones:

- En los conflictos negativos también están previstas en el RJAN actuaciones a desplegar por ambas Administraciones antes de acudir a la Junta Arbitral, actuaciones que han de desarrollarse también a partir del momento en el que una Administración tenga conocimiento de su propia incompetencia

- En estos casos, los actos determinantes del inicio del plazo no son actuaciones de otra Administración sino propios, y han de ser de tal naturaleza que suministren un conocimiento "adecuado y suficiente" sobre la propia incompetencia.

- Pues bien, a nuestro juicio, es perfectamente razonable exigir, como postula la AEAT, que tales actuaciones tengan un mínimo de contenido, relevancia y estabilidad en el ordenamiento administrativo en el que se produzcan.

- En el presente caso, tales requisitos se encuentran en las liquidaciones resultantes de las actuaciones inspectoras que se desarrollaron con ENTIDAD 1 -cuya instrucción finalizó en el acta de 6 de marzo de 2012- y de las que desarrollaron con ENTIDAD 4 -que concluyeron en un acta de 17 de enero de 2012-.

- En todo caso, el plazo de dos meses se habría respetado ya que fue el 16 de marzo de 2012, cuando tuvo lugar la declaración de incompetencia por parte de la AEAT

#### **V.6. Sobre el fondo del asunto: la calificación tributaria de la actividad desempeñada por ENTIDAD 1**

A nuestro juicio, y en forma muy resumida, el problema reside en determinar si la actividad asignada dentro del Grupo GRUPO DE ENTIDADES 1 a ENTIDAD 1 puede calificarse como entrega de bienes - con adquisición de las facultades de disposición que son análogas a las de un propietario con los riesgos que son inherentes a ello- o si debe calificarse incluida entre las prestaciones de servicios. Ello porque, del examen de los hechos que obran en el expediente no puede concluirse que ENTIDAD 1 no desplegase actividad alguna.

En concreto, la calificación de esta actividad como "entrega de bienes" se haría a la luz de las previsiones legales - artículo 8, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y artículo 8 de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre- en las que se califican como tales

"Las transmisiones de bienes entre comitente y comisionista que actúe en nombre propio efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta o comisión de compra"

Ello es así porque se entiende que en estos casos existen dos transmisiones o entregas de bienes a efectos del Impuesto: una entre el comitente y el comisionista, y una segunda entre el comisionista y el adquirente final.

Pues bien, si examinamos las funciones desplegadas por ENTIDAD 1 encontramos que su actuación consiste esencialmente en coordinar los pedidos de ENTIDAD 3; gestionar los trámites aduaneros; facturar a ENTIDAD 3; asumir determinados gastos financieros y llevar y conservar determinados registros de información. Estas funciones que en principio se le encomiendan contractualmente, resulta que en ocasiones se subcontratan finalmente a otras entidades con las que ENTIDAD 1 está vinculada en alguna medida (Así sucede con la tramitación aduanera de las operaciones, que contractualmente se atribuyen a ENTIDAD 1, pero que se realizan directamente por ENTIDAD 2,

o con la tramitación de la devolución del Impuesto Especial de Hidrocarburos correspondiente al carburante que va incorporado al depósito de los vehículos que se exportan).

En particular, si examinamos algunas de las más importantes funciones que corresponden a ENTIDAD 1 encontramos lo siguiente:

a) Facturación y control de los envíos. La actividad de ENTIDAD 1 al respecto, según su propia declaración a la HTN, consiste en facturar a ENTIDAD 3 por cada expedición (unas 200 facturas diarias con menciones más detalladas que las existentes en las dos facturas que le remite diariamente ENTIDAD 2), y asumiendo asimismo el control de la corrección de esta facturación. Por otra parte, del contenido del expediente también se constata que ENTIDAD 1 no interviene en los pedidos destinados al mercado exterior y que, en caso de existir accesorios extras de los vehículos, la facturación la realiza directamente ENTIDAD 2 a ENTIDAD 3.

b) En algunos casos ENTIDAD 1 gestiona el transporte de los vehículos, aunque se constata que el transporte se contrata directamente por ENTIDAD 3 con ENTIDAD 5 cuando el vehículo se destina a la Unión Europea, y que, si bien el transporte en el interior del territorio de los vehículos adquiridos a ENTIDAD 2 está a cargo de ENTIDAD 1, finalmente su coste es repercutido a ENTIDAD 2.

c) ENTIDAD 1 también se ocupa de la contratación de los seguros de los vehículos destinados al mercado exterior ubicados en la campa de ENTIDAD 2, pero no así de los que se sitúan en otras campas que es contratado y pagado directamente por ENTIDAD 3.

d) En cuanto al pago o comisión que percibe por ello, su importe se va reduciendo año tras año en virtud de un acuerdo adoptado claramente en el seno del grupo en el que se inscriben ambas entidades.



Pues bien, a la vista de lo anterior, la conclusión a que debió llegar la Resolución aprobada por esta Junta Arbitral, es la de la calificar la intervención de ENTIDAD 1 en relación con ENTIDAD 2 como "prestación de servicios", cuya definición legislativa es coincidente en las leyes del Estado y de Navarra - ambas en su artículo 11-, rechazando su consideración como "entrega de bienes".

#### **V.7. Sobre el fondo del asunto: las consecuencias de la nueva calificación tributaria de la actividad desempeñada por ENTIDAD 1**

Si aceptamos el cambio de calificación antes razonado, no puede aceptarse la conclusión propuesta por la AEAT en el sentido de que, si las entregas al mercado exterior se realizan directamente por ENTIDAD 2, debe ser la HTN la que asuma todas las competencias en relación al IVA de estas operaciones y, por ello, también la devolución de las cuotas correspondientes, devolución que la AEAT cuantifica en el importe devuelto por ella misma a ENTIDAD 1. Y no puede aceptarse porque, de la nueva calificación de las operaciones de ENTIDAD 1 no se desprende que esta entidad sea inexistente o que no haya desplegado actividad alguna -de hecho ha tributado a la Hacienda estatal por el beneficio obtenido en sus actividades pues en algunos años el volumen de las mismas ha sido superior a seis millones de euros- sino que lo efectivamente realizado son diversos servicios relacionados con los vehículos que ENTIDAD 2 destinaba al mercado exterior. Consecuentemente, la prestación de estos servicios debe entenderse sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido con todos los efectos que de ello se deducen.

Es decir, esta reconsideración de las calificaciones tributarias aplicadas a la actividad de ENTIDAD 1 tiene un afecto más complejo que el pretendido por la AEAT ya que afecta a las competencias que venía ejerciendo la HTN, pero también altera las que desarrollaba la propia Administración Tributaria del Estado, y, por ello, afecta también a la necesaria recomposición del equilibrio

económico y financiero entre ambas Administraciones y cae, por ello, en el ámbito del Convenio Económico.

Puntualmente a los ajustes al consumo que se encuentran regulados en los artículos 65 y 66 del Convenio Económico, bajo la denominación "Ajustes por impuestos indirectos".

A este efecto, y en esto coincidimos parcialmente con la Resolución aprobada por la mayoría de los vocales de esta Junta Arbitral, en el propio Convenio Económico se recoge la fórmula que habrá de seguirse para la cuantificación de estos "ajustes"; la forma en que han de efectuarse las transferencias, y el órgano encargado del correcto funcionamiento del sistema: la Comisión Coordinadora prevista en el artículo 67, entre cuyas competencias se le encomienda:

j) Establecer el método para la cuantificación y liquidación de los ajustes por Impuestos indirectos regulados en los artículos 65 y 66 del presente Convenio Económico.

Pues bien, en el presente caso, en el que la ejecución de esta resolución conllevaría la modificación de varios parámetros de la fórmula de determinación de la compensación o "ajuste" ya que afecta a la recaudación de ambas Administraciones, en el que deben además cuantificarse los importes que corresponde modificar respecto de cada una y se ha de tener en consideración que las Administraciones ya han efectuado anteriormente ajustes al consumo, concluimos también que debe ser la Comisión Coordinadora la que fije el importe de las compensaciones entre Ambas Administraciones que se deriven de lo anterior.

Por todo lo antes expuesto vengo a considerar que la Junta Arbitral debería haber adoptado el Acuerdo de admitir a trámite el presente conflicto, disponiendo la necesidad de recalificar las operaciones realizadas entre las

empresas del Grupo GRUPO DE ENTIDADES 1 y de efectuar las compensaciones entre las dos Administraciones que resulten de ello, correspondiendo la cuantificación de éstas a la Comisión Coordinadora.

EL PRESIDENTE

Antonio Cayón Galiardo