

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

Conflicto: 61/2013

Tipo de conflicto: positivo

Promotor: Administración General del
Estado

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

Objeto: Discrepancias sobre el volumen
de operaciones realizado en territorio
común y territorio foral por ENTIDAD 1 en
los ejercicios 2006 a 2010

RESOLUCIÓN DEL CONFLICTO Nº 61

En sesión celebrada el 3 de marzo de 2016, 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.^a Natalia Conde San Martín (Secretaria), en el conflicto de competencias nº 61, planteado por la Administración Tributaria del Estado contra la Comunidad Foral de Navarra, en relación con el volumen de operaciones de la entidad ENTIDAD 1 en el período 2006-2010, 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 3 de abril de 2013, que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el siguiente día 4, 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 2006 y 2010, 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 30 de noviembre 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 12 de enero de 2011 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 5 de diciembre de 2012 que tuvo entrada en el Registro de la Delegación Especial de la AEAT en Navarra el siguiente día 10, 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 23 de noviembre de 2012, se ponía de manifiesto que, a tenor de lo establecido en el Convenio Económico, en los ejercicios 2007, 2008 y 2009 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 esos ejercicios, ENTIDAD 1 había tributado correctamente.

El Director del Servicio de Inspección Tributaria de la HTN acompañó a dicho escrito de 5 de diciembre de 2012 la mencionada diligencia y las referidas actas, en las que se hace constar que las actuaciones de comprobación se iniciaron el 4 de mayo de 2012.

4º.-A la vista de dicha comunicación, el Delegado Especial en Navarra de la AEAT, mediante un escrito de 8 de febrero de 2013, requirió formalmente a la HTN para que determinara el volumen de operaciones efectuado por ENTIDAD 1 en territorio foral y en territorio común durante los ejercicios comprendidos entre 2006 y 2010, ambos inclusive.

5º.-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 3 de abril de 2013, 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 es suficiente para determinar el lugar de realización de las operaciones de ENTIDAD 1.

b).-La actividad empresarial que realiza ENTIDAD 1 es la comercialización de conservas vegetales y, a tenor de lo dispuesto en la regla general que establecen los artículos 21-A)-4º y 33-6-A)-4º del Convenio Económico, las entregas de bienes muebles corporales se entenderán realizadas en Navarra

cuando se realice desde territorio navarro la puesta a disposición del adquirente; y cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, tales entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte.

c).-Dicha puesta a disposición se realiza en el momento en el que el transmitente transfiere al adquirente la facultad de disponer del bien, por lo que las referidas entregas deben entenderse realizadas en el lugar en el que efectivamente se realiza la comercialización de los bienes, cualquiera que sea el lugar en el que éstos se encuentren en ese momento.

d).-Consiguientemente, para determinar el lugar de realización de las entregas efectuadas por ENTIDAD 1 es necesario identificar el lugar o lugares en el que ésta dispone de los medios humanos, materiales y económicos necesarios para llevar a cabo dicha comercialización.

e).- ENTIDAD 1 cuenta en distintas localidades situadas en territorio común con los medios humanos, materiales y económicos necesarios para realizar desde dicho territorio la comercialización de conservas vegetales a la que dedica su actividad empresarial.

3.-Por todo ello, en el mencionado escrito de 3 de abril de 2013, 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 durante los ejercicios comprendidos entre 2006 y 2010, ambos inclusive.

4.-Mediante Resolución de 31 de octubre de 2013, el Presidente de esta Junta Arbitral tuvo por planteado el conflicto promovido por la AEAT en el referido escrito de 3 de abril de 2013, 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 Secretaria de esta Junta Arbitral el 2 de enero de 2014, la Directora-Gerente de la HTN se opuso a la referida pretensión de la AEAT y fundamentó su oposición en las siguientes consideraciones:

1°.-La información facilitada por la HTN a la AEAT, en el marco que ésta delimitó en su solicitud de comprobación de 12 de enero de 2011, es suficiente para despejar las dudas que ésta pudiera tener sobre los extremos señalados en dicha solicitud.

2°.-Las presuntas lagunas o insuficiencias de la comprobación realizada por la HTN pueden ser colmadas o completadas por la AEAT, en el periodo de instrucción del procedimiento que regula el Reglamento de esta Junta Arbitral, mediante la aportación de cuantos documentos considere oportunos y la proposición de cuantas diligencias estime necesarias para acreditar los hechos en los que fundamenta su pretensión.

3°.-En el informe de la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de 30 de noviembre de 2010 que dio origen al planteamiento del conflicto, se constata que ENTIDAD 1 tenía centralizadas sus actividades de comercialización en Navarra y, para justificar que debía tributar conjuntamente a ambas Administraciones tanto por el Impuesto sobre el Valor Añadido como por el Impuesto sobre Sociedades, se sostiene en dicho informe que una parte al menos

de las mercancías que comercializó en el periodo en cuestión fueron transportadas, para su entrega a los adquirentes, desde lugares sitios en territorio común.

Sin embargo, en el escrito de planteamiento del conflicto la AEAT no hace mención al transporte de las mercancías, sino que, para fundamentar su pretensión, se limita a alegar que ENTIDAD 1 realiza una parte de su actividad comercial desde localidades situadas en territorio común en las que cuenta, a su entender, con los medios humanos, materiales y económicos necesarios para ello; y que, por tanto, esa parte de su actividad debe entenderse realizada en territorio común.

6.-Mediante Resolución de 6 de febrero de 2014, 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 2 de enero de 2014, 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 Resolución de 13 de mayo de 2015, 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.

9.-Mediante un escrito presentado en la estafeta de correos nº 25 de Madrid el 3 de junio de 2015, que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el siguiente día 8, el Director General de la AEAT formuló sus alegaciones finales, en las que, tras reiterar los argumentos expuestos en el escrito de planteamiento del conflicto acerca de la insuficiencia de las actuaciones de comprobación realizadas por la HTN y de la existencia de indicios de que ENTIDAD 1 dispone en diversas localidades sitas en territorio común de los medios humanos y materiales necesarios para realizar desde las mismas las actividades de comercialización propias de su objeto social, 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 durante los ejercicios comprendidos entre 2006 y 2010, ambos inclusive.

10.- La HTN no formuló alegaciones finales.

II.- NORMAS APLICABLES

11.-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

12.-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.

13.-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.

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

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

que el Estado y la Comunidad Foral de Navarra colaborarán en la aplicación de sus respectivos regímenes tributarios y, a tal fin, se facilitarán mutuamente las informaciones y ayudas necesarias.

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

15.- 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, el 12 de enero de 2011 la AEAT solicitó a la HTN que, conforme a lo pactado por ambas Administraciones en los acuerdos sobre control tributario suscritos en 2006, comprobara el volumen de operaciones que, a tenor de lo establecido en el Convenio Económico, debía entenderse realizado por ENTIDAD 1 en territorio común y en territorio foral.

En el escrito de planteamiento del conflicto, 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, en su escrito de oposición al conflicto planteado por la AEAT, la HTN sostiene que fue suficiente.

16.-La documentación obrante en el expediente pone de manifiesto lo siguiente:

a).-Que, según consta en las actas de "comprobado y conforme" relativas al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Valor Añadido formalizadas el 23 de noviembre de 2012, la HTN inició sus actuaciones el 4 de mayo de 2012.

b).-Que, según consta en dichas actas y en la diligencia extendida ese mismo día 23 de noviembre de 2012, la inspectora actuaria visitó las oficinas e instalaciones de ENTIDAD 1 en MUNICIPIO 1 el 4 de octubre de 2012 y, en el curso de esa visita, constató que allí se almacenaban mercancías para su ulterior comercialización y solicitó a su representante legal información sobre la actividad de la sociedad.

c).-Que la inspectora actuaria unió a la referida diligencia de 23 de noviembre de 2012, en la que se recogen las manifestaciones que efectuó el representante legal de ENTIDAD 1 en dicha visita, la documentación contractual y comercial que el representante legal de ENTIDAD 1 le remitió posteriormente por correo electrónico.

d).-Que tales manifestaciones figuran asimismo en las mencionadas actas de 23 de noviembre de 2012.

e).-Que en dicha diligencia y en las referidas actas se señala que, a tenor de lo establecido en el Convenio Económico, en los ejercicios 2007, 2008 y 2009 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 esos ejercicios, ENTIDAD 1 había tributado correctamente

17.-Dichas actuaciones de comprobación son, sin duda alguna, pertinentes y útiles para la finalidad perseguida, pero, a juicio de esta Junta Arbitral, no son suficientes por las siguientes razones.

a).-No todas las manifestaciones efectuadas por el representante legal de ENTIDAD 1 (como, por ejemplo, las relativas a la actividad que realizaba ENTIDAD 1 en los locales de los que disponía en territorio común, o a las tareas que desempeñaban los trabajadores de su plantilla domiciliados en dicho territorio) fueron objeto, por parte del Servicio de Inspección de la HTN, de la necesaria verificación. Y 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.

b).-El informe de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Navarra en el que se apoya la solicitud de comprobación formulada por la AEAT a la HTN está fechado el 30 de noviembre de 2010 y en el escrito de planteamiento del conflicto sostiene la AEAT que la comprobación de la HTN debió extenderse a los ejercicios comprendidos entre 2006 y 2010 ambos inclusive.

A juicio de esta Junta Arbitral, debe entenderse que esa solicitud de comprobación, que se formalizó el 12 de enero de 2011, 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 4 de mayo de 2012; fecha ésta en la que la HTN no podía ya comprobar válidamente las operaciones realizadas por ENTIDAD 1 en 2006 por haberse presumiblemente extinguido ya, por prescripción, las obligaciones tributarias que hubieran podido derivarse de tales operaciones.

Las actuaciones de comprobación de la HTN se circunscribieron a los ejercicios 2007, 2008 y 2009 y no afectaron, por tanto, ni a 2006 ni a 2010. Prueba de ello es que, en el escrito de 5 de diciembre de 2012 mediante el que el Director del Servicio de Inspección Tributaria de la HTN contestó a la solicitud de comprobación formulada por la AEAT, se afirma que, a tenor de lo establecido en el Convenio Económico, en los ejercicios 2007, 2008 y 2009 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 esos ejercicios, ENTIDAD 1 había tributado correctamente.

Respecto de las operaciones de 2006, la obligación de comprobar su localización que, a raíz de la citada solicitud de la AEAT, recaía sobre la HTN desde enero de 2011 devino, como ha quedado dicho, de imposible cumplimiento y, aunque escapa a nuestra competencia resolver sobre las consecuencias jurídicas que pudieran derivarse del injustificado retraso de la HTN en el inicio de dicha comprobación, consideramos que, si ello 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".

En lo que concierne a las operaciones realizadas por ENTIDAD 1 en 2010, el incumplimiento por la HTN de su obligación de comprobar la localización de las mismas, obliga a esta Junta Arbitral a estimar la pretensión formulada respecto a ellas por la AEAT en el escrito de planteamiento del conflicto.

Y, en lo que se refiere a las operaciones realizadas por ENTIDAD 1 en 2007, 2008 y 2009, entiende esta Junta Arbitral, por las razones anteriormente expuestas en la letra a) de este apartado, que las actuaciones de comprobación llevadas a cabo por la HTN no satisfacen, por insuficientes, las exigencias de colaboración y ayuda que establece el artículo 5 del Convenio Económico; y que, por tanto, debe estimarse la pretensión formulada respecto a las mismas por la AEAT en el escrito de planteamiento de conflicto.

18.-En lo que respecta a la localización de las entregas realizadas por ENTIDAD 1 en el marco de su actividad empresarial de comercialización de productos para la alimentación, las alegaciones de la AEAT han variado sustancialmente.

Así, en el informe de su Dependencia Regional de Inspección de 30 de noviembre de 2010 se sostiene que una parte al menos de los productos que comercializó ENTIDAD 1 fueron transportados, para su entrega a los adquirentes, desde lugares sitios en territorio común, por lo que, a tenor de lo establecido en el último inciso del apartado 4º del artículo 21-A) y en el último inciso del apartado 4º del artículo 33-6-A) del Convenio Económico, dichas entregas deben entenderse realizadas en territorio común.

Sin embargo, en el escrito de planteamiento del conflicto de 4 de abril de 2013, la AEAT alegó que ENTIDAD 1 realizó una parte de su actividad comercial desde localidades situadas en territorio común en las que contaba, a su entender,

con los medios humanos, materiales y económicos necesarios para ello; y que, por tanto, esa parte de su actividad debe entenderse realizada en territorio común.

Y, en su escrito de alegaciones finales de 8 de junio de 2015, la AEAT reiteró que las entregas de productos efectuadas por ENTIDAD 1 deben entenderse realizadas en el lugar o lugares en los que efectivamente se centralicen las labores de comercialización de los mismos, con independencia del lugar en el que aquellos se encuentren físicamente.

Así pues, a los efectos que ahora nos ocupan, la AEAT dejó de considerar relevante el lugar desde el que los productos fueron transportados para ponerlos a disposición de sus adquirentes y pasó a sostener que lo decisivo a esos efectos era el lugar desde el que aquellos fueron comercializados aunque dicho lugar no coincidiera con el lugar en el que los mismos se encontraban.

19.-Por su parte, la HTN sostuvo (tanto en las mencionadas actas de "comprobado y conforme" de 23 de noviembre de 2012, como en el escrito de 2 de enero de 2014 mediante el que formalizó su oposición al conflicto planteado por la AEAT) que, al tener los productos para la alimentación la consideración de bienes corporales, las entregas de tales productos efectuadas por una empresa comercializadora como ENTIDAD 1 deben entenderse realizadas, a efectos del Convenio Económico, en el lugar desde el que se hubieran puesto a disposición de los adquirentes; y que, para determinar dicho lugar, hay que estar al lugar en el que se realiza la actividad económica (ordenación de medios humanos y materiales) de que se trata, es decir, a cualquier sede, establecimiento, oficina o sucursal desde la que se contacta con los adquirentes y se desarrollan todas las operaciones necesarias para la entrega a los mismos de los referidos productos.

Y sostuvo asimismo la HTN que el inciso final del apartado 4º del artículo 21-A) y del apartado 4º del artículo 33-6-A) del Convenio Económico (en el que se establece que las entregas de los bienes que, para su puesta a disposición de los

adquirentes, deban ser objeto de transporte, se entenderán realizadas en el lugar en el que aquellos se encuentren al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte) sólo es aplicable a las entregas de bienes cuyo transporte se inicie en el mismo lugar en el que se realice la actividad económica de la empresa.

20.-Resulta pues incuestionable que, aunque la tesis que ha mantenido la AEAT en sus alegaciones iniciales y finales difiere sustancialmente de la que mantuvo su Dependencia Regional de Inspección en el informe de 30 de noviembre de 2010 del que trae causa el presente conflicto, dicha tesis coincide en lo fundamental con la mantenida por la HTN tanto en las referidas actas de "comprobado y conforme" como en su escrito de oposición al conflicto planteado por la AEAT.

Las Administraciones en conflicto han venido así a aplicar al caso que nos ocupa la doctrina establecida por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en su Sentencia de 13 de abril de 2011 que puso fin al denominado "Caso Rover", que enfrentó a la Diputación Foral de Álava con la AEAT acerca del lugar en el que debía entenderse efectuada la entrega de los vehículos comercializados en España por la entidad ENTIDAD 2. En esa Sentencia, afirmó dicha Sala que *"dado que la puesta a disposición se realiza en el momento en que se entiende efectuada la entrega de bienes, esto es, en el momento en que el vendedor transfiere al adquirente la facultad de disponer el bien en calidad de propietario, la entrega de los vehículos que implica la transmisión del poder de disposición de los mismos se produce cuando el vehículo es facturado al concesionario, contra el abono de su precio a ENTIDAD 2 merced a la entrega de la correspondiente documentación técnica, que hasta ese momento ha seguido en poder de ENTIDAD 2, propietaria del mismo, lo que implica a su vez que el cliente final cerraba la operación con el concesionario y abonaba a este su precio"*.

Y añadió a continuación el Alto Tribunal que *"Por tanto, para apreciar el lugar desde donde se realizaban las entregas hay que estar al lugar en donde se centralizaban las labores de comercialización de los vehículos y radicaba la sede principal, con independencia del lugar en el que física o materialmente se encontraban los bienes, por lo que habiéndose acreditado en las actuaciones que ENTIDAD 2, carecía de instalaciones en el País Vasco y que toda la actividad se desarrollaba desde sus centros de trabajo sitos en la Comunidad Autónoma de Madrid, no cabe hablar de entregas realizadas desde el País Vasco"*.

En lo que concierne a la regla del Concierto Económico del País Vasco relativa a las entregas de bienes que, para su puesta a disposición de los adquirentes, deban ser objeto de transporte, se señala en la citada Sentencia que *"ha de interpretarse en el sentido de que se integra en el mismo párrafo en el que se enuncia la regla básica para las entregas de bienes muebles corporales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, según la cual se entenderán realizadas en territorio del País Vasco "cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente", por lo que sólo puede jugar para entregas de bienes sujetas al Impuesto cuando se realice desde el territorio vasco la puesta a disposición del adquirente. Otra interpretación supondría dar toda la relevancia al lugar donde se sitúan las campas que puede ser distinto del territorio en el que opere el sujeto pasivo"*.

En lo que se refiere a la localización de las entregas efectuadas por ENTIDAD 1, las Administraciones en conflicto, asumiendo la doctrina establecida por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en la mencionada Sentencia, sostienen que tales entregas deben entenderse realizadas en el lugar desde el que los bienes corporales objeto de las mismas se hubieran puesto a disposición de los adquirentes; y que dicha puesta a disposición debe entenderse realizada en el lugar en el que ENTIDAD 1 realizó la actividad económica (ordenación de medios humanos, materiales y económicos) de comercialización de tales bienes.

Respecto a los criterios para determinar la localización de las entregas efectuadas por ENTIDAD 1 no existe, pues, entre las partes ninguna controversia que deba ser resuelta por esta Junta Arbitral.

IV.-ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL MISMO

En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral acuerda:

Primero.-Declarar que la HTN retrasó indebidamente la comprobación instada por la AEAT el 12 de enero de 2011 y que esa indebida demora imposibilitó la comprobación por la HTN del volumen de operaciones de ENTIDAD 1 en 2006.

Segundo.-Declarar que la HTN deberá calcular el volumen de operaciones de ENTIDAD 1 en los ejercicios 2007, 2008, 2009 y 2010 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.

Tercero.-Declarar que la HTN deberá realizar dicho cálculo conforme a lo señalado en el apartado 20 de este acuerdo.

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

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

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

Pamplona, 3 de marzo de 2016.

EL PRESIDENTE

LOS VOCALES

Antonio Cayón Galiardo José Antonio Asiáin Ayala Eugenio Simón Acosta