

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

Conflicto: 7/2013

Administraciones afectadas:

Diputación Foral de Gipuzkoa (promotor) AEAT

Objeto: Competencia exacción IVA.

Resolución: 5/2018

Expediente: 7/2013

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 28 de junio 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 de competencias planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa frente a la Administración Tributaria del Estado respecto a la competencia para la recaudación y cobro de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2010, por importe de 53.995,43 euros, repercutidas a ENTIDAD 1 (NIF (LETRA)NNNNNNNN) por su proveedor ENTIDAD 2 (NIF (LETRA)NNNNNNN(LETRA)), e ingresadas por éste en la Agencia Estatal de Administración Tributaria, tramitándose ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 7/2013, actuando como ponente D. Gabriel Casado Ollero.

I. ANTECEDENTES

1.- Con fecha 15 de febrero de 2013 se presentó 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 de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2010 por importe de 53.995,43 euros repercutidos 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; solicitando que en aplicación del Concierto

Económico y de la normativa reguladora del IVA se declare que la DFG es competente para la recaudación y cobro de las referidas cuotas indebidamente ingresadas en la AEAT, debiendo transferirse su importe a la Administración foral de Gipuzkoa al ser la competente para su exacción conforme al artículo 27 del Concierto Económico.

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

a) La sociedad ENTIDAD 1. tenía su domicilio fiscal en Gipuzkoa y al no superar en el ejercicio 2009 su volumen de operaciones los 7 millones de euros, durante el ejercicio 2010 presentó en la DFG sus autoliquidaciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido, incluyendo las cuotas soportadas por operaciones interiores con su proveedor ENTIDAD 2 por importe de 53.995,43 €.

b) El Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos de la DFG inició un procedimiento de comprobación de las autoliquidaciones del IVA del ejercicio 2010 para verificar la procedencia de las cuotas de IVA soportadas por la entidad, emitiendo el 22 de agosto de 2011 una propuesta de resolución declarando improcedente la repercusión del IVA efectuada por ENTIDAD 2 por considerar, conforme al apartado 2 del artículo 84 del Decreto Foral 102/1992 del IVA, que dicha entidad no disponía en el territorio de aplicación del Impuesto de un establecimiento permanente que hubiera intervenido directamente en la realización de las entregas de bienes a ENTIDAD 1, por lo que, en consecuencia, negaba la deducibilidad de las cuotas soportadas.

c) En sus alegaciones a la propuesta de resolución de la DFG argumentaba ENTIDAD 1:

- Que la Hacienda Foral de Gipuzkoa niega la devolución de los 53.995,43 € de IVA repercutidos por ENTIDAD 2 y soportados por la entidad, por considerar que dicho proveedor alemán no realiza operaciones en el territorio de aplicación del impuesto a través de un establecimiento permanente que intervenga directamente en la realización de las entregas de bienes efectuadas.

- Que "la procedencia o no de repercutir IVA por parte de ENTIDAD 2 (...) es una cuestión cuanto menos controvertida, en la medida en que se trata de una cuestión de hecho el determinar si esta sociedad cuenta con una estructura suficiente como para (...) considerar que cumple con los requerimientos legales para poder repercutir IVA o, por el contrario, debe facturar sin IVA y ser el receptor de la mercancía quien, por aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo, se auto repercuta el IVA de la operación".

- Que, habiendo actuado con total diligencia y sin incumplir ninguna exigencia normativa, no puede resultar perjudicada como consecuencia de la presunta actuación de uno de sus proveedores contraria a la normativa del IVA. Desde que se iniciaron sus relaciones comerciales con este proveedor alemán, ha recibido facturas en las que se repercute IVA con el NIF (LETRA)NNNNNNN(LETRA), que habilita a hacerlo, y no se ha planteado en ningún momento la procedencia de esta repercusión.

Tampoco entiende que sea cometido suyo comprobar que cada uno de sus proveedores que le facturan con IVA, cumplan en todo momento los requisitos que prevé la normativa y que deba derivar en ella las consecuencias de la incorrecta actuación de uno de ellos. Alude al Reglamento de Ejecución UE/282/2011 del Consejo de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del IVA, cuyo artículo 53 establece que: "(...) 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

efectuado en ese Estado miembro, salvo que existan pruebas que acrediten lo contrario".

- Que no se ha producido ningún perjuicio económico para la Administración puesto que el IVA que la Hacienda Foral entiende devengado incorrectamente por ENTIDAD 2 se ingresó en la AEAT, por lo que "el único perjuicio que se ha podido producir es que la cantidad se encuentra ingresada en la AEAT, mientras que la deducción de las cuotas soportadas ha sido solicitada a la HFG, cuestión (...) no imputable en ningún caso al sujeto pasivo".

- Que "con la intención de solucionar la presunta improcedencia del IVA repercutido por ENTIDAD 2 durante 2010, se ha puesto en contacto con su proveedor para solicitarle que rectifique las facturas correspondientes a este ejercicio, siendo la respuesta de éste negativa en la medida en que indica que para la AEAT esta sociedad tiene la consideración de sujeto pasivo de IVA y, por tanto, se encuentra, debidamente repercutido el IVA de sus facturas y debidamente ingresado."

- Que la forma correcta de proceder por parte de la Administración en interés de sus administrados sería que la Administración Tributaria del Estado, de oficio o a instancias de la HFG, determinara si ENTIDAD 2 repercutió indebidamente el IVA tal y como considera la HFG; manifestando su absoluta indefensión como consecuencia de una presunta actuación no ajustada a derecho de uno de sus proveedores: "por de pronto, desde la HFG se acuerda proceder a devolverle una cantidad de IVA inferior a la efectivamente soportada en 2010, sin que su decisión afecte u obligue directamente a ENTIDAD 2 quien, al no haber sido requerido en ningún momento, no acepta la conclusión a la que llega la HFG, haciendo que (...) le resulte imposible recuperar las cuotas soportadas en el pasado y le sea imposible reconducir la situación a futuro."

d) En Acuerdo de 11 de octubre de 2011 el Jefe del Servicio de Impuestos Indirectos de la DFG desestimó las alegaciones presentadas y negó la deducción del IVA soportado por la entidad, al considerar que ENTIDAD 2 no actuó en el territorio de aplicación del IVA mediante un establecimiento permanente que interviniera directamente en las operaciones efectuadas de representación en España de ENTIDAD 2 constituye establecimiento

permanente a efectos de IVA, al contar con medios materiales y humanos para realizar actividades preparatorias y complementarias para la actividad de la empresa alemana matriz" (ANEXO III). Sin embargo, ENTIDAD 2 no aportó los Libros Registro de IVA ni las copias de las facturas donde figurasen las cuotas repercutidas, cuya aportación le había sido asimismo solicitada por la AEAT.

g) El 13 de marzo de 2012 la AEAT emitió una propuesta de desestimación de la devolución solicitada considerando correcto la repercusión del IVA efectuada por ENTIDAD 2 puesto que, conforme a las manifestaciones de su representante, la sociedad alemana había actuado a través de un establecimiento permanente en España a efectos del IVA (Doc. 3). Y que, por otra parte, no se podía concluir que las cuotas repercutidas hubieran sido ingresadas por ENTIDAD 2 al no haber aportado esta los Libros registros de IVA requeridos por la AEAT para constatar que el IVA repercutido a ENTIDAD 1 incluía las facturas cuya rectificación se solicitaba.

h) El 28 de marzo de 2012 ENTIDAD 1, presentó alegaciones a la AEAT frente a la referida propuesta desestimatoria de su solicitud de devolución de ingresos indebidos.

i) Transcurridos seis meses sin respuesta de la AEAT, el representante de ENTIDAD 1 presentó el 9 de noviembre de 2012 ante la Hacienda Foral una denominada *"Comunicación de la adquisición de firmeza del acto administrativo correspondiente a la denegación por parte de la AEAT de la devolución del IVA repercutido por ENTIDAD 2, para el inicio de los trámites ante la Junta Arbitral"*, manifestando que "de acuerdo con lo establecido en el artículo 128.4 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio de 2007, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, en la medida en que el 28 de septiembre de 2012 habían transcurrido seis meses desde que se presentaron las alegaciones, las pretensiones (...) se entienden desestimadas por silencio administrativo"; lo que "unido al hecho de que su representada no ha recurrido en el plazo de un mes desde el momento en con ENTIDAD 1, conforme al artículo 84.Dos del Decreto Foral 102/1992 del IVA, considerando :

1) Que la argumentación de la entidad afianza la idea de que ENTIDAD 2 no dispone de un establecimiento permanente puesto que, como determina el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, para ello es necesario tener una consistencia mínima y disponer de medios organizativos de la actividad empresarial, no siendo suficiente con mantener y utilizar unos activos muebles en otro Estado miembro.

2) Que respecto al artículo 53 del Reglamento de Ejecución UE/282/2011 del Consejo de 15 de marzo de 2011, donde se indica que si se expide una factura con el número de identificación a efectos de IVA asignado por el Estado miembro del establecimiento permanente se considera, salvo prueba en contrario, que este último ha intervenido en la entrega de bienes o prestación de servicios, señala que "precisamente lo que se manifiesta por este Servicio es que queda probado que no existe un establecimiento permanente por parte de ENTIDAD 2, y que aún en el caso de que se considerase que sí que existe ese establecimiento permanente, el mismo no podría intervenir directamente en la realización de las entregas de bienes a ENTIDAD 1".

e) El 22 de noviembre de 2011 ENTIDAD 1 solicitó a la AEAT la devolución de ingresos indebidos por las cuotas de IVA soportadas por la entidad e ingresadas por ENTIDAD 2 en la Administración del Estado.

f) La AEAT consideró la solicitud de devolución de ingresos indebidos como una solicitud de rectificación de la autoliquidación de IVA del proveedor e inició un procedimiento de comprobación, en el transcurso del cual efectuó un requerimiento de información a ENTIDAD 2. Entre la documentación aportada por esta última figuraba un escrito de 23/01/2012 en el que su representante, NOMBRE Y APELLIDOS 1, manifestaba que "de acuerdo con el artículo 5.1 del Convenio para evitar la doble imposición firmado entre España y Alemania, la oficina que se entendieron desestimadas las alegaciones, implican que el acto administrativo ha adquirido la firmeza que se exigía por parte de la HFG, para poder proceder a la devolución de 53.995,43 € e iniciar el procedimiento ante la Junta Arbitral"; solicitando, en virtud de todo ello, a la DFG que "acuerde la devolución (...) del IVA de 2010 repercutido por ENTIDAD 2 (...) una vez que la propuesta de resolución de la AEAT en la que se deniega la devolución ha adquirido firmeza, y se pueden iniciar los trámites ante la Junta Arbitral".

j) La DFG decide tomar la fecha de la referida comunicación de la entidad (el 9 de noviembre de 2012) como la fecha en la que tuvo conocimiento "*del acto o actos que a su juicio vulneraban los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico*", y a partir de la cual computar el plazo máximo de dos meses para realizar el requerimiento de inhibición a la Administración del Estado (artículo 13.1 RJACE). Por ello, notificó a la AEAT el 17 de diciembre de 2012 el requerimiento de inhibición respecto de la competencia para la recaudación y cobro de las cuotas de IVA del ejercicio 2010 repercutidas a ENTIDAD 1 por su proveedor ENTIDAD 2 e ingresadas por éste en la Administración estatal, solicitándole la transferencia del importe ingresado (Doc. 6).

k) No habiendo contestado la AEAT al requerimiento recibido, la DFG le notificó el 21 de febrero de 2013 su decisión de plantear conflicto ante la Junta Arbitral en relación con la competencia objeto de controversia.

l) El 3 de julio de 2013 la AEAT desestimó expresamente la solicitud de devolución de ingresos indebidos presentada por ENTIDAD 1 (rectificación de la autoliquidación del IVA).

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 conflicto, en virtud del artículo 27. Uno. Tercero y Cuarto del Concierto Económico y del artículo 84. Uno del Decreto Foral 102/92, de 29 de diciembre, que regula el IVA en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, la Diputación Foral se considera competente para la exacción del IVA devengado en las operaciones controvertidas, argumentando:

a) Que "en las operaciones objeto del presente conflicto no ha habido intervención de ningún establecimiento permanente del proveedor por lo que, en aplicación de la normativa reguladora del IVA, 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. Por tanto, (...) el IVA soportado por la entidad "ENTIDAD 1" y repercutido por ENTIDAD 2 no es deducible" (Alegación Segunda).

b) Que en la propuesta de desestimación de la devolución de ingresos indebidos solicitada por ENTIDAD 1 la Administración del Estado no entró a analizar el fondo del asunto, la intervención o no de un establecimiento permanente en las operaciones cuestionadas, sino que se limitó a declarar improcedente la devolución solicitada al no poder comprobar los requisitos exigidos por la normativa del IVA y por la reguladora de la devolución de ingresos indebidos debido a la falta de atención por el proveedor ENTIDAD 2 al requerimiento de documentación efectuado por la AEAT. Para la DFG "resulta llamativo el reconocimiento por parte de la propia AEAT del incumplimiento imputable al proveedor ENTIDAD 2, acto del cual obtiene beneficio al no permitirle (...) acceder a la información necesaria para determinar si se ha producido una situación tributaria contraria al ordenamiento jurídico tributario, que está obligada a analizar y, en su caso, corregir. Con mayor rigor, si cabe, cuando se encuentran afectadas diferentes Administraciones, en aplicación del principio de colaboración recogido en el artículo 4 del Concierto Económico" (Alegación Tercera).

c) Que la cuestión de fondo se centra en determinar si en las operaciones facturadas durante el ejercicio 2010 a ENTIDAD 1 por su proveedor ENTIDAD 2, se produjo o no la intervención de un establecimiento permanente, esto es, la oficina de representación que dicho proveedor tiene en España; determinación que se concreta en "dilucidar si en dichas operaciones ha intervenido o no la persona apoderada por dicho proveedor para gestionar y dirigir la referida oficina".

d) Que para la DFG no resulta aplicable a las operaciones realizadas en el ejercicio 2010 lo previsto en el artículo 53.2 del Reglamento de Ejecución UE/282/2011 del Consejo de 15 de marzo de 2011, que entró en vigor a los veinte días de su publicación en el DOCE, y con arreglo al cual: "(...) 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".

A partir de ahí, señala la Diputación Foral que no pretende cuestionar las facultades que ostenta, en general, el representante de la oficina que dicho proveedor tiene en MUNICIPIO 1, sino que lo que niega es que dicho representante haya intervenido en las operaciones objeto de conflicto; negación que basa en las siguientes consideraciones:

1ª) De la documentación que acredita la forma de operar del proveedor ENTIDAD 2 en sus relaciones comerciales con ENTIDAD 1, deriva lo siguiente:

a) El transporte de la mercancía a la sede de ENTIDAD 1 en Gipuzkoa procede de Barcelona (Doc. 10);

b) En las facturas se establece que las condiciones de pago y la entrega de los productos se somete a las condiciones generales establecidas por la empresa alemana y al derecho alemán (Doc. 11);

c) ENTIDAD 2 no dispone de trabajadores en territorio español desde el ejercicio 2009, figurando D. NOMBRE Y APELLIDOS 1, como administrador y único personal en la oficina de MUNICIPIO 1 (Doc. 12).

A juicio de la Administración Foral, la referida documentación impide apreciar la intervención de la oficina de representación en las operaciones objeto de conflicto, teniendo en cuenta la jurisprudencia comunitaria (v.g. la sentencia de 4 de julio de 1985, Berkholz, Asunto 168/84) con arreglo a la cual es necesario contar con medios materiales y humanos que impliquen, además, una cierta división del trabajo, una permanencia en la vinculación de dichos medios y la intención con la que actúa el empresario que se establece en una jurisdicción distinta a la suya. En la misma línea la DGT, por ejemplo, en la Consulta Vinculante V0139-11, de 28 de enero de 2011, se manifiesta en contra de considerar las oficinas de representación como un establecimiento permanente, por el mero hecho de ser oficinas dependientes de la matriz, citando las sentencias C-168/84, Berkholz, o C-260/95, DFDS: "Bajo dicho planteamiento, la oficina de representación consultante no tiene la consideración de establecimiento permanente a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido español en el territorio de aplicación del mencionado tributo". Este criterio se reitera en las Consultas Vinculantes V266911, de 7 de noviembre y n' V1319-06, de 4 de julio.

2ª) Con carácter meramente orientativo, dada su inaplicabilidad al presente conflicto, alude la DFG a lo previsto en el artículo 53.2 del Reglamento de Ejecución UE/282/2011 del Consejo de 15 de marzo de 2011, con arreglo al cual "(...) 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 (...)" (Alegación Cuarta).

e) Que "todo lo anteriormente referido determina la imposibilidad de considerar acreditada la intervención de la oficina de representación que "ENTIDAD 2" tiene en España, concretamente en MUNICIPIO 1, en las operaciones objeto del presente conflicto. En consecuencia, (...) en dichas operaciones debe operar la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84. Uno.2 a) del Decreto Foral 102/1992, procediendo el ingreso del IVA correspondiente a las mismas en esta Administración en base a lo previsto en el artículo 27 del Concierto Económico (...)."

4.- En su sesión de 30 de septiembre de 2015, la Junta Arbitral acordó la admisión a trámite del conflicto, notificando su planteamiento a la AEAT de acuerdo con el artículo 16.2 del RJACE y el plazo de un mes para la formulación de alegaciones; presentadas el 6 de noviembre de 2015, mediante escrito en el que la Administración del Estado opone la falta de competencia de la Junta Arbitral como único motivo de inadmisión del conflicto. Respecto de las cuestiones de fondo la AEAT, subsidiariamente y, en síntesis, alega lo siguiente:

a) Después de reproducir la normativa que considera aplicable (artículos 84 y 69.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido), con cita de la consulta vinculante V 2670-11 de la Dirección General de Tributos y remisión a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea según la cual para que exista establecimiento permanente es necesario que el mismo se caracterice por una estructura adecuada en términos de medios, humanos y técnicos, propios o subcontratados con un grado suficiente de autonomía, señala que "este mismo criterio ha sido consagrado por el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo de

15 de marzo de 2011 (...) en su artículo 53.1, conforme al cual: "1. Para la aplicación del artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE solo 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".

b) Por otra parte, la determinación de cuándo un establecimiento permanente distinto de la sede de actividad interviene en la realización de una operación debe hacerse según el citado Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011, cuyo artículo 53.2 establece que "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 2006/112/0E, 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".

Añade que "la sociedad ENTIDAD 2 dispone en España de un establecimiento permanente, como se deriva de las manifestaciones realizadas por parte del representante de esta entidad y siendo este punto incuestionado por la DFG. Tal como se ha visto en los artículos anteriormente mencionados, para determinar quién es el sujeto pasivo de IVA en el caso concreto es necesario establecer la intervención o no del establecimiento permanente de ENTIDAD 2

en las operaciones objeto de la controversia. Conforme establece el artículo 53.2 del Reglamento de Ejecución (UE) N° 282/2011, la intervención del establecimiento permanente requiere la utilización de medios técnicos y humanos de dicho establecimiento para las operaciones inherentes a la entrega de los bienes.

Al respecto, deben tenerse en consideración los siguientes hechos:

1. En las facturas aportadas por ENTIDAD 2 a la DFG figura la inscripción "Oficina de representación en España", el NIF aportado es el (LETRA)NNNNNNN(LETRA) y la dirección señalada como domicilio es DOMICILIO 1 n° NNNN de MUNICIPIO 1 (Málaga). En cuanto a datos de contacto de la sociedad, figura el teléfono (...) y el fax (...), ambos de Málaga. Por su parte, el email de contacto es (...) propio de la oficina de representación de ENTIDAD 2 en España;

2. El representante de la sociedad ENTIDAD 2 manifestó que había operado en el territorio de aplicación del impuesto mediante establecimiento permanente a efectos de IVA y se oponía a la rectificación de autoliquidación solicitada por ENTIDAD 1 (Alegación Cuarta).

5.- Con fecha 11 de diciembre de 2015 se notificó a la DFG la puesta de manifiesto del expediente concluso, conforme al artículo 16.4 del RJACE, confiriéndole plazo de un mes para la presentación de alegaciones que, tras la ampliación solicitada, fueron formuladas el 21 de enero de 2016 oponiéndose la DFG a la inadmisión pretendida por la Administración del Estado (Alegación Primera); denunciando la infracción por la AEAT del artículo 66.Dos del Concierto Económico al haber acordado el 3 de julio de 2013, más de cuatro meses después del planteamiento del conflicto, la desestimación expresa de la solicitud de ingresos indebidos (rectificación de autoliquidación) presentada por ENTIDAD 1, considerando que dicho Acuerdo debe quedar sin efecto conforme a lo señalado por el Tribunal Supremo en Sentencia de 21 de abril de 2010 (Rec. 152/2009), en un supuesto de incumplimiento del mandato contenido en el artículo 66.2 de la Ley de Concierto durante la tramitación de un conflicto ante la Junta Arbitral, indicando el Alto Tribunal en su FJ. 5° que: *"Ello pudo*

llevar a la Junta a anular lo actuado después del planteamiento del conflicto..."
(Alegación Segunda).

En lo que afecta al fondo del asunto, argumenta la DFG que la Administración del Estado entiende aplicable la presunción contenida en el artículo 53.2 del Reglamento de Ejecución UE/282/2011, del Consejo, que entró en vigor en el año 2011 y no puede aplicarse al litigio que nos ocupa referido a cuotas de IVA del ejercicio 2010.

Agrega la Diputación Foral que la AEAT viene a señalar en defensa de su interpretación que:

- 1) En las facturas aportadas por el proveedor ENTIDAD 2 figura la inscripción "Oficina de representación en España", con NIF y domicilio sito en MUNICIPIO 1, así como el número de teléfono, el fax y el correo electrónico.
- 2) El representante del proveedor manifestó que había operado en el territorio de aplicación del Impuesto mediante establecimiento permanente y se oponía a la rectificación de autoliquidación solicitada por ENTIDAD 1.

Al respecto, manifiesta la DFG que el propio representante del proveedor ENTIDAD 2 reconoció en escrito registrado ante la AEAT que la "oficina de representación en España se limita a recoger información, hacer publicidad, suministrar información o desarrollar actividades auxiliares o preparatorias para la empresa matriz (...)".

Ello implica la falta del requisito sustancial puesto de manifiesto en el planteamiento del conflicto por la Diputación Foral para considerar que dicha oficina participa directamente en las operaciones efectuadas con ENTIDAD 1, resultando ajustada a Derecho la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo contenido en el apartado a) del artículo 84. Uno.2º del Decreto Foral 109/92 del IVA.

En lo demás, ratifica los argumentos expuestos en su escrito de planteamiento (Alegación Tercera).

6.- La AEAT no presentó alegaciones finales en el trámite notificado el 17 de diciembre de 2015 con la puesta de manifiesto del expediente.

7.- Consta efectuada el 10 de diciembre de 2015 la notificación de la puesta de manifiesto del expediente a ENTIDAD 1 que tampoco presentó alegaciones.

8.- El procedimiento se ha tramitado conforme a lo previsto 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 positivo de competencias no versa directamente sobre la devolución del IVA solicitada por ENTIDAD 1 y denegada por ambas Administraciones enfrentadas. Aunque no quepa perder de vista que precisamente lo que está en juego para el obligado tributario es la deducción o la devolución del IVA al 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 al permitirle 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 conflicto es una decisión acerca de cuál de las Administraciones Tributarias 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 entiende incorrectamente repercutidas por el proveedor alemán e indebidamente ingresadas por este en la AEAT; y para ello resulta necesario determinar si en las referidas operaciones ha intervenido o no un establecimiento permanente en España de ENTIDAD 2.

No obstante, debiendo esta Junta Arbitral acreditar su propia competencia para resolver como requisito previo para hacerlo, hemos de comenzar despejando el

único reparo que opone la AEAT a la admisión del conflicto por la supuesta falta de competencia de la Junta Arbitral para su decisión.

2.- En efecto, la AEAT no cuestiona si, a los efectos del artículo 13. 1 RJACE, en el presente caso bastaba con la propuesta desestimatoria de la solicitud de devolución de ingresos indebidos que le fue solicitada por ENTIDAD 1, para que la DFG entendiera vulnerados los puntos de conexión del Concierto Económico. No obstante, considera la AEAT que consistiendo el objeto del conflicto en determinar si las cuotas 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).

Agrega, por otra parte, que para atender a la solicitud de que se le transfieran a la DFG las cuotas de IVA que considera indebidamente ingresadas en la Administración del Estado, habría que revisar los actos administrativos dictados por la AEAT en ejercicio de sus competencias, desestimando la devolución de ingresos indebidos solicitada por ENTIDAD 1 ; pero resulta que la Junta Arbitral no es órgano de revisión de los actos dictados por las Administraciones en conflicto y, por lo tanto, no entra en sus competencias declarar la nulidad de los actos administrativos, según lo reconocido en su Acuerdo 1/2015 en relación con el incidente de ejecución planteado por la DFG en el conflicto 16/2009, y en la Resolución 18/2011 del conflicto 9/2008. Y entiende, 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.

La DFG en sus alegaciones finales discrepa de la objeción de inadmisión planteada 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 soportadas en las operaciones realizadas con su proveedor; determinación que depende únicamente de dilucidar si en la realización de dichas 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 consideradas competentes para la exacción del IVA.

- El conflicto deriva de la aplicación del Concierto Económico en virtud del cual dos entidades mercantiles se encuentran sometidas a la competencia de exacción del IVA de dos Administraciones que defienden con diferentes criterios interpretativos 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 en ambos casos la Administración competente hubiera sido la Diputación Foral de Gipuzkoa, "la consideración por la misma de 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, entiende la DFG que es la distribución de competencias establecida por el Concierto Económico la que "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 y dejar sin efecto los actos administrativos de la AEAT que desestiman la solicitud de ingresos indebidos presentada por ENTIDAD 1, la DFG cita la Resolución de 30 de junio de 2014 de la Junta Arbitral de Navarra en el conflicto entablado entre la DFG y el Gobierno de Navarra, en un supuesto que considera análogo al presente; y precisa que su solicitud no se extiende a la referida revisión sino a que la Junta Arbitral "determine la competencia de la 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 (...). 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 nº 44/2008).

Argumenta, además, 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, discrepa la DFG de la alegación de la Administración del Estado cerca de que la inadmisión del conflicto no dejaría en situación de indefensión al contribuyente, al disponer este de otros medios de defensa frente a los actos administrativos cuestionados, señalando 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.- Resumida la posición de las partes litigantes sobre la señalada causa de inadmisibilidad, conviene recordar que las funciones que el artículo 66 del Concierto Económico atribuye a la Junta Arbitral 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. 4'; 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, 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 acaecido 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 respecto de las relaciones tributarias derivadas de la aplicación del IVA según la distribución competencial del Concierto Económico,

conduce derechamente a declarar la competencia 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 comportaría 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 litigio 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 referidas operaciones. Sin embargo, contrariamente a lo que parecen entender tanto la propia entidad como la Diputación Foral promotora del conflicto, la intervención de la Junta Arbitral resulta necesaria para resolver la controversia interadministrativa pero no para la efectividad del derecho a la devolución del IVA que, en modo alguno, puede condicionarse a la resolución de este procedimiento arbitral. Como tampoco cabe admitir, por igual razón, ¡que sea la distribución competencia! 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 promover 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 empezó por no recurrir el Acuerdo de 11 de octubre de 2011 por el que la DFG inadmitió la deducción del IVA repercutido por ENTIDAD 2 y soportado por la entidad, limitándose a solicitar a la AEAT el siguiente 22 de noviembre la devolución de ingresos indebidos por las cuotas soportadas. Pero es que, posteriormente, renunció asimismo a recurrir la desestimación presunta de la devolución de ingresos indebidos (rectificación de autoliquidaciones) solicitada a la Administración del Estado (artículo 128.4 RD 1065/2007, de 27 de julio). Y si bien no parece razonable obligar al obligado tributario a "que se defienda frente a las dos Administraciones mediante la interposición de los correspondientes recursos (...)", tampoco lo es que el interesado acabe por no defenderse, en realidad, frente a ninguna de ellas.

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 si 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 conforme a 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, la 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 (ENTIDAD 1) que hizo valer frente a ella 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 tributarias que debieran, en su caso, efectuarse entre las Administraciones afectadas tras la resolución del procedimiento arbitral. Máxime a la vista de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Supremo coincidentes 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 del Tribunal Supremo 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, resulta que la determinación de cuál de las Administraciones enfrentadas es la competente para la recaudación del impuesto discutido pasa por determinar, con carácter previo, si las cuotas de IVA soportadas por ENTIDAD 1 fueron correctamente repercutidas por su proveedor ENTIDAD 2. Y esta determinación, a su vez, exige dilucidar si en dichas operaciones intervino directamente el establecimiento permanente en España de la sociedad alemana, 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.

La DFG sostiene que ENTIDAD 2 no ha actuado en el territorio de aplicación del impuesto mediante un establecimiento permanente que haya intervenido en las operaciones de entregas de bienes a ENTIDAD 1, por lo que entiende que

las cuotas de IVA repercutidas por ENTIDAD 2 y soportadas por ENTIDAD 1 no son deducibles por esta última, debiendo haber tributado como una sola operación de adquisición intracomunitaria de bienes efectuada directamente por ENTIDAD 1, cuya exacción correspondería a la Hacienda Foral en virtud del artículo 27 del Concierto Económico.

Por el contrario, la AEAT entiende que ENTIDAD 2 dispone en España de un establecimiento permanente que intervino en las operaciones efectuadas y, en consecuencia, considera que las cuotas de IVA devengadas fueron correctamente repercutidas e ingresadas en la Administración del Estado.

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, 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 imposables" (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 DFG proponente del conflicto no cuestiona frontalmente la existencia del establecimiento permanente en España de la sociedad ENTIDAD 2 en el territorio de aplicación del Impuesto, a efectos de lo establecido en el artículo 69. Tres de la Ley del IVA, que admite la AEAT, aunque manifiesta descreer de ella. 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 2 tiene en España (su oficina de representación) intervino efectivamente en la realización de las operaciones efectuadas en el ejercicio 2010 con la entidad española, ENTIDAD 1.

A fin de dilucidar si la persona apoderada por ENTIDAD 2 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 entender que también por facilidad probatoria, en cuanto hecho positivo, le hubiera correspondido a la AEAT acreditar la intervención del establecimiento permanente del proveedor alemán en las entregas de bienes efectuadas a ENTIDAD 1 en el ejercicio 2010.

Sin embargo, no ha sido así. La AEAT 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, considerar acreditado que "la sociedad ENTIDAD 2 dispone en España de un establecimiento permanente (...)", amparándose para ello en la presunción *iuris tantum* recogida en el artículo 53.2 del Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011 que, por su fecha de entrada en vigor, resulta manifiestamente inaplicable al caso (Alegación Tercera) y en un escrito donde el representante de la sociedad ENTIDAD 2 manifestaba que esta "había operado en el territorio de aplicación del impuesto mediante establecimiento permanente a efectos de IVA (...)" (Alegación Cuarta). Pero silencia la AEAT que, en el mismo escrito, el representante de ENTIDAD 2 también reconoció que la "oficina de representación en España se limitaba a recoger información, hacer publicidad, suministrar información o desarrollar actividades auxiliares o preparatorias para la empresa matriz (...); circunstancia esta que, como advierte la DFG, impide considerar que dicha oficina participara directamente en las operaciones efectuadas con ENTIDAD 1, dado que conforme a lo dispuesto en el mismo

precepto aludido por la Administración estatal, *"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"* (artículo 53.2 del Reglamento de Ejecución UE/282/2011).

Resulta, pues, que por una parte la AEAT da por acreditada 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 aferrándose, sin más, a la presunción establecida en un precepto de cita parcial y de improcedente aplicación *ratione temporis*. Y todo ello sin refutar los datos ni rebatir la documentación aportada por la DFG para sostener la no intervención del establecimiento permanente en las operaciones objeto del procedimiento.

De ahí que, valorando conjuntamente las circunstancias fácticas del caso, las alegaciones y los datos aportados por ambas Administraciones, entendemos que no existen en el expediente elementos probatorios que permitan apreciar, a los efectos del IVA, la intervención en las operaciones controvertidas de la oficina de representación 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 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

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 ENTIDAD 1 en el ejercicio 2010 por su proveedor ENTIDAD 2.

3°. - En ejecución de esta resolución, la AEAT deberá revocar el Acuerdo de 3 de julio de 2013 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.