

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

**Conflicto:** 92/2015

**Promotor:** Comunidad Foral de Navarra.

**Partes:** Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra.

**Objeto:** discrepancia respecto a la repercusión de cuotas del IVA realizadas a la entidad ENTIDAD 1 por la entidad ENTIDAD 2 en operaciones correspondientes a los meses de octubre a diciembre de 2010, y a los períodos anuales de 2011 y 2012.

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

En Pamplona, a 18 de diciembre de 2019, la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, integrada por don Eugenio Simón Acosta (Presidente), don José-Antonio Asiáin Ayala y don Ismael Jiménez Compaired (Vocales) y doña María José Bermejo Barcos (Secretaria), en el conflicto positivo de competencias número 92/2015, planteado por el Consejero de Hacienda y Política Financiera de la Comunidad Foral de Navarra, en relación a la repercusión de cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido realizadas a la mercantil ENTIDAD 1 por la entidad ENTIDAD 2, en operaciones correspondientes a los meses de octubre a diciembre de 2010, y a los períodos anuales de 2011 y 2012, adopta la siguiente resolución, de la que ha sido ponente don José Antonio Asiáin Ayala:

#### **I. ANTECEDENTES**

##### **I.1. Planteamiento del conflicto**

**1º** El día 13 de noviembre de 2015 se presentó ante esta Junta Arbitral un escrito del Consejero de Hacienda y Política Financiera de la Comunidad Foral de Navarra promoviendo un conflicto positivo de competencias entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) y la Hacienda Tributaria de Navarra, hoy denominada Hacienda Foral de Navarra (en adelante, HFN, y con esta denominación nos referiremos a ella, independientemente del momento al que se remonte su actuación), al amparo del artículo 51 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio), y del artículo 12 del Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo (en adelante, RJAN), para resolver la discrepancia suscitada respecto al derecho de cobro de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) correspondientes a las entregas de bienes realizadas a la mercantil ENTIDAD 1 por la entidad ENTIDAD 2 en operaciones correspondientes a los meses de octubre a diciembre de 2010, y a los períodos anuales de 2011 y 2012.

**2º** El conflicto trae causa de una solicitud efectuada por la HFN a la AEAT, el 29 de enero de 2015, de reembolso de ingresos tributarios en Administración no competente, por importe de IMPORTE euros en concepto de IVA. Entiende la HFN que el principio de coordinación entre Administraciones previsto en el artículo 5 del Convenio Económico y los acuerdos alcanzados entre la AEAT y la HFN, de fecha 29 de enero de 2006, permiten considerar que esta cifra fue indebidamente ingresada en la AEAT por la entidad ENTIDAD 2, en lugar de ser ingresadas en la HFN por ENTIDAD 1.

**3º** Junto con la solicitud se entregó a la AEAT el acta previa de conformidad A2864134, instruida por la HFN a ENTIDAD 1 y suscrita en conformidad el día de 14 de enero de 2015. En dicha acta se afirma que se ha comprobado que ENTIDAD 2 es una entidad domiciliada en MUNICIPIO 1 (Alemania) que opera en el territorio de aplicación del IVA con un NIF de entidad no establecida. Dicha entidad pertenece al grupo GRUPO ENTIDAD 2,

del que forman parte varias compañías, transformadoras o comerciales, repartidas en varios países. En España hay una empresa del grupo (ENTIDAD 4), domiciliada en Barcelona, que no ha tenido ninguna relación comercial con ENTIDAD 1. Desde 2010 hasta comienzos de 2012, ENTIDAD 2 realizó entregas de bienes a ENTIDAD 1, que fueron expedidos desde Alemania hasta la fábrica de la destinataria ubicada en MUNICIPIO 2. ENTIDAD 2 autoliquidó el IVA por operaciones interiores e ingresó el importe de la liquidación en la AEAT. El impuesto fue repercutido en factura y ENTIDAD 1 lo dedujo en sus declaraciones ante la HFN como IVA soportado.

*Sin embargo, a partir de 2012, "aunque se sigue documentando los envíos con facturas y albaranes idénticos en cuanto a formato, contenido y procedencia del material, esta forma de actuar se modifica y se deja de repercutir el IVA y, tanto por la expedidora ENTIDAD 2 como por la receptora ENTIDAD 1, se comienza a declarar las operaciones como entregas exentas en Alemania y adquisiciones intracomunitarias en España, respectivamente.*

*En el análisis de las facturas, de los albaranes y demás elementos disponibles por el actuario se observa que:*

*-El proveedor ENTIDAD 2, es una empresa establecida en Alemania que en España no ha tenido ningún establecimiento que interviniera en las entregas de los bienes a ENTIDAD 1. De hecho, no ha tenido en España personal propio ni ha realizado compras ni gastos de ningún tipo.*

*-El material (tubos de cobre) se fabricaba en Alemania y se expedía directamente desde allí a Navarra.*

*-En cada albarán consta el nombre de la persona responsable del envío en cada caso. Se trata de personas no residentes en España".*

Así pues, las operaciones realizadas desde 2010 hasta 2012, se calificaron por el actuario como adquisiciones intracomunitarias en el acta de inspección, concluyendo que ENTIDAD 2 no era sujeto pasivo y no

tenía derecho a repercutir el impuesto, que debería haber sido ingresado por ENTIDAD 1 en la HFN. Incluso si se tratase de operaciones interiores, el impuesto debería haber sido liquidado e ingresado en la HFN por ENTIDAD 1 como sujeto pasivo adquirente, al ser entidad no establecida en el territorio de aplicación del impuesto quien realizó la entrega.

Así pues, el actuario propuso regularizar la situación tributaria del contribuyente mediante una liquidación en la que se rectificaron sus autoliquidaciones eliminando la deducción del IVA indebidamente repercutido por ENTIDAD 2. De ello resultó una cuota a ingresar de IMPORTE 1 euros.

Sin embargo, la cuota no fue exigida a ENTIDAD 1, basándose el actuario en un argumento que, por ser esencial para entender el caso, transcribimos literalmente:

*"Ese ingreso indebido de IVA que se ha realizado en la Hacienda Estatal será solicitado por la Hacienda Foral de Navarra a la AEAT a través del convenio firmado entre ambas para realizar las remesas de ingresos tributarios realizados en administración no competente. Por esa razón, no se entrega carta de pago alguna al contribuyente, ni se calculan intereses de demora, dado que la conclusión número 2 del acuerdo con la AEAT establece que el importe a ingresar por la Administración competente sólo alcanzará el importe indebidamente ingresado por el obligado tributario".*

El acta fue firmada en conformidad por el actuario y por el representante de la entidad "ENTIDAD 3", administrador concursal del obligado tributario.

**4º** La HFN, en fecha 27 de febrero de 2015, remitió la documentación obrante en su poder en relación a estas operaciones a la AEAT, atendiendo así el requerimiento que esta le había efectuado. En concreto, según la HFN, se aportó copia de los albaranes y un documento elaborado por ENTIDAD 1 con la relación de facturas donde se detalla el período correspondiente a cada una de ellas.

5º Sigue diciendo la HFN que, por acuerdo de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de la AEAT en Madrid, de fecha 14 de mayo de 2015, se desestimó la petición de reembolso, dado que el presente caso no es igual al de otros antecedentes habidos de remesa de fondos. La AEAT se basó en que *"en otras ocasiones los antecedentes con los que nos encontramos para la remesa de fondos son siempre ingresos indebidos por ser realizados en administración no competente"*, y mencionó casos como los de cambio de domicilio con efectos retroactivos o los ingresos realizados por un contribuyente que, por error interpretativo o de otra índole, presentó autoliquidación con ingreso en administración distinta a la legalmente competente.

Asimismo, asevera la HFN que la AEAT consideró que *"de acuerdo con el artículo 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (Real Decreto 520/2005), tanto el que ingresó indebidamente (ENTIDAD 2) como el que soportó la repercusión (ENTIDAD 1), cuando se cumplan los requisitos están legitimados para solicitar la devolución de ingresos indebidos de la AEAT"*.

No comparte la HFN estos argumentos ni entiende que se haya producido una invasión de las competencias de la AEAT porque *"lejos de pretender enervar las facultades de comprobación de la AEAT, lo que se solicitaba era exactamente lo contrario: esto es, que previa realización de todas las comprobaciones necesarias, la AEAT, en el ejercicio de sus propias competencias, manifestase su criterio sobre la naturaleza de las operaciones analizadas en el acta inspectora que se le remitió"*.

La HFN considera que la AEAT no tiene el monopolio de la potestad *"para la determinación del carácter debido o no de un ingreso tributario en operaciones como la examinada"*, porque de esa calificación se derivan consecuencias económicas para la Comunidad Foral de Navarra.

6º Por otra parte, afirma la HFN que el principio de coordinación obliga a la AEAT a efectuar las comprobaciones necesarias para determinar, a partir de la documentación que le remitió la HFN, si fue o no correcta la actuación inspectora desarrollada por ella frente a la entidad ENTIDAD 1. De hecho -dice la HFN- la propia AEAT viene a afirmar que el ingreso realizado por ENTIDAD 2 es indebido porque reconoce que *"es un ingreso que nunca debería haberse ingresado ni en la hacienda estatal ni en la foral"*.

7º Continúa diciendo la HFN en su escrito que, el 24 de septiembre de 2015, que el Director Gerente de la HFN requirió de inhibición a la AEAT, de conformidad con lo establecido en el artículo 14.1 del RJAN. Dicho requerimiento tenía por objeto *"instar de la AEAT las necesarias actuaciones de comprobación de las declaraciones presentadas por ENTIDAD 2, sujeto pasivo del que ostenta la competencia inspectora esa Administración, a fin de determinar la incorrecta tributación de las citadas operaciones como operaciones interiores para, en su caso, proceder a la rectificación de oficio de las declaraciones y al reembolso de dichos ingresos tributarios a la HFN"*.

El requerimiento fue rechazado mediante escrito del Delegado Especial de la AEAT en Navarra, de fecha 28 de octubre de 2015.

Tras exponer otras argumentaciones que serán objeto de comentario en los fundamentos jurídicos de esta resolución, la HFN concluyó su escrito solicitando a esta Junta Arbitral que dicte resolución estimando la siguiente pretensión:

*"Que, conforme a los artículos 5, 32, 33 y 34 del Convenio Económico, la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha de reconocer y declarar como ingresos indebidos los efectuados por ENTIDAD 2, por importe de IMPORTE 1 euros, derivados de cuota de IVA indebidamente repercutidas a ENTIDAD 1 y soportadas por esta entidad en operaciones correspondientes a los meses de octubre a diciembre de 2010 y a los periodos anuales de 2011 y 2012, debiendo transferir directamente a la Comunidad Foral tal importe"*.

## **I.2. Admisión a trámite y emplazamiento de la AEAT**

8º Mediante Resolución de 28 de junio de 2016, el Presidente de la Junta Arbitral acordó tener por planteado y admitir el conflicto, notificarlo a la AEAT y emplazar a esta para formular alegaciones y proponer o aportar pruebas y documentos convenientes a su derecho.

## **I.3. Alegaciones iniciales de la AEAT**

9º En el escrito de alegaciones presentado por la AEAT, fechado el 26 de julio de 2016, se comienza aludiendo al acta previa de conformidad formalizada el 14 de enero de 2015 con la sociedad ENTIDAD 1, sin que en nada se altere lo ya indicado por nosotros en el precedente número 3º. Se añade, sin embargo, que ENTIDAD 1 fue declarada en concurso de acreedores por auto de 4 de septiembre de 2014 del Juzgado de lo Mercantil número 1 de Pamplona. Se extiende asimismo la AEAT en la exposición del contenido de los escritos cruzados entre la HFN y la AEAT, a propósito de este asunto, y de los argumentos esgrimidos por una y otra parte, cuyo estudio abordaremos más adelante.

10º Sobre el objeto del conflicto, dice la AEAT que dimana de una diferencia de calificación de las operaciones realizadas entre ENTIDAD 2 y ENTIDAD 1 y pone de relieve lo que considera una contradicción entre el acta de inspección, en la que se pretendía el reembolso por la AEAT de las cuotas indebidamente ingresadas y el planteamiento del conflicto que, según la HFN *"surge porque la AEAT se niega, con perjuicio económico para la otra Administración y sin razones que lo justifiquen, a ejercer sus competencias en relación a la calificación jurídico-tributaria de las operaciones declaradas ante la Hacienda estatal"*.

A juicio de la AEAT, el objeto del conflicto no es su rechazo a ejercer sus competencias, sino el rechazo a reembolsar unas cantidades calificadas unilateralmente por la HTN como ingresos indebidos.

**11º** Centrado el problema en el procedimiento para solicitar la devolución de ingresos indebidos, el Director General de la AEAT reitera las consideraciones contenidas en su escrito de 28 de octubre de 2015, sosteniendo que *"la HFN carece de legitimación para solicitar directamente una devolución de ingresos indebidos puesto que su actuación no encuentra amparo en ninguno de los apartados del artículo 14.1" del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General [t]ributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real decreto 520/2005 de 13 de mayo (en adelante, RGRVA). Tampoco tiene la HFN poder de representación de ENTIDAD 1 para actuar en su nombre en una reclamación de devolución de ingresos indebidos.*

Se opone igualmente a la afirmación de la HFN de que el citado procedimiento expuesto es jurídicamente inviable *"pues carece de interés económico para los obligados tributarios ninguno de los cuales ostenta realmente una verdadera legitimación para obtener de la AEAT la devolución, obviando que la propia HTN ha incoado un acta a ENTIDAD 1 en la que le niega el derecho a la devolución de las cuotas de IVA controvertidas y como consecuencia se determina una deuda tributaria de IMPORTE 1 euros".*

**12º** Asimismo, el Director de la AEAT pasa a considerar en su escrito la situación concursal de ENTIDAD 1 señalando que *"resulta evidente que la deuda tributaria se ha generado con anterioridad a la declaración del concurso de acreedores"*, que, como ya hemos dicho, se produjo el 4 de septiembre de 2014.

En opinión de la AEAT, *"el administrador concursal de ENTIDAD 1 debería haber solicitado la devolución de ingresos indebidos a la AEAT siguiendo el procedimiento previsto en el precitado artículo 14 del RD 520/2005 y, si la misma procediese, integrar dicho crédito en la masa activa del concurso.*

*A su vez, de conformidad con el artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, la HFN debería haber acudido al juzgado de lo mercantil a*

*solicitar el pago de este crédito ya que siendo anterior a la declaración de concurso debería integrar la masa pasiva del concurso".*

**13º** Respecto del punto de conexión, el Director General de la AEAT argumenta que el origen del conflicto se encuentra en la diferente calificación de la entidad que efectuó las entregas de bienes, como entidad establecida o no establecida en el territorio de aplicación del impuesto. Considera que solo la AEAT tiene competencia para efectuar esta calificación, porque es ella quien ostenta la capacidad inspectora sobre ENTIDAD 2. Literalmente dice que el modo de actuar de la HFN *"menoscaba las potestades administrativas de la AEAT, ya que la HTN califica como no establecido a efectos de IVA a un sujeto pasivo sobre el que la AEAT ostenta la competencia inspectora imponiendo sus consecuencias jurídicas a la AEA"*.

Además, señala que *"la actuación de la HFN, sin tener en consideración la competencia inspectora de la AEAT, puede provocar indefensión a los contribuyentes debido a la falta de coordinación entre administraciones, pudiéndose encontrar los obligados tributarios con dos pronunciamientos administrativos diferentes sobre la condición de establecido o no de ENTIDAD 2, cada uno de los cuales procedería de una administración tributaria diferente"*.

**14º** El escrito de alegaciones de la AEAT concluye solicitando a esta Junta Arbitral que declare:

*"Que el acta de conformidad incoada por la HTN es contraria al reparto de competencias establecido en el Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra, al invadir competencias del Estado, y en consecuencia, procede su anulación.*

*Que la solicitud de devolución de ingresos indebidos efectuada por la Hacienda Tributaria de Navarra no sigue el procedimiento establecido.*

*Que atender la solicitud de pago podría dar lugar al incumplimiento del orden de pago a los acreedores establecido en los artículos 154 y siguientes de la Ley 22/2003 de 9 de julio, Concursal”.*

#### **I.4. Periodo de instrucción**

**15º** El Presidente de la Junta Arbitral, mediante resolución de 18 de octubre de 2016, ordenó que se trasladase a la HFN copia del escrito de alegaciones formuladas por la AEAT y de los documentos presentados por ella, declaró abierto el período de instrucción por un período máximo de dos meses y emplazó a las partes y a ENTIDAD 1 para que en dicho plazo aportaran cuantos medios de prueba interesaran a su derecho.

#### **I.5. Puesta de manifiesto del expediente**

**16º** Por Resolución del Presidente de la Junta Arbitral de 12 de septiembre de 2017 se puso de manifiesto el expediente, sin que ninguno de los emplazados hiciera uso de su derecho a formular alegaciones finales.

## **II. NORMAS APLICABLES**

**17º** Para la resolución del conflicto se han tenido en cuenta:

- La Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (LORAFNA).
- 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.
- El Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (RJA), aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.
- La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

- El Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real decreto 520/2005 de 13 de mayo (RG RVA).
- La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).
- La Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LFIVA).
- La Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.
- Así como las demás normas de general aplicación.

### III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

#### III.1. Objeto del conflicto

**18°** Habida cuenta del diferente contenido de las pretensiones aducidas por las partes de este conflicto, resulta necesario comenzar aclarando cuál es su objeto.

Como ya hemos dicho en el número 0 (*sic*) de esta resolución, la HFN pretende que declaremos que la AEAT debe reconocer como ingresos indebidos los efectuados por ENTIDAD 2 y que transfiera su importe a la Comunidad Foral de Navarra.

Sin embargo, como se indicó en el número 14°, la AEAT solicita de esta Junta Arbitral tres declaraciones, a saber: 1) Que el acta de conformidad incoada por la HTN es contraria a Derecho por invadir competencias del Estado y, en consecuencia, procede su anulación. 2) Que la solicitud de devolución de ingresos indebidos efectuada por la Hacienda Tributaria de Navarra no sigue el procedimiento establecido. Y 3) que atender la solicitud de pago podría dar lugar al incumplimiento del orden de pago a los acreedores establecido en los artículos 154 y siguientes de la Ley 22/2003 de 9 de julio, Concursal.

**19°** En relación con la pretensión de la HFN no parece que se nos pida que declaremos que ENTIDAD 2 efectuó un ingreso indebido en la AEAT, sino que ordenemos a la AEAT a efectuar dicha declaración y, como consecuencia de ello, que la AEAT reintegre a la HFN el importe de dicho ingreso.

Es evidente que nosotros no podemos efectuar una declaración de ingresos indebidos en el sentido del artículo 221 de la LGT puesto que nuestra función se circunscribe, en lo que ahora interesa, a conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente convenio a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales, y a resolver los conflictos en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos cuya exacción corresponde a la Comunidad Foral de Navarra.

De hecho, la HFN no nos pide que efectuemos dicha declaración, sino que declaremos que la AEAT debe realizarla. Entendemos que no es este exactamente el contenido de la pretensión de la HFN, sino -todo lo más- su consecuencia. Una interpretación lógica del texto literal de la solicitud nos lleva a considerar que lo pretendido por la HFN es una declaración de competencia para la exacción del IVA que grava la operación de entrega de bienes realizada por ENTIDAD 2, la cual sólo puede realizarse a partir de la calificación de dicha entrega como operación interior o como adquisición intracomunitaria. Es evidente que, según se califique de un modo u otro, la competencia para la exacción del impuesto corresponde a una u otra de las partes de este conflicto. En la hipótesis de que se estimara la pretensión de la HFN, la declaración de su competencia implicaría indirectamente que el ingreso se efectuó ante Administración incompetente para recibirlo, pero ello no significa que nos encontremos ante un procedimiento de devolución de ingresos indebidos que requeriría un acto administrativo previo o una resolución económico-administrativa o judicial que así lo declarase. En el presente caso, nuestra hipotética declaración de competencia de la HT[N] tendría simplemente como consecuencia el deber de la AEAT de remesar su importe a aquella sin necesidad de pronunciamiento alguno sobre su

naturaleza de ingreso indebido, pronunciamiento que sólo los obligados tributarios estarían legitimados para instar.

**20º** En cuanto a lo solicitado por la AEAT son también necesarias algunas observaciones.

En primer lugar, es obvio que nosotros no podemos pronunciar sobre una supuesta anulación del acta de conformidad suscrita por la administración concursal de ENTIDAD 1, aunque sí sobre si la HFN era o no competente para incoarla.

Tampoco parece que sea de nuestra incumbencia inmiscuirnos en las eventuales consecuencias que nuestra declaración pudiera tener en el proceso concursal en que ENTIDAD 1 estaba inmersa. Por eso debemos entender el tercer punto de su solicitud no tanto como una pretensión de la AEAT, sino como un argumento para defender, con una especie de reducción al absurdo, su rechazo de la solicitud de reintegro del impuesto ingresado por ENTIDAD 2.

**21º** En definitiva, el objeto de este conflicto consiste en determinar quién ostentaba la competencia para comprobar o investigar y, en su caso, aplicar y recaudar el IVA devengado en las operaciones de entregas de bienes de las que el conflicto dimana.

### **III.2. Sobre la concurrencia de dos hechos imponibles diferentes**

**22º** Un aspecto que no es objeto de discusión entre las partes y que, sin embargo, tiene en este caso una influencia sustancial que ninguna de ellas ha puesto de relieve es el hecho de que calificar los hechos como operaciones interiores de entrega de bienes o como adquisiciones intracomunitarias significa optar entre dos hechos imponibles diferentes. No se trata sólo de que la calificación sea determinante de la competencia de una u otra Administración, sino de que la entrega interior de bienes es un hecho imponible netamente diferenciado de la adquisición intracomunitaria.

Es precisamente esta diferenciación la que en el presente caso conduce al debate sobre la competencia para exaccionar el tributo porque las partes no discrepan sobre la titularidad de la competencia para gestionar cada uno de ambos hechos imposables. No se discute que la AEAT sería la Administración competente para exigir el IVA si ENTIDAD 2 fuese una entidad establecida en territorio común; tampoco se niega que el IVA de una adquisición intracomunitaria realizada por ENTIDAD 1 correspondería a la HFN.

No estamos, por tanto, ante una discrepancia sobre la interpretación de la ley, sino ante un debate relativo a una circunstancia fáctica (si ENTIDAD 2 está o no establecida en territorio común de aplicación del impuesto) que no sólo es determinante de la competencia, sino también del tipo de hecho imponible que ha tenido lugar.

### **III.3. Sobre la competencia de la HFN para comprobar las declaraciones de ENTIDAD 1.**

**23º** Sobre la premisa de la posible presencia de dos hechos imposables diferentes, comenzaremos examinando la divergencia existente entre ambas administraciones respecto a la competencia de la HFN para formalizar el acta previa de inspección firmada en conformidad el 14 de enero de 2015.

**24º** Como hemos dicho, la AEAT defiende su competencia exclusiva para determinar si se dan o no las condiciones para considerar que ENTIDAD 2 es un sujeto establecido en el territorio de aplicación del impuesto. Sin embargo, no podemos admitir que corresponda a la AEAT dicha competencia exclusiva que ningún precepto legal ampara y que se basa en la errónea creencia de que hay una especie de reparto o asignación de contribuyentes a una u otra Administración tributaria. Ese error arranca de la falsa premisa de que se investigan o comprueban personas y no hechos imposables y es posible que pretenda tener su fundamento en las normas que distribuyen la competencia para investigar y comprobar el Impuesto sobre Sociedades o el

Impuesto sobre el Valor Añadido exigibles a obligados tributarios con domicilio fiscal en Navarra o territorio común.

En efecto, la regla 7ª del artículo 34 del Convenio establece los criterios de distribución de competencias para inspeccionar el Impuesto sobre el Valor Añadido, que es el tributo que ahora nos ocupa. En líneas generales, este precepto viene a asignar la competencia a la Administración del territorio en que radique el domicilio fiscal del sujeto pasivo (salvo que sólo realice operaciones en Navarra), pero no debemos perder de vista que se trata de la competencia para inspeccionar el IVA y eso no implica que la otra Administración no pueda ejercer competencias inspectoras para investigar otros hechos imponible u otras obligaciones tributarias realizados o que recaigan sobre la persona o entidad respecto de la que no tiene potestad para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de pagar el IVA. Esto es algo que esta Junta Arbitral ya ha proclamado en anteriores ocasiones y que permite, por ejemplo, que cualquiera de las administraciones pueda comprobar las circunstancias fácticas que determinan si un obligado tributario tiene verdaderamente el domicilio fiscal en el territorio en el que lo ha declarado.

Por lo tanto, no podemos admitir que la AEAT ostente competencia exclusiva para investigar a ENTIDAD 2, aunque sí la tenga para comprobar si debe satisfacer el IVA por una entrega de bienes que dicha sociedad haya realizado, a cuyos efectos deberá determinar con carácter previo si esa sociedad no residente en España tiene o no un lugar fijo de negocios en el territorio de aplicación del impuesto.

Si trasladamos este mismo razonamiento al hecho imponible adquisiciones intracomunitarias y, habida cuenta de que tributan en Navarra dichas adquisiciones cuando se efectúan por sujetos pasivos que tributen exclusivamente a la Comunidad Foral de Navarra [art. 33.7.a) del Convenio], será la CFN quien ostente la competencia para investigar si se han producido dichas adquisiciones intracomunitarias, lo cual implica (a modo de lo que se llama "cuestión prejudicial" en el ámbito procesal) que la CFN puede comprobar por sí misma, o sirviéndose de la colaboración de otras administraciones, si la entidad no residente que

realizó la entrega está o no establecida en el territorio de aplicación del IVA en España. Véase al respecto la STS núm. 509/2018, de 23 de marzo que acogió la tesis defendida por esta Junta Arbitral en la resolución del conflicto 93/2015.

#### **III.4. Sobre la calificación de la operación y nuestra competencia para realizarla**

**25º** Con tales premisas, el siguiente paso de nuestro razonamiento debería consistir en determinar si ENTIDAD 2 tiene o no un lugar fijo de negocios en el territorio de aplicación del impuesto para deducir de ello si nos encontramos ante una entrega de bienes o una adquisición intracomunitaria.

En este punto nos encontramos con la dificultad de que el debate entre las partes no se ha polarizado en tal cuestión y la AEAT ha orillado la aportación [de] pruebas de la existencia de establecimiento permanente de ENTIDAD 2 en el territorio de aplicación del impuesto. En semejante escenario podríamos dar lugar a que la AEAT alegase indefensión si atendemos sólo a las evidencias aportadas por la HFN, pero esta objeción sería fácilmente rechazable si tenemos en cuenta que ambas partes han admitido que ENTIDAD 2 es una entidad no residente en España. La carga de la prueba de la existencia de un lugar fijo de negocios en el territorio de aplicación del impuesto recae, por tanto, en quien lo afirma, es decir, en la AEAT. En estas condiciones, la AEAT no podría invocar haber padecido ningún tipo de indefensión porque, de existir, habría sido provocada por ella misma al no haber asumido y cumplimentado la carga procesal que sobre ella pesaba.

**26º** Así pues, las normas de reparto de la carga de la prueba en un procedimiento contradictorio permiten a esta Junta Arbitral llegar al convencimiento de que ENTIDAD 2 carece de lugar fijo de negocios en el territorio de aplicación del impuesto, de donde se deduce que el hecho imponible realizado ha sido el de adquisición intracomunitaria, el sujeto pasivo es ENTIDAD 1 y la competencia para exaccionar el impuesto corresponde a la HFN.

Así pues, podemos responder a la primera cuestión formulada por la AEAT diciendo que el acta de conformidad incoada por la HTN está ajustada a Derecho en lo que a nosotros corresponde decidir, es decir, no invade competencias del Estado.

### **III.5. Sobre el procedimiento para hacer valer el derecho de reembolso del impuesto**

**27º** Defiende la AEAT que el procedimiento para obtener el reembolso debería haber sido el de devolución de ingresos indebidos del artículo 221 LGT.

No hace falta extenderse mucho para rechazar esta alegación porque nos encontramos ante un conflicto de competencia entre Administraciones tributarias y no ante un procedimiento de aplicación del tributo. Es por eso que la legitimación para iniciar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos corresponde sólo a quien efectuó el ingreso o a quien, en aplicación de normas tributarias, se ha visto obligado a soportar su repercusión.

Es claro que la HFN carece de legitimación para iniciar dicho procedimiento y tampoco puede hacerlo en uso de un poder de representación que los legitimados no le han concedido.

**28º** El procedimiento de devolución de ingresos indebidos podría haber sido iniciado de oficio por la AEAT, en cuyo caso este conflicto habría perdido su objeto porque el reconocimiento del derecho a la devolución implicaría la calificación del hecho imponible como adquisición intracomunitaria, el reconocimiento de la competencia de la CFN y la inhibición de la AEAT.

Pero lo cierto es que la AEAT no ha iniciado dicho procedimiento y su inactividad no puede ser argumento para impedir a la CFN ejercer su derecho.

### **III.6. Sobre si la HFN puede decidir unilateralmente que le corresponde la competencia para exaccionar el impuesto: inadmisibilidad del conflicto**

**29º** Tiene razón a la AEAT cuando defiende que la HFN y, en concreto, el actuario que instruyó el acta de inspección a ENTIDAD 1, no puede decidir unilateralmente que el impuesto corresponde a la HFN y que la AEAT está obligada a resarcirla remesando la cuota pagada por ENTIDAD 2. Pero una atenta lectura del acta de inspección permite deducir que no es eso lo que hizo el inspector actuación (*sic*), a pesar de utilizar la expresión "ingreso indebido" para referirse al efectuado por la entidad no residente.

En efecto, el acta no se refiere a ingresos indebidos en el sentido del artículo 221 de la LGT ni al procedimiento para hacerlos efectivos previsto en el RGRVA. El actuario se ha limitado a emitir una opinión sobre la titularidad de la competencia para exigir el IVA que grava las operaciones realizadas entre ENTIDAD 2; y a firmar un acta de (*sic*) con ENTIDAD 1 en la que propone que se declare la obligación de esta última de ingresar el IVA en la HFN, obligación a la que presta conformidad el sujeto pasivo. Esta acta se ha transformado, *ope legis*, en liquidación provisional (no tenemos elementos para pensar que no haya sido así) pero la obligación tributaria así declarada no ha sido ejecutada por expresa voluntad de la HFN que ha optado por "solicitar" el pago a la AEAT "a través del convenio firmado entre ambas para realizar las remesas de ingresos tributarios realizados en administración no competente".

"Por esta razón -sigue diciendo el acta- no se entrega carta de pago alguna al contribuyente". En otras palabras, la HFN no se da por satisfecha de la deuda de ENTIDAD 1, sino que utiliza la vía del arreglo entre administraciones para solventarla, arreglo que requiere conformidad de la AEAT y que ha desembocado en este conflicto al no lograrla.

**30º** En definitiva, lo que ha ocurrido es que la HFN, en el curso del procedimiento de inspección a ENTIDAD 1, ha tenido conocimiento formal de la realización de un ingreso en Administración que la propia HFN considera

incompetente. Ahora bien, en lugar de interrumpir en ese momento el procedimiento para ponerlo en conocimiento de la AEAT, recabar su opinión y obtener, en su caso, su conformidad declinando su competencia, la HFN prefirió continuar la inspección hasta el final y solicitar en ese momento el reintegro de las cuotas satisfechas por ENTIDAD 2.

Esta apreciación nos lleva a replantear el tema de la admisibilidad del conflicto, a causa de una posible extemporaneidad de su planteamiento, porque es evidente que la HFN ya tenía conocimiento formal de la supuesta invasión de su competencia el día en que fue suscrita, es decir, el 14 de enero de 2015. Pero, además, de la lectura del acta se desprende que unos meses antes de esa fecha, la Inspección de la HFN había llegado ya a la conclusión de que se había producido una invasión de su competencia con una declaración e ingreso realizado indebidamente en la AEAT.

Leemos en el acta:

*"Por todo lo anterior y por lo expuesto por el obligado tributario en la diligencia de 26 de noviembre de 2014 y en la presente Acta, se concluye que las cuotas de IVA reflejadas por ENTIDAD 2 en sus facturas, expedidas con el NIF (LETRA)NNNNNNN(LETRA), han sido repercutidas de manera indebida, dado que las operaciones citadas han de entenderse como adquisiciones intracomunitarias realizadas por ENTIDAD 1, de acuerdo con los artículos 13 y 32 de la Ley Foral 19/1992, del IVA."*

De acuerdo con el artículo 14 del RJA, el planteamiento de un conflicto ante la Junta Arbitral debe ir precedido por un requerimiento de inhibición dirigido a la Administración que se estime incompetente y dicho requerimiento *"se realizará en el plazo máximo de dos meses a contar desde la fecha en que la Administración que se considere competente tuviera conocimiento del acto o disposición que a su juicio vulnere los puntos de conexión establecidos en el Convenio Económico"*.

El requerimiento a que se refiere este precepto fue efectuado por la HFN el día 24 de septiembre de 2015, con notable retraso respecto de la fecha en

que debió haberse producido, si tenemos en cuenta que la HFN tuvo conocimiento formal del ingreso efectuado en la AEAT, que es el acto que supuestamente había invadido su competencia por vulneración de los puntos de conexión establecidos en el Convenio.

**31º** Esta conclusión nos impide entrar en las restantes cuestiones sustantivas formuladas por las partes, como es el caso, por ejemplo, de la incidencia del procedimiento concursal en que incurrió ENTIDAD 1.

#### **IV. ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN**

En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral ha decidido inadmitir el presente conflicto, sin que sea necesario un pronunciamiento sobre la fórmula de ejecución.

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

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

En el lugar y fecha del encabezamiento

EL PRESIDENTE

EL VOCAL

Eugenio Simón Acosta

José-Antonio Asiáin

EL VOCAL

LA SECRETARIA

Ismael Jiménez Compaired

María José Bermejo Barcos