

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

Conflicto: 28/2012

Administraciones afectadas:

Diputación Foral de Guipuzkoa (promotor)

AEAT

Objeto: Competencia exacción IVA 2010

RESOLUCIÓN: R3/2018

EXPEDIENTE: 28/2012

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz a 9 de abril 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 LNNNNNNNN) por su proveedor ENTIDAD 2, (NIF LNNNNNNNN), e ingresadas por éste en la AEAT, tramitándose con el número de expediente 28/2012 y actuando como ponente D. Gabriel Casado Ollero

I. ANTECEDENTES

1.- Con fecha 18 de septiembre de 2012 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 136.485,26 euros, correspondiente a cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2010 repercutidas a ENTIDAD 1 (en adelante, ENTIDAD 1 o "la entidad") por su proveedor ENTIDAD 2 (en adelante, ENTIDAD 2) e ingresadas por éste en la AEAT; y con base en los antecedentes y fundamentos de Derecho que expone termina solicitando una resolución en la que se declare a la DFG competente para la recaudación y cobro de las cuotas del IVA del ejercicio 2010 indebidamente repercutidas a ENTIDAD 1, debiendo la AEAT transferir su importe a la DFG competente para su exacción.

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

a) En la escritura pública otorgada el 22 de junio de 2004 por ENTIDAD 2 para la constitución de una oficina de representación en España, sin personalidad jurídica propia, se nombra un representante al que se le faculta [según la relación de facultades unida a la escritura de constitución] para que "sujeto a las instrucciones que reciba en cada momento de la Oficina Central", desarrolle las siguientes funciones: dirigir y gestionar las actividades de la oficina de representación; dar los pasos necesarios para montar los locales de la oficina, tales como firmar los oportunos contratos de arrendamiento; representar a la oficina de representación ante todos y cada uno de los órganos de las Administraciones públicas; abrir, mantener y cerrar cuentas corrientes, de crédito y de ahorro en toda clase de entidades bancarias; poner en práctica todas las instrucciones recibidas desde la Oficina Central; suscribir todos los documentos que se requieran para llevar a cabo lo anterior y, de un modo específico, la Escritura Pública de apertura de la oficina de representación; delegar, previa aprobación de la Oficina Central, todos los poderes antes mencionados o parte de ellos, y asimismo revocar los poderes que se hayan conferido (Doc. 14 aportado por la DFG con su Escrito de planteamiento).

b) ENTIDAD 1 tiene su domicilio fiscal en Gipuzkoa y al no haber superado su volumen de operaciones en el ejercicio 2009 los 7 millones de euros, conforme al artículo 27. Uno. Tercera del Concierto Económico, correspondía la exacción del IVA del ejercicio 2010 a la Administración Foral de su domicilio fiscal, donde la entidad presentó en efecto sus autoliquidaciones mensuales del citado ejercicio (modelos 330), incluyendo en ellas las cuotas de IVA soportadas por operaciones (suministro de materiales para la producción de piezas de automoción) con su proveedor ENTIDAD 2, correspondientes a los períodos de enero a noviembre, en cuantía de 128.174,55 €, y de diciembre (modelo 390) por importe de 8.310,71 €, con solicitud de devolución de 14.155,29 €; ascendiendo durante el ejercicio 2010 el total de las cuotas de IVA soportadas y declaradas con el citado proveedor a 136.485,26 €.

c) Las operaciones origen del conflicto son las realizadas en el ejercicio 2010 entre ENTIDAD 1 y su proveedor alemán ENTIDAD 2, en ejecución del contrato de consignación suscrito el 5 de junio de 2008 y, según lo establecido en su Clausula 11.4, consisten en entregas de bienes realizadas desde Alemania para su depósito en los almacenes del cliente, ENTIDAD 1. Desde el momento que las mercancías llegan al territorio de aplicación del IVA español, se depositan en los almacenes de ENTIDAD 1, si bien su propiedad sigue correspondiendo a la proveedora hasta tanto la empresa española no las va retirando de sus almacenes para incorporarlas a su proceso productivo (fabricación de piezas de automoción) (Anexo 15 al Escrito de planteamiento). Los materiales suministrados eran facturados por ENTIDAD 2 a través de su establecimiento permanente en España, quien declaraba las operaciones como una operación asimilada a adquisición intracomunitaria de bienes seguida de una entrega interior.

d) El Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos de la DFG inició un procedimiento de comprobación de las declaraciones de ENTIDAD 1 para determinar la procedencia o no de las deducciones de IVA, requiriéndole a la entidad "la presentación de documentación al objeto de determinar si las operaciones realizadas en Gipuzkoa con el proveedor ENTIDAD 2 correspondientes al ejercicio 2010, debían ser corregidas por la posible improcedencia de la repercusión (...) del IVA, dada la posible condición de "no establecido" del mismo, de conformidad con lo previsto en la normativa reguladora del IVA".

e) Tras examinar la información y la documentación aportada por ENTIDAD 1 en contestación al requerimiento y el tipo de operaciones documentadas en las facturas emitidas por el proveedor ENTIDAD 2 con repercusión de IVA, el Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos de la DFG adoptó el 14 de junio de 2011 Acuerdo con propuesta de liquidación considerando que "no puede señalarse que ENTIDAD 2 actúe en el territorio de aplicación del IVA mediante un establecimiento permanente que intervenga directamente en las operaciones de entrega de bienes a ENTIDAD 1, de acuerdo con lo establecido en el punto 2 del artículo 84 del Decreto Foral 102/1992 del IVA". Y concluye, en virtud de ello, que "la operación mediante la cual la empresa alemana envía sus bienes al territorio de aplicación del Impuesto con destino al almacén de la empresa guipuzcoana en MUNICIPIO 1, constituye adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al Impuesto, siendo la empresa guipuzcoana el sujeto pasivo de esta operación y la encargada de liquidar el impuesto". En consecuencia, al resultar improcedente la repercusión del IVA efectuada por la proveedora alemana, "no puede admitirse la deducibilidad de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por ENTIDAD 1 en el ejercicio 2010 , y "PROPONE: Disminuir el importe de la base imponible y cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido deducible de operaciones interiores; Girar liquidación por el concepto del Impuesto sobre el Valor Añadido; Disminuir el importe de la devolución correspondiente al mes de diciembre del ejercicio 2010". Comunicándole, en fin, a la entidad que "se va a proceder a efectuar una única liquidación por la diferencia entre el total de cuotas a ingresar y el importe a devolver, surgiendo una cuota total a ingresar de 122.329,97 €", otorgándole un, plazo para las alegaciones y pruebas que estime pertinentes, transcurrido el cual "se procederá por este Servicio a girar la liquidación provisional correspondiente" (Doc. 1 del planteamiento del conflicto).

No consta en el Expediente que la entidad presentara alegaciones ni tampoco que el Jefe del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos procediera a dictar la anunciada liquidación provisional en los términos propuestos en el Acuerdo de 14 de junio de 2011. Sin embargo, tanto la DFG (Escrito de planteamiento, pág. 2), como la AEAT (Alegaciones, pág. 2/17) y, en fin, la propia entidad califica aquella propuesta como Acuerdo de liquidación y lo tienen por tal.

f) Considerando, en efecto, ENTIDAD 1 que con el Acuerdo de 14 de junio de 2011 la DFG declaraba improcedente la repercusión del IVA efectuada por ENTIDAD 2 y la deducibilidad de las cuotas soportadas, el siguiente 30 de junio

de 2011 presentó escrito a la AEAT, con base en los artículos 34.1 b) y 221 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el artículo 89.Cinco de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, solicitando una devolución de ingresos indebidos de 136.485,26 euros; esto es, el importe de las cuotas de IVA repercutidas por su proveedor ENTIDAD 2 con establecimiento permanente en España [por operaciones calificadas como operaciones interiores con intervención de establecimiento permanente] y que fueron ingresadas en la AEAT, pero cuya deducibilidad se rechazó por la DFG (Anexo I a las Alegaciones de la AEAT). Posteriormente, el 28 de octubre de 2011, la entidad solicitó a la AEAT que la devolución se efectuara directamente mediante transferencia a la Hacienda Foral del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

g) La AEAT tramitó las solicitudes de devolución de ingresos indebidos como solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones de IVA del proveedor ENTIDAD 2 por los cuatro trimestres de 2010 y los dos primeros de 2011, notificando a la entidad el 21 de diciembre de 2011 diferentes propuestas desestimatorias que, tras las alegaciones de ENTIDAD 1, la Delegación Especial de la AEAT de Madrid resolvió confirmar en Acuerdos de 17 de mayo de 2012 desestimando las devoluciones por no "considerar probada la no intervención del establecimiento permanente ". El siguiente 21 de mayo de 2012 ENTIDAD 1 comunicó a la Diputación Foral la notificación de tales Acuerdos desestimatorios.

h) El 11 de junio de 2012 la entidad recurrió en reposición los Acuerdos desestimatorios de la devolución, insistiendo en la no intervención del establecimiento permanente en las operaciones realizadas, alegando que "desde el centro de Alemania no sólo se realizaban tareas administrativas sino también logísticas". Los recursos de reposición fueron desestimados por la AEAT en Acuerdos de 27 de junio de 2012 (Cfr; Anexo VII al Escrito de alegaciones de la AEAT); sin que conste la presentación de reclamación o recurso contra ellos.

i) La sociedad proveedora ENTIDAD 2 contestó el 2 de abril de 2012 un requerimiento efectuado por la DFG, aportando diversa documentación que probaba, a su parecer, la intervención del establecimiento permanente [su oficina de representación en España] en las entregas de bienes realizadas en el territorio de aplicación del IVA en el período objeto del requerimiento y considerando correcta la repercusión del IVA. Según la interpretación de la escritura de poder que efectúa la entidad proveedora, el representante de la oficina de representación tendría facultades para dirigir y gestionar sus actividades, manteniendo contacto directo con los clientes para negociar las condiciones de las ventas, siendo las tareas reatadas desde Alemania meras actuaciones administrativas auxiliares. Concluía su contestación al requerimiento afirmando que en el territorio de aplicación del IVA español realizaba "una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria de bienes de conformidad con el artículo 16 del Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre, de la que es sujeto pasivo; posteriormente, cuando la sociedad

española ENTIDAD 1 hace uso de los bienes, tendría lugar una entrega de bienes interior".

j) Mediante Orden Foral 686/2012, de 17 de julio, notificada el siguiente día 19, la DFG requirió de inhibición a la AEAT respecto de "la competencia para la recaudación y cobro del importe de 136.485,26 € correspondiente a cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2010 indebidamente repercutidas a "ENTIDAD 1." por su proveedor "ENTIDAD 2".

k) El 20 de agosto de 2012 la AEAT notificó a la DFG su rechazo al requerimiento de inhibición por entender que "el obligado tributario ENTIDAD 2 ha repercutido a ENTIDAD 1 e ingresado correctamente en la AEAT las cuotas de IVA correspondientes a las entregas interiores de bienes subsiguientes a las operaciones asimiladas a adquisiciones intracomunitarias efectuadas".

l) El 11 de septiembre de 2012 el Consejo de Diputados de la DFG decidió plantear conflicto ante la Junta Arbitral, previa comunicación al Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno Vasco.

3.- En el planteamiento del conflicto la Diputación Foral defiende su competencia para la exacción del IVA correspondiente a las operaciones controvertidas, con base en los hechos y consideraciones jurídicas que más adelante se referirán y en lo dispuesto en el artículo 27 del Concierto Económico y en el artículo 84 del Decreto Foral 102/92, 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 2015 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 de los 136.485,26€ correspondientes a las cuotas del IVA del ejercicio 2010, que considera correctamente repercutidas a ENTIDAD 1 por su proveedor ENTIDAD 2 en las entregas interiores subsiguientes a las operaciones asimiladas a adquisiciones intracomunitarias.

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 21 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.- ENTIDAD 1, fue notificada el 10 de diciembre de 2015 de la puesta de manifiesto del expediente, compareció para instruirse de lo actuado y no presentó alegaciones. Constan en el expediente escritos dirigidos por la entidad al Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos de la DFG, en fechas 12 de septiembre de 2013 y 17 de febrero de 2015, y a la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco el 22 de septiembre de 2015, solicitando información de la tramitación del procedimiento ante la Junta Arbitral. En. Este último escrito el obligado tributario manifiesta haber solicitado reiteradamente a la DFG la resolución del conflicto (durante los años 2012, 2013, 2014 y 2015) y a la AEAT.

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.- Empezando por su delimitación negativa, conviene anticipar que el objeto del conflicto 28/2012 no lo constituye la devolución del IVA solicitada a una y otra de las Administraciones enfrentadas y rechazada por ambas. Sin embargo, no puede perderse de vista que lo que está en juego para el obligado tributario ENTIDAD 1 es precisamente la devolución a la que, al parecer, tiene derecho; siendo la deducción y, en su caso, la devolución pieza esencial para lograr la neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido al permitir la recuperación del IVA soportado en la adquisición de los bienes y servicios destinados a la realización de operaciones gravadas.

Lo que se nos pide en este conflicto 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 este en la AEAT.

No obstante, siendo requisito para resolver el de verificar previamente la competencia para hacerlo (máxime en un supuesto en el que la cuestiona una de las Administraciones interesadas), hemos de despejar el reparo de inadmisibilidad que como primer motivo de controversia se opone al conflicto y que, como cuestión de orden público que es, procedería analizar incluso de oficio.

2.- Manifiesta la AEAT que consistiendo el objeto del litigio en 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 le 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, desestimando las solicitudes de devolución de ingresos indebidos y los recursos de reposición de 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 toda 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, aduce 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 dictados 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 defiende 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 resumida la posición de las Administraciones litigantes 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. 2399/2006, FJ.7º; y 12 de noviembre de 2012, rec. 2304/2011). Sin embargo, no debiera utilizarse esta

singular vía administrativa como una instancia en la que residenciar cualquier discrepancia entre Administraciones sobre la interpretación y aplicación de los tributos concertados que los obligados tributarios afectados por la actuación administrativa, antes del planteamiento del conflicto, no hubieran podido plantear por los cauces ordinarios de revisión administrativa y jurisdiccional.

Por otra parte, ante la improcedencia de presentar conflictos abstractos, conviene tener en cuenta que el carácter competencial de los planteados 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 impide, naturalmente, resolver el conflicto sin 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, con carácter previo, habrá de ser valorada por la Junta Arbitral a los solos efectos de dirimir el conflicto. Cuestión distinta es que antes de que alguna de las Administraciones acuda a esta vía arbitral planteando el conflicto, sean los propios contribuyentes interesados quienes reaccionen, a través de los procedimientos ordinarios de revisión administrativa y judicial, frente a la actuación de una u otra de las Administraciones discrepantes.

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 sumirse, 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 suscita la alegación de la Administración del Estado acerca de que la inadmisión del conflicto no provocaría 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, 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 el obligado tributario y, en lo que aquí importa, 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 que, primero, no presentó alegaciones a la propuesta de liquidación provisional dictada por la DFG el 14 de junio de 2011, apresurándose el siguiente 30 de junio a solicitar a la AEAT una devolución de ingresos indebidos, tratando erróneamente dicho acto de trámite como si fuera la liquidación por la que la DFG rechazaba la deducción del IVA y declaraba improcedente su repercusión. Y, más tarde, se limitó a recurrir en reposición los Acuerdos de la AEAT que, estos sí, resolvieron denegarle las devoluciones solicitadas, pero decidió aquietarse frente a las resoluciones desestimatorias de los mismos consintiendo con su pasividad que ganaran firmeza. Y si bien no resulta razonable, desde luego, obligar a un contribuyente a "que se defienda frente a las dos Administraciones mediante la interposición de los correspondientes recursos", tampoco lo es que el contribuyente acabe por no reaccionar en realidad frente a ninguna de ellas.

No obstante, al margen de la estrategia de defensa decidida por el obligado tributario, 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 ordenado 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. 3º).

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 tributario, 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 28/2012, 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, en ejecución del contrato de consignación suscrito el 5 de junio de 2008; consistiendo estas, según su Clausula 11.4, en transferencias de bienes realizadas desde Alemania para depositarlos en los almacenes del cliente, ENTIDAD 1, sin transferir la propiedad y el derecho de disposición de los mismos hasta tanto este último no los va retirando para afectarlos a su proceso industrial (fabricación de piezas de automoción).

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 en ejecución del referido contrato; determinación que, en el presente caso, pasa por verificar si el establecimiento permanente en España de dicho proveedor alemán la oficina de representación constituida el 22 de junio de 2004 intervino directamente en las entregas de bienes realizadas a ENTIDAD 1, 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 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:

"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.- Puesto que ni las Administraciones afectadas ni las entidades intervinientes discuten la calificación de las operaciones de suministro de bienes desde Alemania a España, coincidiendo en consideradas operaciones asimiladas a adquisiciones intracomunitarias, la discrepancia surge en la determinación de quién lleva a cabo tales operaciones: la DFG considera que se realizan directamente por ENTIDAD 3, mientras que al parecer de la AEAT las operaciones se efectúan por ENTIDAD 3 a través de su establecimiento permanente en España.

Aunque es la Diputación Foral la que formaliza el conflicto y la que niega la procedencia de la repercusión del IVA que, en cambio, la Administración del Estado considera válidamente efectuada en actos firmes y consentidos, dado que los elementos fácticos y jurídicos en los que esta última sustenta su posición han sido rebatidos por la DFG en sus alegaciones finales, hemos de invertir el orden de exposición para comenzar examinando las razones y los medios de prueba aportados por la AEAT que, al igual que la Diputación Foral promotora del conflicto, no está dispensada de probar sus pretensiones en este procedimiento arbitral pese a la firmeza administrativa para el obligado tributario de lo por ella resuelto.

8.- La Administración del Estado declara correctamente repercutidas las cuotas de IVA objeto de controversia y considera acreditado que el establecimiento permanente en España del proveedor alemán ENTIDAD 2 intervino en las operaciones realizadas en ejecución del contrato de consignación que constituyen, a efectos de IVA, dos operaciones diferentes: una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria, cuando las mercancías procedentes de Alemania se depositan en los almacenes de ENTIDAD 1; seguida de una entrega interior cuando el cliente ENTIDAD 1 retira las mercancías de sus almacenes para afectarlas a su proceso industrial, siendo ENTIDAD 2 el sujeto pasivo de la entrega interior (Alegación Quinta, pág. 15/17).

Al fin de demostrar la intervención del establecimiento permanente en las operaciones controvertidas, la AEAT expone los siguientes hechos y consideraciones jurídicas:

1º) ENTIDAD 2 cuenta en Madrid desde el año 2004 con un establecimiento permanente con una estructura adecuada en medios humanos y técnicos que le permite intervenir en las entregas de bienes realizadas en España, existiendo una persona con poderes de la Oficina central para dirigir y gestionar

la Oficina de representación y desarrollar -según afirma la entidad proveedora en respuesta al requerimiento de información de la AEAT-actividades tales como "buscar clientes, aproximar las ventas y negociar las condiciones de las mismas, atender fechas de entrega y, en definitiva, intervenir en todas las transacciones comerciales realizadas en territorio español" (Anexo XI).

2º) Admitida la existencia, a efectos del artículo 69. Tres LIVA, de un establecimiento -permanente de ENTIDAD 2 en el territorio de- aplicación del impuesto, y aceptado por todos los intervinientes que cuando los bienes llegan en consignación a los almacenes de ENTIDAD 1 lo que se produce son operaciones asimiladas a adquisiciones intracomunitarias de bienes (artículo 16. 2º LIVA), hay que determinar quién es el sujeto pasivo en la entrega interior que tiene lugar cuando ENTIDAD 1 retira las mercancías de sus almacenes para afectarlas a su proceso industrial.

3º) Según la Dirección General de Tributos en Consulta vinculante V1977-11, de fecha 06/09/2011, la determinación de cuándo un establecimiento permanente interviene en la realización de una operación debe hacerse a la luz del Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo de 15 de marzo de 2011, que establece disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (DOUE de 23 de marzo), y cuyo artículo 53.2 dispone que:

"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.

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".

Resultando que en todas las facturas expedidas por ENTIDAD 2 a ENTIDAD 1 se consigna el NIF-IVA facilitado por la Administración tributaria española, cabe entender [en aplicación de la presunción contenida en el citado precepto] que el establecimiento permanente de ENTIDAD 2 ha intervenido en las operaciones facturadas a ENTIDAD 1; no quedando desvirtuada esta conclusión para la AEAT por ninguno de los siguientes hechos:

a) ENTIDAD 3 suscribió con ENTIDAD 1 un contrato de "Consignment Stock" o stock en consignación que, al carecer la oficina de representación en España de personalidad jurídica propia, fue suscrito por la sociedad alemana ENTIDAD

3, sin que ello implique *per se* que el establecimiento permanente no intervenga en la operación; reiterando a estos efectos la ya citada Consulta vinculante V1977-11, de 06/09/2011, según la cual "dentro del supuesto específico de establecimiento permanente previsto en el artículo 69. Cinco. a) de la Ley del IVA deben incluirse también aquellos agentes o representantes del empresario no establecido que sin ser los que firman materialmente el contrato mercantil están facultados para negociar y así lo llevan a cabo todos los elementos y detalles del mismo, dirigiendo y llevando a cabo el proceso de negociación que se plasma en la firma del contrato, obligando con ello a la empresa no establecida".

Añade la AEAT que el representante del establecimiento permanente en Madrid está apoderado para ejercer las facultades de dirigir y gestionar las actividades de la oficina de representación, sujeto a las instrucciones que reciba en cada momento de la Oficina central. Además, según pretende probar la Administración del Estado con el documento aportado por ENTIDAD 3 junto a la contestación al requerimiento efectuado a dicha entidad (Anexo XII), el representante de la oficina de representación en España tenía contacto directo con los clientes a los efectos de negociar las condiciones y, en particular, el precio de venta y las provisiones de productos, coordinar proyectos, realizar propuestas técnico-comerciales de nuevos productos y emitir las correspondientes ofertas.

b) La intervención directa de la Oficina central en Alemania en las operaciones realizadas con ENTIDAD 1 se limita a la realización de tareas administrativas auxiliares, tales como el cobro de créditos (los pagos los realiza ENTIDAD 1 directamente a Alemania y los pedidos quincenales también se realizan directamente por fax a Alemania). Según la AEAT, esta intervención "administrativa" de la Oficina alemana no es exclusiva puesto que, como reconoce la DFG, el obligado tributario afirmó que los pedidos abiertos se dirigían a la sede de ENTIDAD 3 en Madrid. Y ésta actividad de la sede alemana no desvirtúa la citada presunción, por un doble motivo:

- por una parte, porque el artículo 53.2 del citado Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011, ya establece *que "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 line prestación de servicios"*; por lo que, a sensu contrario, resulta evidente que la realización por la Oficina central en Alemania de estas tareas administrativas auxiliares no permite considerar que los medios de la Oficina central se hayan 'utilizado a los fines de una entrega de bienes o una prestación de servicios, debiendo ser el establecimiento permanente en Madrid quien realice las actividades que impliquen su intervención en las entregas de bienes a ENTIDAD 1.

- Y, por otra parte, porque siguiendo el criterio de la DGT en la reiterada Consulta Vinculante V1977-11, de 06/09/2011, lo relevante a efectos de determinar si la oficina de representación ha intervenido en la entrega de

bienes es que el representante, sin llegar a la firma material del contrato, esté facultado para negociar todos los elementos y detalles del mismo, obligando a la empresa no establecida.

A la vista de la documentación que obra en el expediente, la AEAT considera acreditada la intervención del establecimiento permanente y concluye que, tratándose de operaciones efectuadas por un sujeto establecido, ENTIDAD 2 es el sujeto pasivo de la entrega interior de bienes que tiene lugar cuando ENTIDAD 1 retira las mercancías de sus almacenes para afectarlas a su proceso industrial.

9.- La Diputación Foral de Gipuzkoa no cuestiona de plano la existencia en el territorio de aplicación del impuesto de un establecimiento permanente de ENTIDAD 2 (el representante de la Oficina central en Madrid); "lo que esta Administración niega es que dicho representante haya intervenido en las operaciones objeto de conflicto" (Fundamento de Derecho, II, Cuarta); por lo que mantiene que dichas operaciones se efectuaron por una entidad no establecida y debieron tributar como una sola operación de adquisición intracomunitaria realizada por ENTIDAD 1, procediendo la inversión del sujeto pasivo y el ingreso del IVA devengado en la Hacienda Foral, conforme a lo previsto en el artículo 27.Uno, Tercero y Cuarto del Concierto 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.

La DFG sustenta su conclusión en los siguientes datos, circunstancias fácticas y argumentos que rebaten y contradicen los aportados por la AEAT:

1) Comienza rechazando la aplicación al caso de la presunción del artículo 53.2 del Reglamento de Ejecución UE/282/2011 del Consejo de 15 de marzo de 2011, con base en la cual la AEAT y el proveedor alemán deducen que el establecimiento permanente intervino en las entregas de bienes efectuadas, por el hecho de que las facturas se expidieran con el número de identificación a efectos de IVA asignado en España al establecimiento permanente. Sin embargo, la DFG rechaza que les fuera aplicable a las operaciones efectuadas en el ejercicio 2010 la presunción prevista en un Reglamento cuya entrada en vigor, según su artículo 65, no tuvo lugar hasta los veinte días de su publicación el 23 de marzo de 2011 en el DOCE. Y, en efecto, también el Preámbulo del Reglamento aclara que *"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).

No obstante, afirma la Diputación Foral que incluso en el supuesto de que aquella presunción resultara aplicable a las operaciones en conflicto, quedada destruida por los motivos siguientes:

a) Las facultades del representante legal de la Oficina de representación en España de ENTIDAD 2, D.NOMBRE/APELLIDOS, cuya relación aparece

incorporada a la escritura de constitución, le habilitan para dirigir y gestionar las actividades de la oficina, pero no le atribuyen facultades de intervención en operaciones de tipo comercial o de relaciones con clientes, siendo más bien de tipo "administrativo o de gestión interna" (gestión de personal y de relación con las diferentes Administraciones) y de una labor meramente auxiliar (facturación, apertura de cuentas bancarias...) de la actividad comercial que, en todo caso, lleva a cabo la Oficina central. Con carácter meramente orientativo, teniendo en cuenta la fecha de su entrada en vigor, anota la DFG que según el artículo 53.2 del citado Reglamento de Ejecución *"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 ¿le créditos, no se considerará que dichos medios se hayan utilizado a los fines de una entrega de bienes o una prestación de servicios"*.

b) Para confirmar que las facultades del representante de la Oficina en España no se extienden a la actividad comercial y que, por lo tanto, no intervino en las operaciones objeto del conflicto, la Diputación Foral aporta los siguientes datos:

- El contrato de consignación (Doc. 15) en el que se establecen las relaciones comerciales entre proveedor y cliente fue firmado en el año 2008 directamente con la Oficina central, y no con el representante del establecimiento permanente. Señala la DFG que la Administración del Estado invoca la contestación de la DGT, CV 1977-11, de 6/09/2011, según la cual: "...cuando el representante de la entidad consultante no sea quien firme materialmente el contrato mercantil, si éste se encuentra facultado para negociar, y así lo lleva a cabo, todos los elementos y detalles del mismo, dirigiendo y llevando a cabo el proceso de negociación que se plasma en la firma del contrato, obligando con ello a la empresa no establecida, entonces habrá que concluir que la entidad consultante cuenta con un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto...". Sin embargo, la AEAT no realiza el más mínimo esfuerzo probatorio para acreditar que el representante de la oficina del proveedor en España haya desarrollado en las operaciones objeto de conflicto las labores de negociación que en dicha consulta se requieren para considerar su intervención en las mismas (no cabe olvidar -insiste la DFG- que en las operaciones realizadas en el ejercicio 2010 no resultaba aplicable la presunción del artículo 53.2 del Reglamento de Ejecución del Consejo, por lo que era necesario probar la intervención en ellas del establecimiento permanente).

- Los precios del material que se va adquiriendo por ENTIDAD 1 se fijan y se modifican desde la central (Doc. 9). Concretamente desde DOMICILIO (situado en la ciudad de MUNICIPIO 2, cerca de Dusseldorf).

- Los programas en los que se señalan los últimos albaranes recibidos y las próximas necesidades se envían a un número de fax de Alemania, identificándose la persona de contacto.

- El seguimiento de los envíos se hace con una cuenta de correo electrónico de Alemania, siendo su detalle (Doc. 16) y también en la cuenta de correo (Doc. 17).

- Los pagos se hacen directamente al proveedor en Alemania (Doc. 18) y también a un número de cuenta alemán, concretamente en (Doc. 16).

- En cuanto al certificado expedido por la empresa "ENTIDAD 4" [que aparece tanto en el escrito de planteamiento de la DFG (Doc. 19), como en las alegaciones de la AEAT (Anexo XII)], y que fue aportado por ENTIDAD 2 junto a su contestación al requerimiento, donde se hace constar la intervención de D. NOMBRE/APELLIDOS en las negociaciones para la adquisición de las mercancías objeto de su actividad comercial, señala la DFG que, sin perjuicio de otorgarle la validez propia de una fotocopia a efectos legales, no puede desplegar efecto jurídico alguno en el presente caso, debido a su deficiente información al no estar fechado, no referirse a un periodo temporal concreto y carecer, en fin, de documentación adjunta que acredite la legitimidad de la representación del responsable de compras y financiero de la compañía que dice representar. En cualquier caso, el hecho de que el referido representante haya "intervenido" en las transacciones comerciales desarrolladas con otros clientes no acredita su intervención en las que subyacen en este conflicto; intervención que, a mayor abundamiento, es negada por el propio cliente y resulta irrelevante a los efectos del presente conflicto.

2) Manifiesta la DFG que la carga probatoria desplegada por esta Administración Foral aportando el contrato de consignación firmado por la matriz (Doc. 15), la lista de precios fijados desde la central (Doc. 9), los pedidos realizados a la central por medio de fax en Alemania, los correos electrónicos alemanes utilizados (Doc. 16 y 17) y los pagos efectuados rectamente a la matriz alemana (Doc. 18) en una cuenta bancaria abierta en el país germano (Doc. 16), así como las afirmaciones del obligado ENTIDAD 1, contrasta con la inexistente prueba aportada en las alegaciones efectuadas por el proveedor y en las de la propia AEAT.

3) Con base en todo ello, la Diputación Foral "considera acreditada la no intervención de la oficina de representación en las operaciones objeto del conflicto lo que, a efectos de lo previsto en la normativa reguladora del IVA, determina que dichas operaciones hayan sido efectuadas por una entidad no establecida en el territorio de aplicación del Impuesto. En consecuencia, debe operar la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84. Uno.2º. a) del Decreto Foral 102/1992, procediendo el ingreso del IVA correspondiente en esta Administración en base a lo previsto en el artículo 27 del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco."

9.- El obligado tributario, ENTIDAD 1, en sus escritos a la Administración del Estado comparte la postura de la Diputación Foral y niega que en las operaciones objeto de conflicto hubiera intervención del establecimiento permanente; coincidiendo con la Administración foral en que en las entregas interiores efectuadas por su proveedor alemán debió operar la inversión del sujeto pasivo del artículo 84.Uno.2º. a) del Decreto Foral 102/1992.

En cambio, ENTIDAD 2 asume la posición de la AEAT en los acuerdos desestimatorios de las solicitudes de devolución, y considera acreditada la

intervención de su establecimiento permanente en las transacciones objeto de conflicto.

10.- En el presente caso, ni los intervinientes en las operaciones ni, al menos frontalmente, las Administraciones en conflicto cuestionan la existencia de un establecimiento permanente de ENTIDAD 3 en el territorio de aplicación del Impuesto, a efectos de lo establecido en el artículo 69. Tres de la Ley del IVA. Por ello, el núcleo de la disputa y la única discrepancia respecto al régimen de tributación de las operaciones debatidas se reduce a una cuestión fáctica y, por lo mismo, de carácter esencialmente probatorio: determinar si el establecimiento permanente que la proveedora alemana ENTIDAD 3 tiene en España desde el año 2004 (su oficina de representación en la Comunidad de Madrid) intervino efectivamente en la realización de las operaciones efectuadas en el ejercicio 2010 con la entidad española, ENTIDAD 1, en ejecución del contrato de consignación suscrito el 5 de junio de 2008.

A fin de dilucidar si la persona apoderada por ENTIDAD 3 para gestionar y dirigir su oficina de representación en España tuvo o no efectiva intervención en dichas operaciones, 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 que, por facilidad probatoria, le hubiera correspondido a la AEAT acreditar, como hecho positivo, la intervención del establecimiento permanente del proveedor alemán en las entregas de bienes efectuadas a ENTIDAD 1 en ejecución del ya repetido contrato de consignación.

Sin embargo, la AEAT se limita a dejar constancia de la normativa aplicable en la calificación jurídica a efectos de IVA de las operaciones realizadas para, casi a renglón seguido, considerar acreditado que ENTIDAD 3 cuenta en Madrid desde el año 2004 con "un establecimiento permanente en el que dispone de una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permiten realizar las entregas de bienes en las que interviene en España" (Alegación Cuarta). Procediendo más adelante (Alegación Quinta) a reiterar su conclusión amparándose en una contestación de la Dirección General de Tributos fundada en la presunción *iuris tantum* del referido Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011 que, por su fecha de entrada en vigor, resulta manifiestamente inaplicable al caso; así como en lo manifestado por una tercera entidad ajena al conflicto en un documento (Anexo XII) carente de la relevancia y de las mínimas formalidades exigibles para atribuirle la virtualidad probatoria que pese a ello le reconoce la Administración del Estado. Y todo ello, lo que resulta igual de significativo, sin rebatir los datos ni contrarrestar la documentación aportada por la DFG en su esfuerzo por probar un hecho negativo como la no intervención del establecimiento permanente en las operaciones objeto del procedimiento.

A resultas de cuanto se lleva dicho, valorando conjuntamente las circunstancias fácticas del caso, la documentación obrante en el expediente, así como la información que figura y se desprende del mismo, junto a lo manifestado por las entidades interesadas y, naturalmente, las alegaciones y medios de prueba aportados por ambas Administraciones, esta Junta Arbitral entiende que no existen elementos probatorios que, a los efectos del IVA, permitan considerar acreditada la intervención de la oficina de representación en España de la proveedora alemana ENTIDAD 3 en las operaciones controvertidas, 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 3, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 27. Uno,

Tercera y Cuatro del Concierto 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

1º. - 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 ENTIDAD 1, en el ejercicio 2010 por su proveedor ENTIDAD 2.

2º. - 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.