

**JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO
ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD
AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO**

Conflicto: 12/2013

Administraciones afectadas:

Diputación Foral de Gipuzkoa (promotor) AEAT

Objeto: Exacción IVA 2010

Resolución: 13/2018

Expediente: 12/2013

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz a 27 de julio de 2018,

la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Gabriel Casado Ollero, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa, frente a la Administración Tributaria del Estado en relación con la competencia para la recaudación y cobro de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2010 repercutidas a la sociedad ENTIDAD 1, (NIF (LETRA)NNNNNNNN) por su proveedor "ENTIDAD 2," (NIF (LETRA)NNNNNNN(LETRA)) , e ingresadas por éste en la AEAT, tramitándose ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 12/2013, actuando como ponente D. Gabriel Casado Ollero.

I. ANTECEDENTES

1.- Con fecha 14 de mayo de 2013 se registró de entrada en la Junta Arbitral escrito del Jefe del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico

del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa (DFG), planteando conflicto frente a la Administración Tributaria del Estado respecto a "la competencia para la recaudación y cobro del importe de 150.655,25 euros, correspondiente a cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2010 repercutidas a "ENTIDAD 1" por su proveedor "ENTIDAD 2", e ingresadas por éste en la AEAT"; y con base en los antecedentes y fundamentos de Derecho que expone termina solicitando de esta Junta Arbitral que dicte "una resolución por la que se declare a la Diputación Foral de Gipuzkoa competente para llevar a cabo la recaudación y cobro del importe de 150.655,25 euros, correspondiente a cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2010 indebidamente repercutidas a "ENTIDAD 1" (NIF (LETRA)NNNNNNNN) (...), para su exacción en base a lo dispuesto en el artículo 27 del Concierto Económico."

2.- Del examen del expediente se desprenden los siguientes hechos y circunstancias relevantes para la resolución del conflicto:

a) ENTIDAD 1 tiene domicilio fiscal en Gipuzkoa, y habiendo sido su volumen de operaciones durante el ejercicio 2009 superior a 7 millones de euros, la entidad presentó en Gipuzkoa la declaración-liquidación anual por el Impuesto sobre Valor Añadido (IVA) del ejercicio 2010 consignando un porcentaje de operaciones atribuible a Gipuzkoa del 100%, en el que se incluían cuotas soportadas por operaciones interiores con el proveedor ENTIDAD 2 por importe de 150.655,25€.

b) El Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos del Departamento de Hacienda y Finanzas de la DFG inició un procedimiento de comprobación de la declaración-liquidación presentada por ENTIDAD 1 para determinar la procedencia o no de la deducción de las cuotas de IVA soportadas, acordando con fecha 9 de junio de 2011, la inadmisión de la deducción de las cuotas soportadas en las operaciones realizadas con ENTIDAD 2, al considerar que esta última sociedad no había actuado en el territorio de aplicación del IVA mediante un establecimiento permanente que hubiera intervenido directamente

en las citadas operaciones, en los términos previstos en el artículo 84.Dos del Decreto Foral 102/1992, del IVA.

c) Ante esta negativa, y dado que la cantidad repercutida había sido ingresada por ENTIDAD 2 en la Hacienda Estatal, con fecha 19 de julio de 2011 ENTIDAD 1 presentó ante la AEAT escrito instando la devolución de ingresos indebidos por las referidas cuotas de IVA soportadas, y solicitó que las cantidades señaladas fueran transferidas a una cuenta corriente de su titularidad.

c) La AEAT tramitó la solicitud de devolución de ingresos indebidos como solicitud de rectificación de la autoliquidación de IVA del proveedor, e inició un procedimiento de comprobación en el curso del cual efectuó un requerimiento de información a la sociedad ENTIDAD 2.

d) Mediante Acuerdo de 5 de octubre de 2012 la AEAT desestimó la solicitud de devolución de ingresos indebidos, entendiendo no acreditada la incorrecta repercusión del impuesto y considerando que no había quedado probado que ENTIDAD 2 no hubiera operado en el territorio de aplicación del impuesto mediante establecimiento permanente a efectos de IVA , al no aportarse por la entidad "otros elementos de prueba que permitan acreditar que el establecimiento permanente, que alega tener ENTIDAD 2 (...) en el territorio de aplicación del impuesto, no ha intervenido en las operaciones, o bien que el almacén arrendado no constituye establecimiento permanente a efectos del IVA".

e) Ante la negativa manifestada por la AEAT a su solicitud de devolución con fecha 18 de enero de 2013 ENTIDAD 1 presentó escrito ante la DFG solicitando la devolución del IVA soportado o, en su caso, el sometimiento del asunto a la Junta Arbitral.

f) Con fecha 14 de marzo de 2013 la DFG notificó a la AEAT su requerimiento de inhibición en lo que respecta a la competencia para la recaudación y cobro de las cuotas de IVA objeto de controversia, solicitando asimismo a la Hacienda Estatal la transferencia del importe de las mismas.

g) La AEAT no contestó expresamente al requerimiento de inhibición recibido, por lo que la DFG entendió ratificada tácitamente la competencia de la AEAT por el transcurso del mes previsto en el artículo 13 del Reglamento de la Junta Arbitral, notificando con fecha de 17 de mayo de 2013 a la AEAT que, con fecha 7 de mayo de 2013, tras los trámites preceptivos había acordado plantear conflicto ante la Junta Arbitral, donde se registró de entrada el 10 de mayo de 2013.

3.- En su escrito de planteamiento la DFG reconoce la competencia de la Junta Arbitral para la resolución del conflicto y da por acreditados los requisitos necesarios para su admisibilidad. Y en cuanto al fondo del litigio, la Diputación Foral defiende su competencia para la exacción del IVA correspondiente a las operaciones controvertidas considerando, con base en los hechos y consideraciones jurídicas que más adelante se referirán, que en tales operaciones no ha habido intervención de ningún establecimiento permanente del proveedor, por lo que en las entregas interiores efectuadas por el mismo debe operar la inversión del sujeto pasivo, prevista en el artículo 84.Uno del Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre, que regula el IVA en el Territorio Histórico de Gipuzkoa.

4.- En sesión de 30 de septiembre de 2015 la Junta Arbitral acordó la admisión del conflicto 28/2012, notificándole su admisión el 7 de octubre de 01 a la AEAT con el plazo de un mes para formular alegaciones (artículo 16.2 RJACE). En igual fecha consta efectuada asimismo la notificación a ENTIDAD 1.

5.- La Agencia Estatal de Administración Tributaria formuló alegaciones el 6 de noviembre de 2015 mediante un escrito de su Director General donde niega la competencia de la Junta Arbitral para la resolución del conflicto e interesa su inadmisión, considerando que su objeto no está comprendido entre las competencias atribuidas por el artículo 3 del RJACE. En cuanto al fondo, la AEAT se considera competente para la recaudación y cobro del importe de 150.655,25 euros correspondiente a las cuotas del IVA del ejercicio 2010

6.- En la puesta de manifiesto del expediente notificada el 11 de diciembre de 2015 la Diputación Foral de Gipuzkoa, tras la ampliación del plazo, presentó alegaciones finales el 22 de enero de 2016 rebatiendo tanto la inadmisión

objetada por la AEAT por la supuesta incompetencia de la Junta Arbitral, como la argumentación de la Administración del Estado en cuanto al fondo del conflicto; ratificándose en los argumentos y pretensiones de su escrito de planteamiento.

7.- En igual trámite, la AEAT tomó vista del expediente y no presentó alegaciones finales.

8.- Mediante escrito de 11 de enero de 2016, la entidad presentó escrito manifestando su "total indefensión ante la negativa por parte de ambas Administraciones a proceder a la devolución que le corresponde", señalando que "las incompetencias manifestadas por ambas Administraciones y la disputa habida entre ellas, supone para esta parte no cobrar el IVA que por Derecho le corresponde, cuando es indiscutible que una u otra tiene que proceder a la devolución del mismo"; alegando ser "la única perjudicada pues no ha cobrado el IVA ingresado hace tres años. Dicha situación —añade— vulnera el derecho del contribuyente a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y las devoluciones de ingresos indebidos que procedan, tal y como señala el artículo 34.b) de la Norma Foral 2/2005 de 8 de marzo General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa". "Y por ello, se solicita encarecidamente a esa Junta Arbitral concluya quién es la Administración competente para devolver a esta parte el IVA que soportó hace casi tres años". Lo que la Administración no puede pretender (página 7 de 14 de las alegaciones presentadas por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria) es que ahora, después de tres años y habiendo un Órgano específico para ello, esta parte mantenga dos procedimientos económico-administrativos en paralelo ante ambas Administraciones: en uno tendría que solicitar la devolución como operación interior y en el otro como operación intracomunitaria. Esta situación sería totalmente absurda en Derecho pues esta parte estaría obligada a ir contra sus propios actos defendiendo dos posturas totalmente opuestas en cada una de las dos Administraciones en la defensa de un único resultado, que no es otro que obtener la devolución del mencionado IVA soportado. (...) El argumento mantenido por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria cae por su propio peso, pues el contribuyente no debe verse abocado a mantener y sufrir el incongruente procedimiento que

propone la Administración cuando existe un Órgano específico para evitar dicha situación".

9.- El procedimiento se ha tramitado conforme a lo dispuesto en el Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Comenzando por la delimitación negativa de su objeto, conviene adelantar que el presente conflicto de competencias no versa directamente sobre la devolución del IVA solicitada por ENTIDAD 1 y denegada por las dos Administraciones enfrentadas. Aunque no deba perderse de vista que precisamente lo que está en juego para el obligado tributario es la deducción o la devolución del IVA a la que considera tener derecho, siendo la deducción y en su caso, la devolución una pieza esencial de la neutralidad del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido que permite al sujeto pasivo recuperar las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes y servicios utilizados para sus operaciones gravadas.

Lo que se nos pide en este procedimiento arbitral es una decisión acerca de cuál de las Administraciones que rehúsan la devolución del IVA ostenta la competencia para la recaudación del impuesto correspondiente a las operaciones efectuadas en el ejercicio 2010 entre la sociedad alemana ENTIDAD 2, y la española ENTIDAD 1, que la DFG, promotora del conflicto, considera incorrectamente repercutidas por el proveedor alemán e indebidamente ingresadas por éste en la AEAT; y para ello resulta necesario determinar si en las referidas operaciones ha intervenido o no un establecimiento permanente en España de la sociedad alemana.

No obstante, debiendo esta Junta Arbitral acreditar su propia competencia para resolver como requisito previo para hacerlo, hemos de comenzar despejando el reparo que opone la AEAT a la admisión del conflicto por la supuesta falta de competencia de la Junta Arbitral para su conocimiento y decisión.

2.- Manifiesta la AEAT que siendo el objeto del litigio determinar si las cuotas de IVA soportadas por ENTIDAD 1 fueron correctamente repercutidas por su proveedor alemán (ENTIDAD 2) en las operaciones efectuadas en el ejercicio 2010, "el asunto controvertido no puede entenderse incluido entre las competencias de la Junta Arbitral (...) puesto que ni versa sobre un punto de conexión, ni sobre la interpretación y aplicación del Concierto Económico, ni sobre la domiciliación de los contribuyentes" (Alegación Segunda).

Por otra parte, entiende que para atender a la solicitud de que se transfieran a la DFG las cuotas de IVA que la Diputación Foral considera indebidamente ingresadas en la Administración del Estado, habría que revisar los actos administrativos dictados por la AEAT en ejercicio de sus competencias por los que desestima la solicitud de devolución de ingresos indebidos presentada por ENTIDAD 1; cuando resulta que la Junta Arbitral no es órgano de revisión. Y añade, en fin, que la no admisión del conflicto no supondría la indefensión del contribuyente que siempre dispondría de otros medios de defensa en vía administrativa o jurisdiccional frente a los actos administrativos que se cuestionan.

En sus alegaciones finales la DFG discrepa de la inadmisión objetada por la AEAT y rebate la supuesta incompetencia de la Junta Arbitral, argumentando que:

- Está fuera de duda que nos encontramos con un conflicto entre la Diputación Foral de Gipuzkoa y la Administración del Estado, cuyo objeto consiste en determinar si le fueron correctamente repercutidas a un obligado tributario las cuotas de IVA que soportó en las operaciones con su proveedor; determinación que depende únicamente de dilucidar si en la realización de tales operaciones intervino o no algún establecimiento permanente en España. No se trata de un conflicto abstracto sino concreto que afecta a relaciones tributarias individuales: las de dos entidades mercantiles con dos Administraciones tributarias que se consideran competentes para la exacción del IVA.

- El conflicto deriva de la aplicación del Concierto Económico en virtud del cual dos entidades se encuentran sometidas a dos Administraciones que con diferentes criterios interpretativos defienden su respectiva competencia para la

exacción del IVA. La prueba es que el conflicto no se hubiera producido de haber correspondido a la misma Administración la competencia de exacción de ambas entidades, puesto que entonces habría existido un solo criterio aplicable: si la Administración competente en ambos casos hubiera sido la Diputación Foral de Gipuzkoa, "la consideración por la misma de la falta de intervención en las operaciones realizadas por ENTIDAD 2 de un establecimiento permanente situado en territorio español hubiera determinado la devolución a favor de ENTIDAD 1 de las cuotas de IVA ingresadas por ENTIDAD 2".

En definitiva, la distribución de competencias efectuada en el Concierto Económico "conlleva la existencia de situaciones como la que nos ocupa, que impiden a un obligado tributario obtener la devolución del IVA soportado, con la incidencia que ello tiene en (...) la neutralidad de dicho impuesto y que, por tanto, debe considerarse que están comprendidas dentro de las competencias de la Junta Arbitral".

En cuanto a la falta de competencia de esta última para revisar los actos de la AEAT que desestimaron la devolución de IVA solicitada por la entidad, dice la DFG que:

"la solicitud formulada en el conflicto (...) por parte de esta Diputación Foral no se extiende a la referida revisión, sino a que por parte de la Junta Arbitral se determine la competencia de dicha Diputación Foral para la recaudación y cobro del importe correspondiente a las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido indebidamente repercutidas a ENTIDAD 1 por su proveedor ENTIDAD 2. Y es que (...) en caso de que la Junta Arbitral dicte una Resolución en dicho sentido ello implicaría simultáneamente la incompetencia al efecto de la AEAT, de suerte que debería ser dicha Administración y no la Junta Arbitral la que tendría que proceder a revisar los actos administrativos que hubiera dictado sin disponer de competencia (...), utilizando los mecanismos al efecto previstos en el ordenamiento jurídico"; citando en apoyo de lo anterior nuestra Resolución 6/2011, de 21 de febrero (conflicto 44/2008).

Argumenta, adicionalmente, la Diputación Foral que la afirmación de la AEAT "conllevaría la imposibilidad de la Junta Arbitral de resolver una gran parte de los conflictos planteados entre Administraciones, en los que obviamente se habrán dictado actos administrativos que se entiende que vulneran el Concierto Económico y que determinan el acceso a la misma".

Por último, respecto de la alegación de la AEAT acerca de que la inadmisión del conflicto no dejaría en situación de indefensión al contribuyente al disponer este de otros medios de defensa, responde la Diputación Foral que:

"en el conflicto que nos ocupa subyace como situación última que un contribuyente, por una diferencia de interpretación jurídica entre Administraciones, se ve abocado a no poder obtener la devolución de un IVA que se le ha repercutido y que ha soportado y simultáneamente a hacer frente al pago de una liquidación. Y siendo ello así, (...) no cabe además sostener que debe ser dicho contribuyente el que se defienda frente a las dos Administraciones (...), sino que debe ser la Junta Arbitral del Concierto Económico la que intervenga y resuelva el conflicto planteado. No cabe perder de vista, que en el caso que nos ocupa los contribuyentes afectados han cumplido con sus obligaciones tributarias y que los actos administrativos que les afectan no derivan sino de una discrepancia entre Administraciones de suerte que debe ser el órgano competente para dilucidarla el que intervenga en el mismo".

3.- Una vez reseñada la posición de las Administraciones en conflicto sobre la invocada causa de inadmisibilidad, conviene recordar que las funciones atribuidas a la Junta Arbitral en el artículo 66 del Concierto Económico tienen el doble carácter de excluyentes y exclusivas, debiendo las Administraciones Tributarias acudir a ella para resolver sus conflictos competenciales (Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de noviembre de 2014, rec. 831/2013, FJ. 4º; con remisión a las SSTs de 10 de julio de 2008, rec. 239912006, FJ.7º; y 12 de noviembre de 2012, rec. 2304/2011). Sin embargo, esta singular vía administrativa no podrá utilizarse por las Administraciones para residenciar en la Junta Arbitral cualquier discrepancia sobre la interpretación y aplicación de los tributos concertados; en particular, aquellas que las partes interesadas

hubieran podido solventar acudiendo a los cauces ordinarios de revisión administrativa y jurisdiccional de los actos de la Administración.

Por otra parte, dada la improcedencia de suscitar conflictos abstractos, conviene señalar que el carácter competencial de los surgidos entre Administraciones Tributarias *"como consecuencia de la interpretación y aplicación del (...) Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales"* (artículo 66. Uno.b) CE], difícilmente podrá desvincularse, como si de una realidad ajena o distinta se tratara, de la actuación administrativa causante de la injerencia competencial; lo que naturalmente impide resolver el conflicto sin antes examinar la concreta actividad administrativa que lo provoca. Por ello, en los conflictos positivos de competencias siempre existirá una actuación administrativa concerniente a relaciones tributarias individuales que habrá de ser valorada, con carácter previo, por la Junta Arbitral a los solos efectos de dirimir el conflicto. Cuestión distinta es que sean los propios obligados tributarios quienes reaccionen frente a la actuación de las Administraciones discrepantes a través de los procedimientos ordinarios de revisión administrativa y judicial, antes de que alguna de las Administraciones acuda a esta vía arbitral planteando el conflicto.

No siendo esto último lo acontecido en el presente caso, hemos de concluir que la proyección del artículo 66.Uno.b) CE al conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa frente a la Administración del Estado respecto de las relaciones tributarias derivadas de la aplicación del IVA, según la distribución competencial del Concierto Económico, conduce derechamente a declarar la competencia exclusiva de esta Junta Arbitral para su conocimiento y resolución; debiendo rechazarse la incompetencia objetada por la AEAT y asumirse, en lo sustancial, las razones alegadas de contrario por la DFG.

Por lo demás, esta conclusión es acorde con la mantenida en las Sentencias del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2016, rec. núm. 916/2014, FJ. 4º; y en la más reciente nº 509/2018, de 23 de marzo, rec. núm. 68/2017; ambas desestimatorias de los recursos interpuestos, respectivamente, por la Diputación Foral de Gipuzkoa y por la Administración del Estado contra sendas resoluciones de la Junta Arbitral del Convenio Económico.

4.- Una consideración adicional merece la apreciación de la Administración del Estado acerca de que la inadmisión del conflicto no provocarla la indefensión del contribuyente (al disponer este de otros medios de defensa frente a los actos cuestionados); y, enlazada con ella, la postura discrepante de la DFG a cuyo parecer la distribución de competencias del Concierto Económico "conlleva la existencia de situaciones (...) que impiden a un obligado tributario obtener la devolución del IVA soportado (...)".

Desde luego que el presente conflicto no versa directamente, como ya se dijo, sobre la devolución del IVA solicitada por ENTIDAD 1 y desatendida por ambas Administraciones "por una diferencia de interpretación jurídica", sino más bien sobre la determinación de cuál de ellas ostenta la competencia para la exacción y recaudación del IVA devengado en las operaciones controvertidas. Sin embargo, contrariamente a lo que parece entender la propia Diputación Foral promotora del conflicto, la intervención de la Junta Arbitral sólo resulta necesaria para la resolución de la controversia interadministrativa, pero no para la efectividad del derecho a la devolución del IVA que, en modo alguno, puede condicionarse a la resolución del procedimiento arbitral. Como tampoco cabe admitir, por igual razón, que sea la distribución competencial del Concierto Económico la que "impide a un obligado tributario obtener la devolución del IVA soportado (...)".

Téngase en cuenta que el titular del derecho, en este caso a la deducción y devolución del IVA, debe ser el primer interesado en facilitar su protección a través de los cauces habilitados al efecto por el Ordenamiento jurídico. Sin embargo, con la información obrante en el expediente, no parece que en esta ocasión lo hiciera así ENTIDAD 1 al no constar que interpusiera reclamación o recurso alguno contra el acuerdo adoptado el 9 de junio de 2011 por la DFG rechazando la deducción de las cuotas soportadas en las operaciones realizadas con ENTIDAD 2, ni tampoco frente al acuerdo de 5 de octubre de 2012 mediante el que la AEAT desestimó la solicitud de devolución de ingresos indebidos.

No obstante, al margen de la estrategia de defensa escogida por el contribuyente, de la que naturalmente nada tiene que decir esta Junta Arbitral, lo cierto es que su derecho a la devolución del IVA hubiera podido satisfacerse

a poco que las Administraciones en conflicto hubieran procedido conforme a lo dispuesto en el artículo 15.2 del Reglamento de la Junta Arbitral y, ahora también, en el artículo 66. Tres del Concierto Económico, interpretados de conformidad con la normativa europea y sus principios rectores; habida cuenta que en "un sistema tributario nacional con distintos regímenes y distintas administraciones responsables de su correcta gestión y funcionamiento, la interpretación que ha de hacerse de la normativa interna en cuanto regula la coordinación y determinación de la administración territorial competente para hacerse cargo de la devolución, no puede resultar incompatible con el Ordenamiento de la Unión Europea, pues de serlo el efecto consecuente ha de ser la inaplicabilidad de la norma incompatible con la primacía de aquél (...)" (Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 2013, rec. núm. 538/2012, FJ. 3°).

En efecto, a partir de la modificación del Concierto Económico por la Ley 7/2014, de 21 de abril, aquella previsión inicialmente reglamentaria del artículo 15.2 del RJACE se incorporó a un nuevo apartado Tres del artículo 66 del Concierto, donde se ordena que *"cuando se suscite el conflicto de competencias, hasta tanto sea resuelto el mismo, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en cuestión continuará sometiéndolos a su competencia, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, retrotraídas a la fecha desde la que proceda ejercer el nuevo fuero tributado, según el acuerdo de la Junta Arbitral"*.

Luego, no parecía existir pretexto alguno para que la Administración (en este caso, la Hacienda Foral de Gipuzkoa) que venía gravando al contribuyente que hizo valer su derecho a la deducción y a la devolución del IVA se hubiera hecho cargo de la misma, una vez suscitado el conflicto de competencias, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones que tras la resolución del procedimiento arbitral debieran, en su caso, efectuarse entre las Administraciones afectadas. Máxime a la vista de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Supremo coincidente en reconocer que el derecho a la devolución del IVA "no puede verse condicionado ni perjudicado (...) por la complejidad de la normativa interna estatal para articular

y coordinar las relaciones entre las administraciones responsables de gestionar el impuesto (...)" (Sentencia de 17 de octubre de 2013, rec. núm. 538/2012, FJ. 3º). Con igual sentido, las SSTs de 11 de abril de 2013, rec. núm. 17/2012, FJ. 3º y de 31 de marzo de 2014, rec. núm. 1547/2013, FJ.3º.

5.- Adentrándonos ya en el fondo del conflicto 13/2013, la discrepancia entre las Administraciones se plantea en este caso por la distinta interpretación y aplicación del régimen de tributación en el IVA de las operaciones realizadas entre ENTIDAD 1 y su proveedor alemán ENTIDAD 2. La decisión acerca de qué Administración es la competente para la exacción y recaudación del IVA requiere examinar si en el ejercicio 2010 el proveedor alemán repercutió correctamente las cuotas de IVA soportadas por la entidad española en las operaciones efectuadas; determinación que pasa por verificar si en las entregas de bienes realizadas a ENTIDAD 1 ha intervenido o no un establecimiento permanente de ENTIDAD 2 en España, conforme a lo dispuesto en el apartado Dos del artículo 84 de la Ley 37/1992, reguladora del IVA y del Decreto Foral de Gipuzkoa 102/1992, de 29 de diciembre.

6.- La normativa aplicable para la resolución del conflicto se encuentra en el artículo 27. Uno. Tercera y Cuatro del Concierto Económico y en los artículos 16.2º, 69. Tres y 84. Uno 1º y 2º a) y Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), y del Decreto Foral de Gipuzkoa 102/1992, de 29 de diciembre, que establecen lo siguiente:

El artículo 27 del Concierto Económico dispone que:

"Artículo 27. Exacción del impuesto.

Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se ajustará a las siguientes normas:

(...) Tercera. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 7 millones de euros tributarán, en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco.

(...)

Cuatro. La exacción del Impuesto correspondiente a las operaciones relacionadas con el tráfico intracomunitario de bienes se realizará, salvo los supuestos especificados en los apartados siguientes de este artículo, en los términos especificados en el apartado Uno anterior".

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) y el Decreto Foral de Gipuzkoa 102/1992, de 29 de diciembre, disponen que:

"Artículo 16. Operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

Se considerarán operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias de bienes a título oneroso:

(...) 2º La afectación a las actividades de un empresario o profesional desarrolladas en el territorio de aplicación del impuesto de un bien expedido o transportado por ese empresario, o por su cuenta, desde otro Estado miembro en el que el referido bien haya sido producido, extraído, transformado, adquirido o importado por dicho empresario o profesional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional realizada en el territorio de este último Estado miembro".

"Artículo 84. Sujetos pasivos

Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1º Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

2º Los empresarios o profesionales para los que se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

a) Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto (...)

Dos. A los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o *un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.*

Se entenderá que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas".

Por otra parte, a la vista de la relevancia que una de las Administraciones en conflicto pretende darle a su Reglamento de Ejecución, la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone en su artículo 192 bis que:

A efectos de la presente sección, a un sujeto pasivo que tenga un establecimiento permanente en el territorio de un Estado miembro en que se devengue el impuesto se le considerará como sujeto pasivo no establecido en el territorio de dicho Estado miembro cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) que efectúe una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada en el territorio de ese Estado miembro;
- b) que en la entrega de bienes o la prestación de servicios no intervenga ningún establecimiento que tenga el proveedor de servicios en el territorio de ese Estado miembro".

El Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011 con el fin de *"garantizar una aplicación del sistema del IVA más conforme con el objetivo del mercado interior en los casos en que se produzcan o puedan producirse divergencias de aplicación incompatibles con el funcionamiento adecuado de dicho mercado"* (Considerando 2) y de *"garantizar una aplicación uniforme del actual sistema del IVA, estableciendo para ello disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE* , en particular por lo que respecta a los sujetos pasivos, la entrega de bienes y la prestación de servicios y el lugar de

realización de los hechos imponibles" (Considerando 4), dispone en su artículo 53 que:

1. Para la aplicación del artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE sólo se tomará en consideración el establecimiento permanente que tenga el sujeto pasivo cuando se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan realizar la entrega de bienes o la prestación de servicios en la que intervenga.

2. Cuando un sujeto pasivo tenga un establecimiento permanente en el territorio del Estado miembro en que se adeude el IVA, se considerará que dicho establecimiento no interviene en la entrega de bienes o prestación de servicios en el sentido del artículo 192 bis, letra b), de la Directiva 2006/112/CE, a menos que el sujeto pasivo utilice los medios técnicos y humanos de dicho establecimiento permanente para operaciones inherentes a la realización de la entrega imponible de esos bienes o la prestación imponible de esos servicios en dicho Estado miembro, ya sea antes o durante esa entrega o prestación.

Cuando los medios del establecimiento permanente se utilicen exclusivamente para llevar a cabo tareas administrativas auxiliares, tales como la contabilidad, la facturación y el cobro de créditos, no se considerará que dichos medios se hayan utilizado a los fines de una entrega de bienes o una prestación de servicios.

No obstante, en caso de que se expida una factura con el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro del establecimiento permanente, se considerará que este último ha intervenido en la entrega de bienes o la prestación de servicios efectuada en ese Estado miembro, salvo que existan pruebas que acrediten lo contrario".

Sin embargo, como se cuida de aclarar el mismo Preámbulo del Reglamento, "dichas disposiciones de aplicación solo son jurídicamente vinculantes desde la fecha de la entrada en vigor del presente Reglamento y no prejuzgan la validez de la legislación y de la interpretación adoptadas anteriormente por los Estados miembros" (Considerando 2).

7.- En el presente caso la Diputación Foral promotora del conflicto, aunque acredita descreer de ella, no cuestiona frontalmente la existencia de un establecimiento permanente de la sociedad alemana ENTIDAD 2 en el territorio de aplicación del Impuesto, a efectos de lo establecido en el artículo 69. Tres de la Ley del IVA. Por ello, orillando la cuestión de la existencia o no del establecimiento permanente, la superficie de 100 m² de almacén que el proveedor alemán declara mantener arrendado desde el 01/07/2006 y de manera ininterrumpida en MUNICIPIO 1 (Tarragona), el núcleo de la disputa y la única discrepancia respecto al régimen de tributación a efectos de IVA de las operaciones debatidas se reduce a una cuestión fáctica y, por lo mismo, de carácter esencialmente probatorio: determinar si en las operaciones en litigio ha intervenido o no el establecimiento permanente que ENTIDAD 2 declara tener en el territorio de aplicación del Impuesto.

A fin de despejar la cuestión así planteada hemos de atender al criterio de orientación que ofrece el último párrafo del artículo 84.Dos de la Ley 37/1992 (LIVA) y del Decreto Foral de Gipuzkoa 102/1992, del IVA: *"se entenderá que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas"*; pareciendo razonable considerar que le hubiera correspondido a la AEAT acreditar también por facilidad probatoria, en cuanto hecho positivo, la intervención del establecimiento permanente que el proveedor alemán manifiesta tener en España en las entregas de bienes efectuadas a ENTIDAD 1 en el ejercicio 2010. Sin embargo, como enseguida se verá, no ha sido así.

8.- La DFG niega la procedencia de la repercusión del IVA que la Administración del Estado declara válidamente efectuada en actos firmes y consentidos y sostiene que en las operaciones facturadas a ENTIDAD 1 por su proveedor ENTIDAD 2 no ha intervenido ningún establecimiento permanente del proveedor alemán, puesto que las entregas de bienes se efectúan directamente por ENTIDAD 2; conclusión que basa en las siguientes circunstancias que, a su juicio, determinan "la imposibilidad de considerar acreditado que en las operaciones objeto de conflicto haya intervenido algún

establecimiento permanente de ENTIDAD 2 en el territorio de aplicación del Impuesto":

1ª) La mercancía que adquiriría el obligado tributario ENTIDAD 1 se transportaba desde diferentes Estados europeos (habitualmente, desde Francia) directamente a la empresa, a su domicilio de MUNICIPIO 2, como lo refleja la documentación emitida en la expedición de mercancía.

2ª) La empresa ENTIDAD 2 no tiene trabajadores en territorio español, por lo que el almacén señalado por la AEAT arrendado por ENTIDAD 2 no tiene un grado suficiente de permanencia y una estructura apta, desde el punto de vista humano y técnico, para hacer posible, de forma autónoma, las operaciones de que se trata.

3ª) Los pedidos se realizan a una dirección de Barcelona que no coincide con el domicilio social declarado por ENTIDAD 2.

4ª) La beneficiaria directa de las cuentas de ingreso de las facturas es una empresa constituida y domiciliada en Irlanda.

Por otra parte, refuerza su conclusión la Diputación Foral con base en la jurisprudencia comunitaria (v.g. la Sentencia de 4 de julio de 1985, Berkholz, Asunto 168/84), señalando que para apreciar la existencia de un establecimiento permanente es necesario contar con medios materiales y humanos que impliquen, además, una cierta división del trabajo, una permanencia en la vinculación de dichos medios con el mismo y la intención con la que actúa el empresario que se establece en una jurisdicción distinta a la suya. Y trae a colación asimismo la doctrina de la Dirección General de Tributos según la cual "en el caso de ciertas entregas de bienes (materias primas) que son realizadas por la consultante, con la especialidad de que se expiden con destino a sus clientes sin pasar por el silo que tiene en el territorio de aplicación del Impuesto y sin que dicho silo intervenga de ninguna otra manera en la operación, salvo para emitir en su caso la factura, será sujeto pasivo de estas entregas el cliente destinatario de las mismas por aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo"(Consulta Vinculante V2669-11, de 7 de noviembre). Y destaca que "el nombramiento de representante fiscal no cambia el hecho de que la consultante no está establecida en el territorio de

aplicación del impuesto sobre el Valor Añadido "; añadiendo, en fin, que no puede considerarse establecida la entidad consultante cuando "se limite a recibir un servicio de depósito de bienes que efectúa un tercero, titular de la explotación del almacén" (Consulta Vinculante V1319-06, de 4 de julio).

9.- Por su parte, la Administración del Estado que, pese a la firmeza administrativa para el obligado tributario de lo por ella resuelto, no está dispensada de probar en este procedimiento arbitral sus pretensiones (al igual que la Diputación Foral que formaliza el conflicto), se ha limitado en su único escrito de alegaciones a dar cuenta de las normas relativas a la tributación de las operaciones realizadas por establecimientos permanentes a efectos de IVA para, a renglón seguido, dar por sentada la existencia en España de un establecimiento permanente de ENTIDAD 2 con base en "la manifestación por parte de esta entidad (...) de la existencia de un almacén arrendado situado en el territorio de aplicación del impuesto; el propio contrato de arrendamiento del mismo así como la comunicación en su día a la Administración tributaria de operar mediante establecimiento permanente a efectos del IVA". Y presenta "como medios de prueba de la intervención del establecimiento permanente (...) en las operaciones realizadas con ENTIDAD 1", junto a la referida manifestación de la propia entidad, las "facturas emitidas por ENTIDAD 2 (...) con N.I.F. asignado por la Administración tributaria española (...)", lo dispuesto en el artículo 105 de la Ley General Tributaria en relación a la carga de la prueba *"En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo"* y, en fin, "la presunción contenida en el artículo 53.2 del Reglamento de Ejecución (UE) n°282/2011(...)"; para concluir que "al haberse expedido las facturas con un número de identificación a efectos del IVA asignado por la Administración española sin que se haya aportado prueba en contrario de la ausencia de intervención del establecimiento permanente (...), hay que considerar que las cuotas del IVA controvertidas han sido correctamente repercutidas".

Resulta, pues, de una parte, que la AEAT da por acreditada, sin más, la existencia en España de un establecimiento permanente de ENTIDAD 2 por haberlo manifestado así el representante de la sociedad; y, de otra, considera probada la intervención de dicho establecimiento permanente en las

operaciones realizadas con ENTIDAD 1 en el ejercicio 2010 sin otro sustento que el de la presunción *iuris tantum* del artículo 53.2 del Reglamento de Ejecución UE/282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011 que, por su fecha de entrada en vigor, resulta manifiestamente inaplicable al caso; pasando por alto además que, conforme añade este mismo precepto, "cuando los medios del establecimiento permanente se utilicen exclusivamente para llevar a cabo tareas administrativas auxiliares, tales como la contabilidad, la facturación y el cobro de créditos, no se considerará que dichos medios se hayan utilizado a los fines de una entrega de bienes o una prestación de servicios".

Y todo ello sin refutar las consideraciones jurídicas alegadas por la DFG para cuestionar la existencia de un establecimiento permanente (almacén u otro) de ENTIDAD 2 en el territorio de aplicación del Impuesto, y sin rebatir los datos ni contrarrestar la documentación aportada por la Administración Foral para sostener la no intervención de ningún establecimiento permanente en las operaciones objeto del procedimiento.

10.- A resultas de cuanto se lleva dicho, valorando conjuntamente las circunstancias fácticas del caso, la documentación obrante en el expediente y las alegaciones y los medios de prueba aportados por ambas Administraciones y por la entidad comparecida en este procedimiento, esta Junta Arbitral concluye que no existen elementos probatorios que permitan considerar acreditada, a efectos del IVA, la intervención en las operaciones controvertidas de ningún establecimiento permanente en España de la proveedora alemana ENTIDAD 2; por lo que debe operar la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84. Uno.2º a) del Decreto Foral 102/1992, siendo la Diputación Foral promotora del conflicto la competente para la exacción y recaudación del IVA devengado en las operaciones realizadas en el ejercicio 2010 entre ENTIDAD 1 y su proveedor alemán ENTIDAD 2, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 27. Uno, Tercera y Cuatro del Concerto Económico y en el artículo 84. Uno 1º y 2º a) del Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre, que regula el IVA en el Territorio Histórico de Gipuzkoa.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1°. - Rechazar la objeción de inadmisión del conflicto opuesta por la Administración del Estado, declarando la competencia de esta Junta Arbitral para su conocimiento y resolución.

2°. - Declarar que la Diputación Foral de Gipuzkoa es la competente para la exacción y recaudación de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido repercutidas a la sociedad ENTIDAD 1, por su proveedor ENTIDAD 2, e ingresadas por éste en la AEAT.

3°. - En ejecución de esta resolución, la AEAT deberá revocar el Acuerdo de 5 de octubre de 2012 por el que desestimó la solicitud de devolución de ingresos indebidos presentada por ENTIDAD 1.

4°. - Notificar el presente Acuerdo a la Diputación Foral de Gipuzkoa, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a la entidad afectada por el conflicto.