

**REC.ORDINARIO(c/a) Num.: 532/2008**

**Votación: 15/12/2010**

**Ponente Excmo. Sr. D.: Juan Gonzalo Martínez Micó**

**Secretaría Sr./Sra.: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo**

**SENTENCIA**

**TRIBUNAL SUPREMO.**

**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN: SEGUNDA**

**Excmos. Sres.:**

**Presidente:**

**D. Rafael Fernández Montalvo**

**Magistrados:**

**D. Juan Gonzalo Martínez Micó**

**D. Emilio Frías Ponce**

**D. Ángel Aguallo Avilés**

**D. José Antonio Montero Fernández**

En la Villa de Madrid, a quince de diciembre de dos mil diez.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados anotados al margen, el presente recurso contencioso-administrativo núm. 532/2008, interpuesto por las entidades mercantiles ENTIDAD1 y ENTIDAD2, representadas por Procurador y dirigidas por Letrado, contra la Resolución de fecha 5 de junio de 2008 dictada por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra en los conflictos números 3/2007 y 4/2007 sobre determinación de la Administración competente para la práctica de las devoluciones por exceso de IVA en los ejercicios 1989 y 1990.

Se ha personado en calidad de parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO y en su representación y defensa el Abogado del Estado.

Ha comparecido en concepto de *parte codemandada* la COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA, representada por Procurador y dirigida por Letrado.

También ha comparecido, en calidad de parte interesada, la DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPÚZCOA, representada por Procuradora y dirigida por Letrada de la Dirección General de Régimen Jurídico del Departamento de Presidencia y Administración Foral.

La sentencia tiene su origen, según se desprende de la Resolución citada de la Junta Arbitral, en los siguientes

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

1º) ENTIDAD1 es una entidad con domicilio social y fiscal en territorio de la Comunidad Foral de Navarra, que tiene como actividad y objeto social la importación, exportación y comercio interior de productos metálicos. La precitada entidad venía presentando a la Hacienda Foral de Navarra las declaraciones-autoliquidaciones correspondientes al Impuesto sobre el Valor

Añadido, años 1988, 1989 y 1990, y por el concepto operaciones interiores. A consecuencia de las operaciones de todo tipo desarrolladas en aquellos periodos, el resultado de estas declaraciones-autoliquidaciones se concreta en unas cuotas negativas o a devolver.

El mecanismo por el que se origina este derecho a la devolución es el siguiente: ENTIDAD1, al realizar determinadas importaciones de bienes, soportará, entre otros tributos, la exacción del IVA-IMPORTACIONES, tributo de competencia estatal que debe ser satisfecho en las dependencias aduaneras de la Agencia Estatal de Administración Tributaria; en ese momento nace también el derecho a la compensación-deducción de las cuotas soportadas o, en su caso, a la devolución de las mismas.

Posteriormente, como consecuencia de la realización de las entregas o ventas de los productos importados, estas operaciones son nuevamente objeto de tributación por el concepto IVA-Operaciones Interiores, generando las correspondientes cuotas a ingresar, aunque de las mismas serán deducibles las cuotas que hubiese soportado en las anteriores importaciones. Ahora bien, si las cuotas soportadas en las importaciones superan a las cuotas a ingresar generadas en las operaciones interiores, surgirá el derecho a la devolución del exceso soportado.

**2º)** En 1991, ENTIDAD1, ante la ausencia de cuotas (positivas) originadas por sus ventas a clientes, en cuantía suficiente para poder absorber las deducciones pendientes generadas por sus importaciones, solicita a la Administración Foral de Navarra la devolución del exceso ingresado cuyo importe inicial es de IMPORTE1.

La citada solicitud de devolución es objeto de denegación por la Administración Foral de Navarra el 5 de abril de 1993, razón por la que la interesada recurrió ante el Órgano de Informe y Resolución de la Administración Foral, de quien no obtuvo resolución expresa hasta el 10 de noviembre de 1998.

En esta Resolución, entiende el Órgano de Informe y Resolución que la entidad, aun teniendo derecho a la devolución, sólo ha realizado importaciones de productos cuya aduana de entrada no estaba situada en el territorio de la Comunidad Foral, ni tampoco las mercancías fueron expedidas a sus destinatarios desde el territorio de Navarra, por lo que, en aplicación de la Ley 18/1986, de adaptación del Convenio Económico al nuevo régimen de imposición indirecta, no corresponde a Navarra practicar la de referencia.

**3º)** Contra la desestimación de la anterior reclamación, interpone recurso contencioso administrativo nº 31/99 que es resuelto el *7 de septiembre de 2001* por el *Tribunal Superior de Justicia de Navarra* en el sentido de que la Administración competente para practicar la devolución que se solicita es la competente para exigir el tributo satisfecho en las entregas interiores, sea cual fuere la Administración competente para exigir las cuotas soportadas en la importación.

Por consiguiente, la determinación de la Administración competente para la práctica de la devolución vendrá determinada en función del lugar en el que se realizaron las entregas o desde el que se inició el transporte de las mismas hacia sus destinatarios.

**4º)** En tanto se producía la resolución de sus pretensiones ante la Hacienda Foral de Navarra y dado que esta Administración denegaba la devolución solicitada fundándose en su propia falta de competencia, ENTIDAD1 dirige su solicitud de devolución, el 23 de enero de 1995, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, quien, el 14 de diciembre de 1995, deniega también esta petición, por lo que, siguiendo los cauces correspondientes, reclama ante el TEAR de Navarra.

El citado órgano dicta resolución desestimatoria el 17 de diciembre de 1996, amparándose en el informe emitido por el Inspector Regional de la AEAT de Navarra en el que se calificaban las operaciones como negocio simulado por entender que la entidad carecía de medios con que realizar las operaciones que se declaraban.

**5º)** Ante la desestimación en vía administrativa, ENTIDAD1 plantea recurso contencioso administrativo nº 429/97, ante el TSJ de Navarra que, el 17 de enero de 2001, dicta sentencia desestimatoria del recurso.

Considera el Tribunal que puede razonablemente decirse interpretando la Ley 18/1986, que es la Administración foral la que debe proceder a la devolución, evitándose así un empobrecimiento sin causa de la Hacienda estatal.

**6º)** En escrito dirigido a la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, presentado el 15 de diciembre de 2001, ENTIDAD1 solicita que se dicte resolución por la que se determine si la Administración competente para realizar la devolución correspondiente a las cuotas de IVA soportadas es la Administración General del Estado o la Administración de la Comunidad Foral de Navarra.

**7º)** El Presidente de la Junta Arbitral, en resolución de 15 de enero de 2007, acuerda:

1.- Tener por planteado conflicto negativo de competencia entre la Administración General del Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

2.- Notificar la interposición del conflicto a la Administración General del Estado (Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas) y a la Comunidad Foral de Navarra (Consejería de Economía y Hacienda), remitiendo copia de los documentos obrantes en la Junta Arbitral y emplazándolas por treinta días para formular alegaciones y aportar cuanta documentación estimen necesaria para la resolución del conflicto.

3.- Notificar igualmente a las entidades, ENTIDAD1 y ENTIDAD2 la interposición del presente conflicto, dando trámite para alegaciones y aportación de pruebas.

**8º)** La Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas presenta sus alegaciones el 8 de marzo de 2007 en las que, tras ofrecer un resumen de los hechos ocurridos, entiende que, puesto

que ENTIDAD1 presentó sus declaraciones del IVA ante la Comunidad Foral de Navarra, corresponde a la citada entidad la carga de aportar los elementos de juicio que demuestren que sus operaciones estaban conectadas con territorio común.

**9º)** En cuanto a la segunda entidad, ENTIDAD2, cuyo expediente es objeto de acumulación al primero, los hechos que se desprenden del expediente son los siguientes: ENTIDAD2 es una sociedad, domiciliada en Navarra, con domicilio a efectos de notificaciones en DIRECCIÓN1 en MUNICIPIO1 (Navarra), que tiene por objeto, según su propia declaración, la actividad de importación y exportación así como otras operaciones económicas.

Debido a la realización de estas actividades, al igual que en el caso de ENTIDAD1, ha venido desarrollando importaciones y otras operaciones durante el año 1990 que han dado lugar a la determinación de una cuota correspondiente al IVA, de carácter negativo (a devolver), que fue declarada-autoliquidada, como venía haciendo regularmente, ante la Administración de la Hacienda Foral de Navarra. El importe de la devolución solicitada asciende a la cantidad de IMPORTE2.

El citado importe fue solicitado de la Hacienda Foral de Navarra, que denegó su procedencia por resolución de 5 de abril de 1993.

Esta resolución fue objeto de impugnación por ENTIDAD2 ante el Órgano de Informe y Resolución, con idéntica pretensión, y ante el silencio de dicho órgano, solicitó la devolución al Estado el 23 de enero de 1995.

La Administración del Estado deniega, el 14 de diciembre de 1995, la pretensión de ENTIDAD2, con fundamento en el Informe de la Dependencia de Inspección de 21 de noviembre de 1995.

**10º)** Ante la denegación precitada, ENTIDAD2 interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional

de Navarra que también desestima la pretensión por resolución de 17 de diciembre de 1996.

**11°)** Contra el Acuerdo del TEAR de Navarra ENTIDAD2 interpone recurso contencioso administrativo ante el *Tribunal Superior de Justicia de Navarra*, recurso 428/91, quien dicta *sentencia el 16 de marzo de 2001*, declarando que la cuestión a dilucidar se debe centrar en la Resolución del TEAR de Navarra cuando declara la competencia de la Junta Arbitral en relación al asunto planteado (fundamento 3°), por lo que la Sala entiende que no es competente para resolver la petición.

**12°)** Estando pendiente de sentencia el anterior recurso contencioso administrativo (recurso 428/97), el Órgano de Informe y Resolución de la Hacienda de Navarra, en resolución dictada el 27 de abril de 1998, dicta acuerdo desestimando su petición y declarando la competencia del Estado, por lo que ENTIDAD2 acude nuevamente ante el TSJ de Navarra.

**13°)** El *Tribunal Superior de Justicia de Navarra*, recurso 1236/98, dicta *sentencia el 22 enero de 2001* declarando que el punto de conexión aplicable al caso no es el del domicilio de la entidad sino el lugar de realización de las operaciones y que como en el caso enjuiciado no se ha probado que las importaciones hechas por Irún o Pasajes fueran expedidas desde territorio foral de Navarra, procede desestimar el recurso.

**14°)** Ante la existencia de las dos sentencias indicadas y habiendo declarado una de ellas que la competencia para resolver corresponde a la Junta Arbitral, la representación de ENTIDAD2, el 14 de mayo de 2001, se dirige a la Junta Arbitral suplicando se declare, a tenor de previsto en el artículo 19 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, de 19 de julio de 1969, y del artículo 45 del mismo Convenio, modificado por ley de 26 de diciembre de 1990, qué Administración es competente para practicar la devolución del saldo del IVA-1990 pendiente de compensar.

Con posterioridad al escrito antes referido, las actuaciones que se siguen en el asunto concernientes a ENTIDAD2 se refieren tanto a ENTIDAD1 como a ENTIDAD2.

**15°)** El 28 de mayo de 2007, el Presidente de la Junta Arbitral transcurrido el plazo de instrucción, acuerda poner de manifiesto el expediente a las Administraciones tributarias en conflicto y a los interesados a fin de que sean formuladas alegaciones.

El 20 de junio de 2007, el Director General de la AEAT presenta alegaciones a los conflictos acumulados 3/2007 y 4/2007. Las alegaciones del Director General de la AEAT demandan se declare la inadmisión del conflicto o, subsidiariamente, no corresponder a la Hacienda estatal la devolución de las cantidades solicitadas por ENTIDAD1 y ENTIDAD2.

El 18 de junio de 2007, la Administración Foral de Navarra presenta sus alegaciones y el 22 de junio de 2007, ENTIDAD2 y ENTIDAD1 presentan las suyas.

**16°)** La Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, reunida el día 5 de junio de 2008, adoptó el acuerdo de "Primero.- Declarar que, conforme a lo dispuesto en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, la competencia para la práctica de devoluciones relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido de las que dimana este conflicto, no corresponde a la Comunidad Foral de Navarra ni al Estado.

Segundo.- Notificar el presente acuerdo, en la forma reglamentariamente establecida, a la Administración del Estado, a la Comunidad Foral de Navarra y a los interesados.

Tercero.- Informar del presente acuerdo a la Diputación Foral de Guipúzcoa".

**17°)** Contra la Resolución de la Junta Arbitral de 5 de junio de 2008, las sociedades ENTIDAD1 y ENTIDAD2 interpusieron recurso contencioso-

administrativo ante este Tribunal Supremo en escrito de fecha 22 de septiembre de 2008. Al deducir su escrito de demanda terminaban suplicando a la Sala que "dice sentencia en su día estimando el recurso interpuesto, acordando la nulidad de la Resolución impugnada y declarando en relación a los pronunciamientos de la Junta Arbitral en su Resolución recurrida: 1.- Que corresponde a la Comunidad Foral de Navarra la devolución a ENTIDAD1 y ENTIDAD2 de la totalidad de sus respectivas cuotas negativas de IVA reclamadas. 2.- Subsidiariamente, para el caso de no estimarse ser a cargo de la Comunidad Foral de Navarra tal devolución, declarar que la misma corresponde a la Administración Tributaria del Estado en cuanto a la cuota negativa de IVA-1989-1990 correspondiente a IVA-Importaciones ingresadas en los despachos aduaneros respectivos y a la Comunidad Foral de Navarra en cuanto a la parte de la cuota negativa de IVA-1989-1990 correspondiente a Operaciones Interiores de compras y gastos y ordenar que por parte de las Haciendas estatal y foral se adopten los respectivos acuerdos de devolución. 3.- Subsidiariamente, para el caso de no estimar ninguna de las peticiones precedentes, declarar la competencia de la Diputación Foral de Guipúzcoa para la práctica de aquellas devoluciones en su totalidad o en la parte correspondiente a IVA Importaciones.

Conferido el oportuno traslado al Abogado del Estado para que contestase a la demanda, por medio de escrito presentado el 30 de marzo de 2009 formalizó su contestación, solicitando sentencia que desestimase el recurso interpuesto.

Emplazada la Comunidad Foral de Navarra para que contestase a la demanda, mediante escrito presentado el 30 de abril de 2009 formuló su escrito de contestación solicitando que se declare la inadmisibilidad del recurso por recaer sobre cosa juzgada y, en todo caso, se desestime íntegramente el recurso por ser la resolución recurrida conforme con el ordenamiento jurídico.

En escrito presentado el 5 de junio de 2009 la Diputación Foral de Guipúzcoa formuló su contestación a la demanda, solicitando sentencia por la que se declare: 1º. Que no procede la deducción ni la devolución de las cuotas

de IVA soportadas por las mercantiles ENTIDAD1 y ENTIDAD2 porque no realizaron actividad real en el periodo en que se generaron los saldos de IVA a su favor. 2°. Subsidiariamente declare que la actividad desarrollada por las precitadas sociedades era la de comisionistas, por lo que tampoco procede la deducción ni la devolución de las cuotas del IVA soportadas. 3°. Subsidiariamente declare que, en todo caso, las operaciones realizadas por dichas mercantiles se califican como prestaciones de servicios por lo que la competencia para la práctica de las devoluciones del IVA soportado no corresponde a la Diputación Foral de Guipúzcoa.

**18°)** Habiéndose solicitado el recibimiento del proceso a prueba, por Auto de 13 de julio de 2003 se acordó recibir el recurso a prueba. Se practicaron las propuestas por la parte demandante – ENTIDAD1 y ENTIDAD2– y por la parte codemandada -Comunidad Foral de Navarra- con el resultado que obra en autos.

**19°)** En escrito de 30 de julio de 2009, la representación de las sociedades ENTIDAD1 y ENTIDAD2 solicitaron de la Sala que se diese traslado de su escrito de demanda a la Junta Arbitral para que la contestase. Por Providencia de 1 de septiembre se acordó no haber lugar a lo interesado. Recurrída en súplica, fue estimado parcialmente en Auto de 15 de noviembre de 2009, en el que, sin considerar como parte demandada a la Junta Arbitral, se le permitía su intervención en calidad de "amicus curiae" para que formulase, en su caso, el informe que estimase oportuno.

En escrito de 15 de diciembre de 2009 se le confirió a la Junta Arbitral plazo de 20 días para que formulase las alegaciones que estimase procedentes, plazo que transcurrió sin que la Junta Arbitral formulase alegaciones. Con fecha 2 de marzo de 2010 tuvo entrada en este Tribunal escrito de manifestaciones de la Junta Arbitral.

**20°)** Acordado el trámite de conclusiones la representación de ENTIDAD1 y ENTIDAD2 las formuló en escrito de 15 de febrero de 2010, en el que reiteró sentencia estimatoria de las pretensiones de la demanda.

El Abogado del Estado formuló su escrito de conclusiones el 24 de febrero de 2010, solicitando sentencia en el sentido que solicitó en su contestación a la demanda.

La Comunidad Foral de Navarra formuló sus conclusiones en escrito de 12 de marzo de 2010, solicitando sentencia de conformidad también con el suplico de la contestación a la demanda: inadmisibilidad del recurso y, en todo caso, desestimación por ser conforme a Derecho la resolución impugnada.

Finalmente, formuló conclusiones la Diputación Foral de Guipúzcoa en escrito de 30 de marzo de 2010, solicitando sentencia de conformidad con suplico de su escrito de contestación a la demanda.

**21º)** Concluido el procedimiento, por Providencia de 20 de abril de 2010, se señaló para votación y fallo el día 7 de julio de 2010 en cuya fecha, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

**22º)** En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. JUAN GONZALO MARTÍNEZ MICÓ, quien expresa el parecer de la Sección.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.-** El objeto del presente recurso contencioso-administrativo es el enjuiciamiento de la legalidad de la Resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, de 5 de junio de 2008, por la que se acordó declarar que la competencia para la práctica de devoluciones relativas al IVA de las que dimana este conflicto no corresponde ni a la Comunidad Foral de Navarra ni al Estado.

La Junta Arbitral da respuesta, de esta manera, a la cuestión principal del conflicto negativo suscitado entre la Administración del Estado y la Administración de la Comunidad Foral de Navarra consistente en determinar cuál de ellas es la Administración competente para la práctica de las devoluciones instadas por ENTIDAD1 y ENTIDAD2, cuyo principal asciende a la suma de IMPORTE3 e IMPORTE4, respectivamente, más los intereses de demora que les pudieran corresponder.

**SEGUNDO.-** Antes de entrar, en su caso, en la cuestión principal del conflicto suscitado, es preciso que nos pronunciemos sobre una **cuestión de orden público procesal** planteada por la Comunidad Foral de Navarra: la **inadmisibilidad del recurso por concurrir en el presente caso la excepción de cosa juzgada.**

Argumenta la Comunidad Foral que la pretensión aquí esgrimida por las actoras guarda plena identidad subjetiva, objetiva y causal, con las en su día planteadas por las demandantes en los recursos contencioso-administrativos que fueron desestimados, respectivamente, por las sentencias firmes de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 22 de enero de 2001 y de 7 de septiembre de 2001. En efecto, concurre la triple identidad: objetiva, pues se pretenden allí y aquí idénticas devoluciones del IVA; subjetiva, ya que las partes en el proceso son las mismas, de un lado las empresas recurrentes y de otro la Comunidad Foral de Navarra; y causal, ya que es idéntico el motivo de pedir y también la causa de la denegación (incompetencia de la Comunidad Foral de Navarra).

Pues bien, la cuestión relativa a la competencia de la Junta Arbitral para dictar resolución en los expedientes 3 y 4 de 2007, por el motivo de haberse pronunciado con anterioridad el Tribunal Superior de Justicia de Navarra (Sala de lo Contencioso-Administrativo recursos 428/97, 429/97, 1236/1998 y 31/1999) se suscita porque, de conformidad con lo previsto en el *artículo 10 del Reglamento de la Junta Arbitral* previsto en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, *aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo*, "en ningún caso se podrán plantear conflictos sobre

cuestiones ya resueltas o pendientes de resolución por los Tribunales de Justicia".

En relación con esta cuestión la Sala da por bueno el razonamiento de la Resolución recurrida de la Junta Arbitral, que, a la vista del artículo 72 de la LJCA, que declara que las sentencias desestimatorias sólo tienen efectos entre las partes, entiende que no debe hacerse una interpretación literal del precepto legal citado cuando limita los efectos de las sentencias a las partes en el caso, pues esta interpretación entrañaría un vaciamiento de lo ordenado en el citado artículo 10 del Reglamento de la Junta Arbitral. En los casos en que se produzca un conflicto negativo de competencia, como es el que aquí se plantea, resultará difícil que hayan sido "partes" las dos Administraciones implicadas, pues se tratará generalmente de recursos suscitados entre los contribuyentes y una u otra Administración.

Por esta razón la Junta Arbitral considera que la expresión "cuestiones ya resueltas", contenida en las normas reguladoras de su competencia y funcionamiento, no debe entenderse en el sentido de "cosa juzgada", sino en el de que son "cuestiones no resueltas" aquellos asuntos sobre los que no está judicialmente decidida la competencia entre las Administraciones implicadas, y éste es precisamente el caso actual, en el que existen pronunciamientos contradictorios que, al no determinar qué Administración resulta competente, abren la puerta al conflicto negativo.

Por todo ello debe entenderse que el asunto que ahora se plantea como conflicto negativo de competencia entre las dos Administraciones –la del Estado y la de la Comunidad Foral de Navarra– no ha sido resuelto por los tribunales de forma que se prive de jurisdicción a la Junta Arbitral, razón por la que pudo suscitarse el conflicto negativo ante ella.

**TERCERO.-** Rechazada la inadmisibilidad, procede entrar en el examen del fondo de la cuestión: la determinación de la Administración competente -la estatal o la foral de Navarra- para la práctica de las devoluciones instadas por ENTIDAD1 y ENTIDAD2.

1. Debe destacarse, en primer lugar, que no se ha cuestionado, en ningún momento, que el domicilio fiscal de las dos entidades recurrentes se encontrara en Navarra, tal y como ambas entidades han declarado.

Es hecho acreditado la presentación de las declaraciones correspondientes al IVA por ambas entidades ante el Departamento de Economía y Hacienda de Navarra, Departamento ante el que solicitaron la devolución de las cuotas soportadas en exceso.

Tampoco se cuestiona, ni por las propias entidades ni por ninguna de las dos Administraciones en conflicto --la del Estado y la de Navarra-- que el volumen de operaciones durante 1989 y 1990, determinante de la tributación compartida o exclusiva, según la normativa vigente en dicho momento (artículo 21.3 de la Ley 18/1986, de 5 de mayo) excedió de los 200 millones de pesetas, por lo que debían tributar a ambas Administraciones si realizaban entregas de bienes o prestaciones de servicios en los dos territorios o sólo a aquella Administración en la que efectuaran operaciones.

Sentado lo que antecede y antes de seguir adelante, conviene recordar que en varias resoluciones del Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra de las que obran en el expediente se señala, en concreto en la de 16 de marzo de 1998 (expediente nº 289/93), que "a finales de 1989 una serie de empresas siderúrgicas cuyas políticas comerciales se encuentran relacionadas (entre ellas ENTIDAD3, ENTIDAD4 y ENTIDAD5) compran, a través de persona interpuesta, la mayoría de las acciones de ENTIDAD2. La razón de la "utilización" de ENTIDAD2 tiene su motivación en que, al levantarse las fronteras a la importación de productos siderúrgicos planos, las citadas empresas deciden iniciar importaciones por resultarles comercialmente interesantes. No obstante, estas empresas tienen miedo a posibles represalias futuras por parte de los proveedores nacionales, como ENTIDAD6 y ENTIDAD7. En previsión de evitar estas represalias realizan la importación a nombre de ENTIDAD2 y de esta manera sus nombres no aparecen en las estadísticas aduaneras...

Las compras, que se realizan a grandes empresas siderúrgicas europeas, entran en España por carretera (por Irún) o por barco (Pasajes) y se envían directamente al cliente final, que generalmente resulta ser el verdadero gestor económico de la operación, es decir, las empresas citadas cuyas políticas comerciales se encuentran relacionadas. Los pagos se hacen del cliente final al proveedor, sin que ENTIDAD2 intervenga materialmente".

Y más adelante se decía: "Por lo que se refiere al hecho imponible constituido por las importaciones habidas en el caso y producidas desde otros Estados miembros de la Comunidad (en la época a que se contrae el expediente aún no había surgido en sustitución de ellas la figura de hecho imponible consistente en adquisiciones intracomunitarias, que se introdujo por la Directiva 680/1991 y se recibió en el Derecho interno a partir de 1 de enero de 1993), y a cuyo respecto la empresa señala haber hecho esas importaciones ella por sí mientras que la Inspección afirma que en realidad y desde el ángulo económico podía entenderse que se realizaban por una serie de empresas siderúrgicas españolas que llevaban a cabo la importación haciéndolo "a nombre" de la recurrente, de la que, a través de persona interpuesta, ostentaban la mayor parte del capital, y cuyas empresas venían así a comprar los correspondientes bienes a otras siderúrgicas europeas, los cuales entraban por carretera (Irún) o por vía marítima (Puerto de Pasajes) para llegar directamente a los clientes finales (las dichas empresas), las cuales efectuaban sus pagos a los proveedores extranjeros, y ello sin intervención material alguna de ENTIDAD2.

Cabe decir que en casos como el presente tanto pueden arbitrarse operaciones en que el destinatario final adquiriera directamente bienes de los proveedores extranjeros pero que, no obstante ello, resulten importados por otra persona (aquí, por ejemplo e hipotéticamente, la recurrente), pues el hecho imponible de la importación es la pura introducción de un bien en el territorio de aplicación del Impuesto; o, más precisamente (y a esto parecía referirse la Inspección), que la importación se hubiese hecho por una persona (la recurrente) actuando como consignatario (en nombre propio tan sólo), de modo tal que los bienes apareciesen destinados a él, consignados a su nombre y

también a su nombre expedida toda la documentación precisa para el despacho aduanero de los bienes; en definitiva, pues, tales consignatarios, según lo establecido por la normativa estatal del IVA, se considerarían importadores (y, como tales, sujetos pasivos del Impuesto obligados al pago del IVA a la importación) siempre que se cumpliesen los requisitos establecidos en la legislación aduanera; y aparte quedaría la posterior entrega de los bienes por ese consignatario al auténtico destinatario de ellos. Y, obviamente, de modo primordial habría que considerar importadora a la recurrente si ésta, como afirma, llevó a cabo una intermediación en el sentido a que parece referirse; esto es: adquisición propia (en nombre y por cuenta propios) con importación, a lo que hubiere necesariamente que añadir una posterior entrega por su parte a las empresas de que se trata. Por último, si la recurrente hubiese aparecido no ya como consignataria en nombre propio sino actuando como mero "importador material", haciéndolo en nombre y por cuenta de aquellas empresas, los verdaderos importadores (sujetos pasivos del hecho imponible importación) habrían sido éstas; y si el dicho importador material hubiese actuado en nombre y por cuenta de los propios proveedores extranjeros, éstos habrían venido a ostentar la condición y carácter de verdaderos importadores y, como tales, sujetos pasivos del Impuesto por el hecho de la importación siempre que tuviesen un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto. Mas las posibilidades del caso aparecen reducidas a las dos resultantes de las contrapuestas posturas de la empresa y de la Inspección: actuación de la empresa como consignatario en nombre propio o bien como importador-adquirente en plenitud.

**2.** La resolución recurrida de la Junta Arbitral parte de considerar que las operaciones que dan lugar a la solicitud de ambas devoluciones, por su calificación tributaria como operaciones interiores, concretamente como entregas de bienes, tienen como punto de conexión para determinar la Administración competente el lugar de realización de las operaciones, siendo éste, concretamente, el lugar donde se pongan a disposición del cliente o, si son objeto de transporte, el lugar donde se inicie el mismo. Así se disponía en la regla cuarta del artículo 2º.8 A) de la Ley 18/1986, de Adaptación del

Convenio Económico con Navarra al nuevo régimen de Imposición Indirecta, aplicable al caso.

La Junta Arbitral entiende que en el presente caso las importaciones de los productos posteriormente remitidos a diversos puntos del territorio común se realizaron en las aduanas sitas en Irún y Pasajes, sin que fuesen antes objeto de remisión a ningún otro lugar situado en territorio común o de la Comunidad Foral de Navarra.

Así pues, el criterio de la resolución recurrida era el de que las empresas ENTIDAD1 y ENTIDAD2 se dedicaban a una actividad que debía de calificarse de entrega de bienes --venta sin fabricación de bienes muebles--, sobre la base de que los bienes importados entraban en España por el puerto de Pasajes, territorio de la Comunidad Autónoma Vasca --Territorio Histórico de Guipúzcoa-- por lo que, si había transporte, como éste debía comenzar por necesidad en el puerto de Pasajes, éste era el lugar de la entrega, y si no había transporte y los bienes se ponían a disposición de los clientes en la propia aduana de entrada, debían considerarse entregados en territorio vasco.

**3.** Pero lo cierto es que las operaciones de ENTIDAD1 y ENTIDAD2 pueden calificarse, de manera alternativa, a la luz de los datos obrantes en el expediente, como **prestación de servicios de intermediación**, posibilidad ésta que vendría avalada por la falta de medios materiales para llevar a cabo operaciones de entrega, según se desprende del informe de la Inspección Regional de la Delegación Especial de AEAT en Navarra de 21 de noviembre de 1995, prestación de servicios de intermediación que deben localizarse en territorio navarro por encontrarse en él el domicilio fiscal de las entidades demandantes según la regla primera del artículo 2º.8.B) de la Ley 18/1986, de 5 de mayo, de adaptación del Convenio Económico con Navarra al nuevo régimen de imposición indirecta.

En efecto, es patente la falta de medios para la realización de actividades reales de compra-venta, fundamentalmente por la imposibilidad de realizar los pagos de las cantidades declaradas, no constando, tampoco, la percepción de cobros por las mercancías supuestamente vendidas.

El Informe del Inspector Regional de la AEAT en Navarra de 21 de noviembre de 1995 ponía de relieve que no existían cuentas bancarias abiertas a nombre de ENTIDAD1 durante el periodo de tiempo en el que supuestamente se generó el saldo a devolver; no existía inmovilizado material a nombre de la entidad; la entidad no había presentado declaraciones-liquidaciones por IRPF-retenciones por rendimientos de trabajo satisfechos; las cuentas de clientes y proveedores se compensaban entre sí, así, las facturas de compras por importación aparecen satisfechas por los clientes de ENTIDAD1: ENTIDAD3 y ENTIDAD4; la mera compensación de saldos entre clientes y proveedores no es una actividad económica real de modo que ENTIDAD1 debió adquirir y vender por sus propios medios (de los que, según el informe de la Inspección Regional, carecía) los bienes que, según sus autoliquidaciones, devengaron y soportaron las cuotas del IVA.

De otra parte, ENTIDAD2 declaraba un beneficio fiscal derivado de su actividad, lo cual sólo sería coherente con los únicos movimientos que constan en su cuenta corriente (dos abonos) según se detalla en el citado Informe, que podrían corresponderse con comisiones percibidas pero no con las supuestas compraventas declaradas.

En esta misma línea, la propia Hacienda Foral de Navarra mantiene una actuación coherente con esta postura de prestación de servicios de intermediación en cuanto al Impuesto sobre Sociedades. De acuerdo con el artículo 19 de la Ley 28/1990 que aprueba el Convenio, en caso de considerarse que la actividad de la sociedad consiste en la compra-venta de bienes, debería haberse planteado igualmente la falta de competencia por tributación en otras Administraciones en virtud del punto de conexión allí establecido; en cambio, si se considera que la actividad económica se califica de prestación de servicios de comisión o de intermediación, la competencia para la exacción corresponde plenamente a la Hacienda Foral de Navarra, que ha actuado la potestad tributaria en cuanto al mismo.

En cualquier caso, si la actividad se califica como prestación de servicios de intermediación, se debe localizar imperativamente en territorio navarro por

encontrarse en él el domicilio fiscal de la entidad (regla primera del artículo 2.8°.B de la Ley 18/1986, posteriormente, artículo 28.6ª.B de la Ley 28/90).

En definitiva, las operaciones interiores realizadas por las entidades interesadas en este conflicto, al carecer de medios materiales y humanos para realizar las operaciones de entregas de bienes por cuenta propia, debieron ser calificadas como prestaciones de servicios y no como entregas de bienes, lo que conduciría a considerar su domicilio social y fiscal como punto de conexión para determinar la Administración competente y, por tanto, a situarlo en el territorio de Navarra que es donde las sociedades demandantes tenían la dirección efectiva y la gestión de sus negocios, razón por la cual el punto de conexión territorial determinante de la Administración competente para la exacción del IVA devengado y, por tanto, para devolver las cantidades solicitadas es el correspondiente al domicilio social y fiscal de las sociedades, esto es, la Comunidad Foral de Navarra.

**CUARTO.-** Las consideraciones expuestas determinan que se estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto por las entidades mercantiles ENTIDAD1 y ENTIDAD2 y, en consecuencia, que se anule la resolución de la Junta Arbitral impugnada, declarando que la competencia para la práctica de las devoluciones relativas al IVA corresponde a la Comunidad Foral de Navarra, sin que de lo actuado se aprecien méritos para hacer una expresa imposición de las **costas** causadas en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE  
NOS CONFIERE LA CONSTITUCION

**FALLAMOS**

Que debemos estimar, y estimamos, sustancialmente, el recurso interpuesto por las entidades mercantiles ENTIDAD1 y ENTIDAD2 contra la resolución, de fecha 5 de junio de 2008, adoptada en los conflictos números 3/2007 y 4/2007 por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, resolución que anulamos, declarando en su lugar que corresponde a la Comunidad Foral de Navarra la competencia para la práctica de las devoluciones relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido de las que dimana este conflicto.

No se hace expresa imposición de las costas causadas a ninguna de las Administraciones que han sido partes en el proceso.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.- Rafael Fernández Montalvo.- Juan Gonzalo Martínez Micó.- Emilio Frías Ponce.- Angel Aguallo Avilés.- José Antonio Montero Fernández.- Ramón Trillo Torres.-

**PUBLICACIÓN.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, **D. JUAN GONZALO MARTÍNEZ MICÓ**, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.