

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

**Conflicto:** 56/2012

**Promotor:** Agencia Estatal de Administración Tributaria

**Administraciones en conflicto:** Comunidad Foral de Navarra y Administración Tributaria del Estado

**Objeto:** Volumen de operaciones realizado en territorio común y foral por ENTIDAD 1 en los ejercicios 2005 a 2012.

### **RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL**

En sesión celebrada el 9 de septiembre de 2015, la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, integrada por Antonio Cayón Galiardo (Presidente), D. Eugenio Simón Acosta y D. José-Antonio Asiáin Ayala (Vocales) y D. Christian Hidalgo Nieto (Secretario), en el conflicto de competencias nº 56, planteado por la Administración Tributaria del Estado contra la Comunidad Foral de Navarra, en relación con el volumen de operaciones de la entidad ENTIDAD 1 (denominada actualmente ENTIDAD 2) en el período 2005-2012, adoptó el siguiente Acuerdo del que fue Ponente D. José-Antonio Asiáin Ayala:

## **I.- ANTECEDENTES**

1.- Mediante un escrito presentado en la estafeta de correos nº 25 de Madrid el 23 de noviembre de 2012, que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el siguiente día 27, la Directora General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) promovió conflicto de competencias frente a la Hacienda Tributaria de Navarra (HTN) para resolver la discrepancia surgida entre ambas Administraciones respecto del volumen de operaciones de la entidad ENTIDAD 1 durante los ejercicios comprendidos entre 2005 y 2012, ambos inclusive.

La Directora General de la AEAT afirmó en el referido escrito que el conflicto traía causa de los siguientes hechos:

1º.- En un informe emitido el 18 de junio de 2010, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Navarra puso de manifiesto que algunas de las operaciones que realizaba ENTIDAD 1 podrían tener como punto de conexión el territorio común; y que, en ese caso, deberían tributar proporcionalmente a la Hacienda del Estado.

2º.- A la vista de lo señalado en el citado informe, el 22 de junio de 2010 el Delegado Especial de la AEAT en Navarra solicitó a la HTN que comprobara el volumen de operaciones realizado por ENTIDAD 1 en territorio común y en territorio foral.

3º.- Mediante un escrito de 26 de julio de 2012 que tuvo entrada en el Registro de la Delegación Especial de la AEAT en Navarra el siguiente día 30, el Director del Servicio de Inspección Tributaria de la HTN comunicó a la AEAT que, en la diligencia y en las actas extendidas por dicho Servicio a ENTIDAD 1 el 4 de mayo de 2012, se ponía de manifiesto que, a tenor de lo establecido en el Convenio Económico, en el periodo comprendido entre 2007 y 2012 ENTIDAD 1

debía tributar exclusivamente a Navarra, tanto en el Impuesto sobre Sociedades como en el Impuesto sobre el Valor Añadido; y que, por tanto, en ese periodo, ENTIDAD 1 había tributado correctamente.

El Director del Servicio de Inspección Tributaria de la HTN acompañó a dicho escrito de 26 de julio de 2012 la mencionada diligencia y las referidas actas, en una de las cuales (la relativa al Impuesto sobre Sociedades) se hace constar que las actuaciones de comprobación se iniciaron el 9 de febrero de 2012.

4°.- A la vista de dicha comunicación, el Delegado Especial en Navarra de la AEAT, mediante un escrito de 1 de octubre de 2012, requirió formalmente a la HTN para que determinara el volumen de operaciones efectuado por ENTIDAD 1 en territorio foral y en territorio común en el periodo comprendido entre 2005 y 2012.

5°.- Dicho requerimiento no fue atendido por la HTN en el plazo establecido a tal fin en el artículo 14.1 del Reglamento de esta Junta Arbitral, por lo que, conforme a lo dispuesto en el mismo, la AEAT entendió que la HTN había ratificado tácitamente su competencia y decidió plantear el presente conflicto.

2.- En el mencionado escrito de 23 de noviembre de 2012, la Directora General de la AEAT fundamentó el planteamiento del conflicto en las siguientes consideraciones:

a).-La comprobación realizada por el Servicio de Inspección de la HTN no era suficiente para determinar el lugar de realización de las operaciones de ENTIDAD 1.

b).-Cuando los artículos 21-C)-2° y 33-6-C)-2ª del Convenio Económico determinan que el punto de conexión de los "servicios de transporte" es el

domicilio fiscal del sujeto pasivo, hacen referencia a las actividades clasificadas en las agrupaciones 71, 72, 73 y 74 de la tarifa del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), así como específicamente al epígrafe 752 en cuanto al remolque-transporte de navíos y al epígrafe 757 en cuanto a las mudanzas.

c).-La actividad de agencia de transporte que lleva a cabo ENTIDAD 1 se corresponde con el epígrafe 756 (Actividades auxiliares y complementarias del transporte) de la tarifa del IAE, por lo que no puede considerarse como uno de los referidos "servicios de transporte". Por dicha actividad, ENTIDAD 1 debe tributar proporcionalmente a la Hacienda del Estado, ya que constituye una de las "prestaciones de servicios" contempladas en los artículos 21-B)-1º y 33-6-B)-1ª del Convenio Económico, para las que éstos fijan, como punto de conexión, el lugar desde el que se efectúan.

d).-Las actividades de reparación de vehículos y suministro de combustible que realiza ENTIDAD 1 no pueden considerarse accesorias de la actividad principal de transporte o de arrendamiento de vehículos de transporte. Por dichas actividades, ENTIDAD 1 debe asimismo tributar proporcionalmente a la Hacienda del Estado, ya que constituyen sendas "prestaciones de servicios" de las que contemplan los citados artículos 21-B)-1º y 33-6-B)-1ª del Convenio Económico.

e).- En lo que respecta a las demás actividades que pudiera desarrollar ENTIDAD 1 (servicios de depósito o almacenaje y otros servicios de logística ofertados en su página web), las limitaciones de la comprobación realizada por el Servicio de Inspección de la HTN impiden pronunciarse sobre su naturaleza y sobre el territorio en el que se realizaron.

3.- Por todo ello, en el mencionado escrito de 23 de noviembre de 2012 la Directora General de la AEAT solicitó a esta Junta Arbitral que declare que la HTN debe calcular, conforme a lo establecido en los artículos 21 y 33 del Convenio

Económico, el volumen de las operaciones realizadas por ENTIDAD 1 en territorio foral y en territorio común en el periodo comprendido entre 2005 y 2012; y que debe reconocer que una parte de tales operaciones (las de agencia de transporte, reparación de vehículos, suministro de combustible y las demás prestaciones de servicios distintos de los "servicios de transporte" propiamente dichos y del arrendamiento de vehículos de transporte) se realizaron en territorio común.

4.- Mediante Resolución de 12 de abril de 2013, el Presidente de esta Junta Arbitral tuvo por planteado el conflicto promovido por la AEAT en el referido escrito de 23 de noviembre de 2012, dio traslado del mismo a la HTN y emplazó a ésta para que, en el plazo de un mes, formulara las alegaciones que considerara pertinentes para fundamentar sus pretensiones y propusiera las pruebas necesarias para acreditar los hechos justificativos de las mismas.

5.- Mediante un escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 30 de mayo de 2013, la Directora-Gerente de la HTN se opuso a la referida pretensión de la AEAT y fundamentó su oposición en las siguientes consideraciones:

1ª.-Ni en la solicitud de comprobación formulada por la AEAT el 22 de junio de 2010, ni en el informe de la Dependencia Regional de Inspección de 18 de junio de 2012 acompañado a esa solicitud, se concretó el ámbito temporal de la comprobación interesada, por lo que la HTN circunscribió ésta a los ejercicios comprendidos entre 2007 y 2012, ambos inclusive, por ser estos los únicos ejercicios no afectados por la prescripción.

2ª.-Las actuaciones de comprobación realizadas por la HTN dan cumplida respuesta a todos los extremos incluidos en la referida solicitud.

3ª.-En el mencionado periodo, ENTIDAD 1 prestó a sus clientes servicios de transporte de mercancías a carga completa, de agencia de transporte y de

arrendamiento de vehículos (camiones y semirremolques), así como servicios, complementarios de los anteriores, de reparación de vehículos y suministro de combustible. En dicho periodo, ENTIDAD 1 no prestó servicios de depósito o almacenaje, ni ninguno de los servicios de logística ofertados en su extinta página web.

4ª.-La delimitación de la expresión "servicios de transporte" que se contiene en los artículos 21-C)-2º y 33-6-C)-2ª del Convenio Económico debe hacerse conforme a lo establecido en la Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de los Transportes Terrestres, y en la Ley 15/2009, de 11 de noviembre, del Contrato de Transporte Terrestre de Mercancías, sin que, a los expresados efectos, sea de aplicación la normativa estatal que regula el IAE.

5ª.-El análisis de los contratos de arrendamiento acompañados por la AEAT al escrito de planteamiento del conflicto lleva a la conclusión de que ENTIDAD 1, además de arrendar a sus clientes los medios de transporte (camiones y semirremolques), les proporciona otros servicios que no constituyen para éstos un fin en sí mismos, sino un medio para disfrutar en mejores condiciones de la prestación principal (la cesión en arrendamiento del camión o del semirremolque); y ello acredita que tales servicios son complementarios o accesorios de dicha prestación principal con la que integran una prestación única.

6ª.-Consiguientemente, a los efectos previstos en los mencionados preceptos del Convenio Económico, en los que, para la localización de los "servicios de transporte" se toma como punto de conexión el domicilio fiscal del sujeto pasivo, todos los servicios prestados por ENTIDAD 1 deben entenderse realizados en Navarra, ya que ENTIDAD 1 tiene su domicilio fiscal en territorio foral.

6.- Mediante Resolución de 31 de octubre de 2013, el Presidente de esta Junta Arbitral dio traslado a la AEAT de las alegaciones formuladas por la

Directora-Gerente de la HTN en el mencionado escrito de 30 de mayo de 2013, declaró abierto el período de instrucción por un plazo de dos meses, designó Ponente al Vocal de esta Junta Arbitral D. José-Antonio Asiáin Ayala y emplazó a las partes para que, en el referido plazo, aportaran los medios de prueba que consideraran oportunos para la acreditación de los hechos justificativos de sus pretensiones.

7.- Durante el referido período de instrucción, ninguna de las Administraciones en conflicto aportó documentación alguna, ni propuso a esta Junta Arbitral nuevos medios de prueba.

8.- Mediante un escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 7 de enero de 2014, ENTIDAD 1, tras expresar que había cambiado su denominación social por la de ENTIDAD 2, formuló las siguientes alegaciones:

1ª.-Habida cuenta de que en el momento en el que la AEAT planteó el conflicto ENTIDAD 1 no tributaba conjuntamente a ambas Administraciones ni por el Impuesto sobre Sociedades ni por el Impuesto sobre el Valor Añadido, sino que en ambos impuestos tributaba exclusivamente a Navarra, la AEAT no debió plantear el conflicto al amparo de lo dispuesto en la letra c) del artículo 11 del Reglamento de esta Junta Arbitral (a cuyo tenor, la Administración General del Estado podrá promover conflicto frente a la Comunidad Foral de Navarra cuando, en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre el Valor Añadido, considere que la proporción correspondiente a cada Administración no es la correcta), sino que debió plantearlo al amparo de lo dispuesto en la letra d) de dicho precepto (a cuyo tenor, la Administración General del Estado podrá promover conflicto frente a la Comunidad Foral de Navarra cuando estime que, por la aplicación de los puntos de conexión, le corresponde la exacción de un determinado tributo declarado y, en su caso, ingresado por el sujeto pasivo en la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, o respecto del cual ésta se haya dirigido a aquel para su declaración o ingreso).

2ª.-La AEAT formuló extemporáneamente el preceptivo requerimiento de inhibición a la HTN, ya que el informe de su Dependencia Regional de Inspección está fechado el 18 de junio de 2010 y dicho requerimiento no se le notificó a la HTN hasta el 1 de octubre de 2010, fecha ésta en la que ya había expirado el plazo de dos meses establecido en el artículo 14.1 del Reglamento de esta Junta Arbitral.

Y también fue planteado extemporáneamente el conflicto propiamente dicho, ya que, a tenor de lo establecido en el artículo 14.2 del citado Reglamento, los conflictos deben plantearse dentro de los quince días hábiles siguientes a aquel en el que la Administración requerida ratifica tácitamente su competencia, ratificación ésta que se produce una vez transcurridos treinta días hábiles desde la notificación del requerimiento de inhibición.

En el caso que nos ocupa, dicha notificación se realizó el 1 de octubre de 2010, por lo que la referida ratificación tácita tuvo lugar el 7 de noviembre de 2012 y el plazo de quince días hábiles para el planteamiento del conflicto finalizó el 24 de noviembre de 2012 y, por tanto, cuando el siguiente día 27 la AEAT presentó el escrito de planteamiento del conflicto, dicho plazo había ya expirado.

3ª.-La HTN no notificó a ENTIDAD 1 el planteamiento del conflicto, con la consiguiente infracción del artículo 51.4 del Convenio y del artículo 16.1 del Reglamento de esta Junta Arbitral, a cuyo tenor "Las Administraciones en conflicto deberán notificar a los interesados en el procedimiento del que trae causa el conflicto el planteamiento del mismo, produciendo tal notificación efectos interruptivos de la prescripción". Consiguientemente, debe decretarse la nulidad de lo actuado a partir de la fecha en la que la AEAT presentó el escrito de planteamiento del conflicto y debe requerirse a la HTN para que notifique a ENTIDAD 1 dicho planteamiento.



4ª.-Las alegaciones de la AEAT sobre la localización de las operaciones de agencia de transporte, reparación de vehículos y suministro de combustible realizadas por ENTIDAD 1 ponen en cuestión el valor probatorio de la diligencia y de las actas extendidas por la Inspección Tributaria de Navarra el 4 de mayo de 2012; documentos éstos que, salvo prueba en contrario (no practicada en este caso), acreditan la certeza de los hechos consignados en ellos.

5ª.-Las operaciones de agencia de transporte realizadas por ENTIDAD 1 constituyen uno de los "servicios de transporte" a los que se refieren los artículos 21-C)-2º y 33-6-C)-2ª del Convenio Económico, por lo que, habida cuenta de que, para la localización de esos servicios, se toma en dichos preceptos como punto de conexión el domicilio fiscal del sujeto pasivo, las referidas operaciones deben entenderse realizadas en Navarra, ya que ENTIDAD 1 tiene su domicilio fiscal en territorio foral.

6ª.-Los servicios de reparación de vehículos y suministro de combustible que ENTIDAD 1 presta a sus clientes son accesorios de su servicio principal (transporte de mercancías por carretera, agencia de transporte y arrendamiento de vehículos de transporte) e integran todos ellos una única prestación, pues no constituyen para la clientela un servicio en sí mismos, sino un medio de disfrutar en mejores condiciones del servicio principal.

9.- Mediante Resolución de 24 de noviembre de 2014, el Presidente de esta Junta Arbitral, en cumplimiento de lo dispuesto en los apartados 4 y 5 del artículo 17 de su Reglamento, puso de manifiesto el expediente a las Administraciones en conflicto y a los interesados y los emplazó a formular, en el plazo de quince días hábiles, cuantas alegaciones estimaran pertinentes para fundamentar sus pretensiones.

10.- Mediante un escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 16 de diciembre de 2014, el Director-Gerente de la HTN formuló sus

alegaciones finales en las que, tras reiterar los argumentos contenidos en el escrito de su antecesora de 30 de mayo de 2013, volvió a solicitar a esta Junta Arbitral que desestimara la pretensión formulada por la AEAT en el escrito de planteamiento del conflicto.

11.- Mediante un escrito presentado en la estafeta de correos nº 25 de Madrid el 17 de diciembre de 2014, que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el siguiente día 22, el Director General de la AEAT formuló sus alegaciones finales, en las que, tras reiterar los argumentos contenidos en el escrito de planteamiento del conflicto y tras rebatir las alegaciones efectuadas por la HTN y por ENTIDAD 1 en los mencionados escritos de 30 de mayo de 2013 y 7 de enero de 2014, ratificó su pretensión de que esta Junta Arbitral declare que la HTN debe calcular, conforme a lo establecido en los artículos 21 y 33 del Convenio Económico, el volumen de las operaciones realizadas por ENTIDAD 1 en territorio foral y en territorio común en el periodo comprendido entre 2005 y 2012; y que debe reconocer que una parte de tales operaciones se realizaron en territorio común.

12.- Mediante un escrito presentado en la Secretaria de esta Junta Arbitral el 29 de diciembre de 2014, ENTIDAD 1 formuló sus alegaciones finales en las que, tras rebatir los argumentos expuestos por la AEAT en el escrito de planteamiento del conflicto y en el escrito al que se refiere el apartado anterior, solicitó a esta Junta Arbitral la desestimación de las pretensiones formuladas por la AEAT.

## **II.- NORMAS APLICABLES**

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

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

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

c).-Las demás disposiciones de general aplicación.

### **III.- FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

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

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

16.- Antes de entrar en el fondo del asunto, debemos resolver las cuestiones procesales planteadas por ENTIDAD 1 en su escrito de 7 de enero de 2014.

Como ya hemos señalado en el apartado 8, la primera alegación de naturaleza procesal que formuló ENTIDAD 1 en el mencionado escrito es que la AEAT no debió plantear el presente conflicto al amparo de lo dispuesto en la letra c) del artículo 11 de nuestro Reglamento, sino que debió plantearlo al amparo de lo dispuesto en la letra d) del citado precepto.

La referida alegación, que no fue reiterada por ENTIDAD 1 en sus alegaciones finales de 29 de diciembre de 2014, debe desestimarse, ya que los conflictos que, como el que nos ocupa, versan sobre el volumen de operaciones realizadas por el obligado tributario en territorio común y en territorio foral a los efectos de la tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre el Valor Añadido, tienen perfecto encaje en la letra c) del artículo 11 de nuestro Reglamento, mientras que los conflictos a los que se refiere la letra d) de dicho precepto son aquellos en los que la discrepancia no afecta al volumen de operaciones realizado por el obligado tributario en los referidos territorios a efectos de la tributación conjunta por los mencionados impuestos, sino que afecta a discrepancias relativas a otros tributos.

A mayor abundamiento, la cuestión procesal de inadecuación de procedimiento que, con esa alegación, parece plantear ENTIDAD 1 carece de trascendencia práctica, ya que, aunque el artículo 11 de nuestro Reglamento contempla hasta cinco supuestos de planteamiento del conflicto por la Administración General del Estado, el procedimiento para tramitarlos y resolverlos es para todos ellos, así como para los promovidos por la Comunidad Foral de Navarra y por la Comisión Coordinadora, el establecido en los artículos 14, 16, 17 y 18 del citado Reglamento; procedimiento éste que, como ya hemos señalado en el apartado anterior, se ha observado en el caso que nos ocupa.

17.- La segunda alegación de naturaleza procesal que formuló ENTIDAD 1 en su escrito de 7 de enero de 2014 es que la AEAT efectuó extemporáneamente el preceptivo requerimiento de inhibición a la HTN y que también planteó extemporáneamente el conflicto propiamente dicho.

Ambas tachas de extemporaneidad, ninguna de las cuales fue reiterada por ENTIDAD 1 en sus alegaciones finales de 29 de diciembre de 2014, deben también desestimarse.

La relativa al requerimiento de inhibición debe desestimarse porque, como hemos señalado en los ordinales 3º y 4º del apartado 1, la contestación de la HTN a la solicitud de comprobación del volumen de operaciones que le formuló el Delegado Especial de la AEAT el 22 de junio de 2010 no tuvo entrada en el Registro de ésta hasta el 30 de julio de 2012, por lo que, a tenor de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 48 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, el plazo de dos meses que para la formulación del requerimiento de inhibición establece el artículo 14.1 de nuestro Reglamento finalizó el 1 de octubre de 2012. Y como el requerimiento en cuestión se formuló en esa fecha, éste no puede, por tanto, ser tachado de extemporaneidad.

Y tampoco puede tacharse de extemporaneidad al planteamiento del conflicto, ya que, como hemos puesto de manifiesto en el primer párrafo del apartado 1, la AEAT planteó el conflicto el 23 de noviembre de 2012 mediante un escrito de su Directora General que, al amparo de lo dispuesto en el artículo 38.4 de la citada Ley 30/1992, presentó ese día en la estafeta de correos nº 25 de Madrid.

Dicha presentación tuvo, por tanto, lugar dentro del plazo establecido para el planteamiento de los conflictos en el artículo 14.2 de nuestro Reglamento; plazo éste que, en el caso que nos ocupa, finalizó, como reconoció ENTIDAD 1 en su escrito de 7 de enero de 2014, el 24 de noviembre de 2012.

18.- La tercera y última alegación de naturaleza procesal que formuló ENTIDAD 1 en su escrito de 7 de enero de 2014 es que la HTN no le notificó que la AEAT había planteado el conflicto, con la consiguiente infracción del artículo 51.4 del Convenio y del artículo 16.1 de nuestro Reglamento; infracción ésta que, a juicio de ENTIDAD 1, determina la nulidad de lo actuado a partir de la fecha en la que la AEAT presentó el escrito de planteamiento del conflicto y la necesidad de que se requiera a la HTN para que notifique a ENTIDAD 1 dicho planteamiento.

La referida alegación, que no fue reiterada por ENTIDAD 1 en sus alegaciones finales de 29 de diciembre de 2014, debe asimismo desestimarse, ya que la notificación a la que se refieren los citados preceptos debe practicarse en el marco del procedimiento del que trae causa el conflicto y, por tanto, la ausencia de dicha notificación no puede afectar ni a la validez ni a la eficacia de lo actuado en el procedimiento de tramitación y resolución del conflicto propiamente dicho.

En lo que a este último procedimiento respecta, consta en el expediente que el 6 de noviembre de 2013 el Secretario de esta Junta Arbitral notificó a ENTIDAD 1 la incoación del conflicto y el objeto del mismo y le emplazó para, en el plazo de dos meses, acceder al expediente, formular alegaciones y aportar pruebas; y consta también que ENTIDAD 1 evacuó dicho traslado mediante la presentación en la Secretaria de esta Junta Arbitral el 7 de enero de 2014 del referido escrito de alegaciones.

19.- La primera cuestión sustantiva sobre la que existe controversia entre las Administraciones en conflicto es si las actuaciones realizadas por la HTN, a requerimiento de la AEAT, para comprobar el lugar de realización de las operaciones efectuadas por ENTIDAD 1 permiten o no establecer conclusiones a ese respecto.

Tal controversia versa sobre la interpretación y aplicación al concreto caso que nos ocupa del artículo 5.1 del Convenio Económico, en el que se establece que el Estado y la Comunidad Foral de Navarra colaborarán en la aplicación de sus respectivos regímenes tributarios y, a tal fin, se facilitarán mutuamente las informaciones y ayudas necesarias.

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

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

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

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

21.- La documentación obrante en el expediente pone de manifiesto que la única actuación de comprobación realizada por la HTN fue la de solicitar información al representante legal de ENTIDAD 1 sobre las actividades realizadas por ésta.

Dicha solicitud de información, que se plasmó en la diligencia y en las actas extendidas por dicho Servicio a ENTIDAD 1 el 4 de mayo de 2012, en las que se recogen las manifestaciones del representante legal de ENTIDAD 1, es, sin duda alguna, pertinente y útil para la finalidad perseguida, pero no es suficiente.

Y no lo es porque no consta que las manifestaciones efectuadas por el representante legal de ENTIDAD 1 hubieran sido objeto, por parte del Servicio de Inspección de la HTN, de verificación alguna; y porque esa falta de verificación impide que a las mismas les resulta aplicable la presunción de certeza establecida

en el artículo 135 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, y en el artículo 61 del Reglamento de la Inspección Tributaria de Navarra aprobado por el Decreto Foral 152/2001, de 11 de junio. Y es que, como precisó el Tribunal Constitucional en su Sentencia nº 76/1990, de 26 de abril, la presunción de certeza de que gozan los hechos consignados en las diligencias y en las actas de la inspección tributaria sólo alcanza a los hechos comprobados directamente por el actuario. Y en similares términos se ha manifestado la Sala Tercera del Tribunal Supremo en diversas Sentencias entre las que cabe destacar las de 18 de septiembre de 2008 y 15 de marzo de 2012.

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

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

22.- Existe también controversia entre las Administraciones en conflicto en lo que se refiere al alcance temporal del mismo.

Como hemos señalado en el capítulo de antecedentes, la AEAT extendió el conflicto a los ejercicios comprendidos en el periodo 2005-2012, mientras que la HTN precisó que ni en la solicitud de comprobación formulada por la AEAT el 22 de junio de 2010, ni en el informe de su Dependencia Regional de Inspección de 18 de junio de 2010 acompañado a esa solicitud, se concretó el ámbito temporal de la comprobación interesada, por lo que la Inspección Tributaria de Navarra, que



no inició sus actuaciones hasta el 9 de febrero de 2012, circunscribió ésta a los ejercicios que en esa fecha no estaban afectados por la prescripción; es decir, a los comprendidos en el periodo 2007-2012.

Cierto es que, ni en la referida solicitud de comprobación, ni en el mencionado informe de su Dependencia Regional de Inspección, concretó la AEAT el ámbito temporal de la comprobación que interesaba; pero no es menos cierto que el 22 de junio de 2010 la AEAT solicitó a la HTN que comprobara el volumen de operaciones realizado por ENTIDAD 1 en territorio común y en territorio foral.

Pues bien, a juicio de esta Junta Arbitral, debe entenderse que esa solicitud llevaba implícito un requerimiento de pago de las cantidades que la HTN hubiera podido percibir de ENTIDAD 1 por las operaciones realizadas en territorio común; y que esa solicitud interrumpió la prescripción del eventual crédito que, en esa fecha, pudiera ostentar la AEAT frente a la HTN por las referidas operaciones.

Ha quedado ya dicho, sin embargo, que la HTN no inició sus actuaciones de comprobación hasta el 9 de febrero de 2012; fecha ésta en la que la HTN no podía ya comprobar válidamente las operaciones realizadas por ENTIDAD 1 en 2005 y 2006 por haberse presumiblemente extinguido ya, por prescripción, las obligaciones tributarias que hubieran podido derivarse de tales operaciones.

Respecto de dichas operaciones, la obligación de hacer que, a raíz de la citada solicitud de la AEAT, recaía sobre la HTN devino así de imposible cumplimiento y, como consecuencia de ello, la HTN se vio liberada de hecho de la eventual obligación de abonar a la AEAT las cantidades que hubiera podido percibir de ENTIDAD 1 por las operaciones realizadas en esos años en territorio común.

La decisión adoptada por la HTN en febrero de 2012 de limitar su comprobación a los ejercicios no prescritos (los comprendidos en el periodo 2007-2012) fue, en ese momento, formalmente correcta, pero tuvo su origen en el injustificado retraso con el que la HTN inició una comprobación que le había sido solicitada por la AEAT en junio de 2010.

Y, aunque escapa a nuestra competencia resolver sobre las consecuencias jurídicas que de esa falta de diligencia pudieran derivarse, estimamos que si el injustificado retraso de la HTN en el inicio de la comprobación hubiera ocasionado algún daño a la AEAT, podría ésta ejercitar las correspondientes acciones de reparación, incluida, en su caso, la exigencia de responsabilidad patrimonial que regula el artículo 139.1 de la Ley 30/1992, pues, como ha señalado la Sala Tercera del Tribunal Supremo en su Sentencia de 24 de febrero de 1994 (recurso nº 9267/1990), las Administraciones Públicas pueden considerarse, a los efectos previstos en dicho precepto, como "particulares".

23.- Las Administraciones en conflicto discrepan asimismo sobre si las operaciones realizadas por ENTIDAD 1 como agencia de transporte constituyen o no uno de los "servicios de transporte" que contemplan los artículos 21-C)-2º y 33-6-C)-2ª del Convenio Económico.

La AEAT sostiene que dichos "servicios de transporte" se corresponden con las actividades clasificadas en las agrupaciones 71, 72, 73 y 74 de la tarifa del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), así como en el epígrafe 752 en cuanto al remolque-transporte de navíos y en el epígrafe 757 en cuanto a las mudanzas; y concluye, por ello, que la actividad de agencia de transporte, para la que ENTIDAD 1 está dada de alta en el epígrafe 756 (Actividades auxiliares y complementarias del transporte), no constituye uno de los "servicios de transporte" que contemplan los citados preceptos del Convenio Económico, sino que constituye una de las "prestaciones de servicios" contempladas en sus artículos 21-B)-1º y 33-6-B)-1ª.

La HTN sostiene, por el contrario, que las operaciones realizadas por ENTIDAD 1 como agencia de transporte constituyen uno de los "servicios de transporte" que contemplan los artículos 21-C)-2º y 33-6-C)-2ª del Convenio Económico.

La cuestión controvertida no es baladí, ya que los artículos 21 (relativo al Impuesto sobre Sociedades) y 33 (relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido) del Convenio Económico establecen el ordinal 1º de su letra B) una regla general ("Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en Navarra cuando se efectúen desde dicho territorio") y diversas excepciones, entre las que figura la señalada en el ordinal 2º de su letra C) (Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa" se entenderán realizados en Navarra cuando el sujeto pasivo que los preste tenga su domicilio fiscal en territorio foral).

Así pues, si las operaciones realizadas por ENTIDAD 1 como agencia de transporte se calificaran, como sostiene la HTN, como "servicios de transporte", sería de aplicación la referida excepción a la regla general y tales operaciones tributarían, por tanto, a Navarra, ya que ENTIDAD 1 tiene su domicilio fiscal en territorio foral; mientras que si, como sostiene la AEAT, se entendiera que dichas operaciones no merecen esa calificación, sería aplicable la regla general y, en consecuencia, las operaciones de agencia de transporte realizadas por ENTIDAD 1 desde territorio común no tributarían a Navarra, sino a la Hacienda del Estado.

Como ya señalamos en la Resolución que puso fin al conflicto nº 55, entendemos que, para determinar el alcance de los "servicios de transporte" a los que se refieren los citados preceptos del Convenio Económico, no hay que acudir, como sostiene la AEAT, a la normativa estatal que regula el IAE, sino que hay que acudir, como sostiene la HTN, a la normativa reguladora del transporte en el periodo en cuestión, es decir, a la Ley 16/1987, de 30 de enero, de Ordenación de

los Transportes Terrestres, y a la Ley 15/2009, de 11 de noviembre, del Contrato de Transporte Terrestre de Mercancías.

En su artículo 1.1.3, la derogada Ley 16/1987 consideró a la actividad de agencia de transporte como una actividad auxiliar y complementaria del transporte.

Por su parte, la vigente Ley 15/2009 define en su artículo 2.1 el contrato de transporte terrestre de mercancías como aquel por el que el porteador se obliga frente al cargador, a cambio de un precio, a trasladar mercancías de un lugar a otro y a ponerlas a disposición de la persona mencionada en el contrato. Y, en su artículo 4, dicha Ley establece que "Cargador es quien contrata en nombre propio la realización de un transporte y frente al cual el porteador se obliga a efectuarlo" y que "Porteador es quien asume la obligación de realizar el transporte en nombre propio con independencia de que lo ejecute por sus propios medios o contrate su realización a otros sujetos". Y dispone en su artículo 5.2 que los operadores y agencias de transporte sólo podrán contratar en nombre propio.

Así pues, a tenor de lo dispuesto en los citados preceptos, la actividad de agencia de transporte debe calificarse como uno de los "servicios de transporte" que contemplan los artículos 21-C)-2º y 33-6-C)-2ª del Convenio Económico, ya que la derogada Ley 16/1987 calificó dicha actividad como auxiliar y complementaria del transporte y debe tener, por tanto, la misma consideración que los "servicios de transporte" propiamente dichos; y la vigente Ley 15/2009 establece que el agente de transporte contrata y presta sus servicios en nombre propio aunque no lo ejecute con sus propios medios, por lo que tales servicios en nada se diferencian de los citados "servicios de transporte".

Consiguientemente, todas las operaciones realizadas por ENTIDAD 1 en la condición de agencia de transporte deben entenderse realizadas en Navarra por ser éste el lugar en el que tiene su domicilio fiscal.

24.- Las Administraciones en conflicto discrepan asimismo en lo relativo a si los servicios de reparación y de suministro de combustible que se contemplan en los contratos de arrendamiento acompañados al escrito de planteamiento del conflicto constituyen o no prestaciones accesorias de la principal (la cesión en arrendamiento de camiones o semirremolques).

Tampoco esta cuestión es baladí, ya que, como hemos señalado en el apartado anterior, los artículos 21 (relativo al Impuesto sobre Sociedades) y 33 (relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido) del Convenio Económico establecen el ordinal 1º de su letra B) una regla general (“Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en Navarra cuando se efectúen desde dicho territorio”) y diversas excepciones, entre las que figura la señalada en el ordinal 2º de su letra C) (Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa” se entenderán realizados en Navarra cuando el sujeto pasivo que los preste tenga su domicilio fiscal en territorio foral).

Para la AEAT, los citados servicios de reparación y de suministro de combustible no deben ser considerados como accesorios de la prestación principal (la cesión en arrendamiento del camión o del semirremolque), sino como servicios autónomos, por lo que, en su opinión, para determinar la localización de los mismos hay que estar a la mencionada regla general y, como consecuencia de ello, ENTIDAD 1 deberá tributar proporcionalmente a la Hacienda del Estado por los servicios de reparación y de suministro de combustible que preste desde territorio común.

Para la HTN, los referidos servicios de reparación y de suministro de combustible son, por su propia naturaleza, accesorios o complementarios de la prestación principal; y lo son también por su finalidad de posibilitar que el transportista/arrendatario obtenga dichos servicios en mejores condiciones económicas y de propiciar una mejor conservación de los camiones y

semirremolques arrendados. Sostiene, por todo ello, la HTN que estas prestaciones accesorias o complementarias integran, junto con la prestación principal, una única prestación para cuya localización hay que estar a la excepción que contemplan los artículos 21-C)-2º y 33-6-C)-2ª del Convenio Económico y, como consecuencia de ello, los servicios en cuestión deben entenderse realizados en Navarra, ya que ENTIDAD 1 tiene su domicilio fiscal en territorio foral.

Considera esta Junta Arbitral que, para dilucidar esta discrepancia, hay que atender a lo estipulado en los contratos acompañados por la AEAT al escrito mediante el que planteó el conflicto:

a).-En lo que respecta al servicio de reparación, en dos de los mencionados contratos (páginas 10 a 12 y 60 a 63 del citado escrito) se estipula que ENTIDAD 1 pone a disposición del transportista/arrendatario un semirremolque de su propiedad para cuya tracción aporta éste un determinado vehículo, reservándose ENTIDAD 1 el derecho de determinar cuándo el semirremolque arrendado precisa reparación o revisión y el momento y lugar donde ésta deba realizarse.

En el tercero de los mencionados contratos (páginas 13 a 22 del citado escrito) se estipula que ENTIDAD 1 cede en arrendamiento al transportista/arrendatario un determinado camión de su propiedad que éste se compromete a destinar única y exclusivamente a la realización de las operaciones de transporte público de mercancías que determine la propia ENTIDAD 1. Es decir, ENTIDAD 1 contrata el transporte con el transportista/arrendatario y le cede para ello en arrendamiento un camión de su propiedad.

Se estipula asimismo en dicho contrato que la conservación y reparación ordinaria del camión arrendado (entendiendo por tal los gastos de mantenimiento especificados en el Anexo 1 del contrato y los derivados del uso y desgaste de neumáticos) será realizada por ENTIDAD 1 en su condición de parte arrendadora y será satisfecha por el transportista/arrendatario mediante el pago de un

determinado precio, reservándose ENTIDAD 1 el derecho de determinar cuándo el camión precisa reparación o revisión y el momento y lugar donde ésta deba efectuarse.

Para todas las demás operaciones de conservación y reparación no contempladas en el mencionado Anexo que se realicen en talleres de ENTIDAD 1, se estipula en el contrato que ésta facturará al transportista/arrendatario la mano de obra y el valor de las piezas; y que, cuando dichas operaciones se realicen en talleres externos, ENTIDAD 1 facturará al transportista/arrendatario el importe de la reparación más un 10% en concepto de gastos administrativos.

Por todo ello, entiende esta Junta Arbitral que las citadas estipulaciones de los contratos acompañados por las AEAT al escrito de planteamiento del conflicto ponen de manifiesto que el servicio de reparación se configura en esos contratos como un servicio complementario de la prestación principal de cesión en arrendamiento del camión o del semirremolque, pues no constituye para el transportista/arrendatario un fin en sí mismo, sino un medio para disfrutar en mejores condiciones de la referida prestación principal.

Y tales servicios complementarios de reparación integran, junto con la prestación principal de cesión en arrendamiento del camión o del semirremolque, una única prestación que, a tenor de lo dispuesto en los artículos 21-C)-2º y 33-6-C)-2ª del Convenio Económico, debe entenderse realizada en Navarra, ya que ENTIDAD 1 tiene su domicilio fiscal en territorio foral.

La conclusión que antecede se refiere única y exclusivamente a los contratos acompañados por la AEAT al escrito de planteamiento del conflicto, pero es igualmente válida para los demás contratos que pudiera haber suscrito ENTIDAD 1 con sus clientes en los que el servicio de reparación se configure como complementario de la prestación principal.

Ahora bien, si las actuaciones inspectoras que debe llevar a cabo la HTN pusieran de manifiesto la existencia de contratos que contemplaran la prestación de servicios de reparación no complementarios de la prestación principal, sería de aplicación la regla general establecida en los artículos 21-B)-1º (relativo al Impuesto sobre Sociedades) y 33-B)-1º (relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido) del Convenio Económico y, por tanto, sólo deberían entenderse realizados en Navarra los servicios de reparación prestados por ENTIDAD 1 en territorio foral.

b).-En lo que concierne al servicio de suministro de combustible, las únicas estipulaciones existentes a ese respecto en los contratos acompañados por las AEAT al escrito de planteamiento del conflicto son las contenidas en las cláusulas decimoprimera y decimosegunda del contrato de arrendamiento de camiones (páginas 13 a 22 de dicho escrito). Los contratos de arrendamiento de semirremolques (páginas 10 a 12 y 60 a 63 del citado escrito) no contienen ninguna estipulación relativa a dicho suministro.

En la cláusula decimoprimera del contrato de arrendamiento de camiones se estipula que todos los gastos de combustible serán por cuenta del arrendatario y en la cláusula decimosegunda se establece que ENTIDAD 1, para hacer partícipe al transportista/arrendatario de los descuentos que, en su condición de multinacional del transporte, obtiene en autopistas, repostajes de gasoil, etc., le cede a éste el uso de las tarjetas que posibilitan la obtención de dichos descuentos.

No obstante, algunas de las facturas emitidas por ENTIDAD 1 al transportista/arrendatario que se acompañan al mencionado escrito incluyen suministros de gasoil.

Considera esta Junta Arbitral que las estipulaciones contractuales en las que se establece que todos los gastos de combustible serán por cuenta del



transportista-arrendatario y en las que se ceden a éste las tarjetas que posibilitan la obtención de descuentos en autopistas, estaciones de servicio etc. ponen de manifiesto que el servicio de suministro de combustible prestado por ENTIDAD 1 no constituye un servicio complementario de la prestación principal, por lo que, en lo que concierne a su localización, debe regirse por la norma general establecida en los artículos 21-B)-1º (relativo al Impuesto sobre Sociedades) y 33-B)-1º (relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido) del Convenio Económico y, por tanto, sólo deben entenderse realizados en Navarra los suministros efectuados por ENTIDAD 1 desde territorio foral.

La conclusión que antecede se refiere única y exclusivamente a los contratos acompañados por la AEAT al escrito de planteamiento del conflicto, pero es igualmente válida para los demás contratos que pudiera haber suscrito ENTIDAD 1 con sus clientes en los que se contemplara un servicio de suministro de combustible no complementario de la prestación principal.

Ahora bien, si las actuaciones inspectoras que debe llevar a cabo la HTN pusieran de manifiesto la existencia de contratos que contemplaran un servicio de suministro de combustible de carácter complementario de la prestación principal, sería de aplicación la excepción que contemplan los artículos 21-C)-2º y 33-6-C)-2ª del Convenio Económico y, como consecuencia de ello, el referido servicio debería entenderse realizado en Navarra, ya que ENTIDAD 1 tiene su domicilio fiscal en territorio foral.

25.- Discrepan, por último, las Administraciones en conflicto acerca de la localización del resto de las actividades que pudiera realizar ENTIDAD 1.

Para la AEAT, las limitaciones de la comprobación efectuada por la HTN imposibilitan pronunciarse sobre la naturaleza y la localización de las actividades de depósito o almacenaje para cuyo ejercicio ENTIDAD 1 estaba dada de alta en

el epígrafe 754.1 de la tarifa del IAE y de las actividades de logística ofertadas en Internet.

Para la HTN, las comprobaciones realizadas a requerimiento de la AEAT ponen de manifiesto que ENTIDAD 1 no ha realizado más actividades que las ya mencionadas de transporte de mercancía a carga completa, agencia de transporte, arrendamiento de camiones y semirremolques, reparación de vehículos y suministro de combustible; y que no ha realizado, por tanto, actividades de depósito o almacenaje, ni ninguna de las actividades de logística ofertadas en su extinta página web.

Considera esta Junta Arbitral que, para dirimir esta discrepancia, el único elemento probatorio que obra en el expediente es la diligencia extendida por la Inspección Tributaria de Navarra el 4 de mayo de 2012, en la que consta la manifestación del representante legal de ENTIDAD 1 de que ésta no prestó en el período 2007-2011 servicios de depósito o almacenaje y de que los servicios ofertados en su día en la página web corporativa (aprovisionamiento y entregas 'just in time', almacenaje y gestión de stocks y gestión logística de la cadena de suministro) eran prestados por otra empresa del grupo denominada ENTIDAD 3.

Esa manifestación no fue objeto de comprobación alguna por parte de la HTN, por lo que, por las razones expuestas en el apartado 21, tenemos que reiterar que ésta no ha dado cumplimiento a las exigencias de colaboración y ayuda que establece el artículo 5 del Convenio Económico; y debemos, por ello, estimar la pretensión formulada respecto de este extremo por la AEAT en el escrito de planteamiento de conflicto.

Consiguientemente, la HTN deberá comprobar, mediante el ejercicio de las facultades que le atribuye la normativa reguladora de su Inspección Tributaria, si ENTIDAD 1 realizó o no las citadas operaciones y, en su caso, el lugar desde el que las realizó; y deberá informar a la AEAT de las actuaciones de comprobación

realizadas a tal fin y de los criterios utilizados para determinar el lugar de realización de las operaciones que hayan sido objeto de comprobación.

#### **IV.-ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL MISMO**

En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral acuerda:

**Primero.-** Declarar que la HTN deberá calcular el volumen de operaciones de ENTIDAD 2 (antes ENTIDAD 1) en los ejercicios 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 y 2012 conforme a lo dispuesto en los artículos 21 y 33 del Convenio Económico y deberá informar a la AEAT de las actuaciones de comprobación realizadas a tal fin y de los criterios utilizados para determinar el lugar de realización de las operaciones que hayan sido objeto de comprobación.

**Segundo.-** Declarar que la HTN deberá realizar dicho cálculo conforme a lo señalado en los apartados 23, 24 y 25 de este acuerdo.

**Tercero.-** Declarar que la HTN retrasó indebidamente la comprobación instada por la AEAT el 22 de junio de 2010.

**Cuarto.-** Notificar el presente acuerdo, en la forma reglamentariamente establecida, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Comunidad Foral de Navarra y a ENTIDAD 2 (antes ENTIDAD 1).

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

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo ante la Sala

Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso deberá interponerse en el plazo de dos meses, contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

Pamplona, 9 de septiembre de 2015.

EL PRESIDENTE

LOS VOCALES

Antonio Cayón Galiardo    José Antonio Asiain Ayala    Eugenio Simón Acosta