

**Conflicto:** 11/2007

**Promotor:** Administración del Estado

**Contra:** Comunidad Foral de Navarra

**Objeto:** Reclamación de reembolso de la Comunidad Foral de Navarra por indebida aplicación de exención, a causa de la incorporación del bioetanol, en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.

**Otras cuestiones:** Procedimiento ante la Junta Arbitral: extemporaneidad del planteamiento del conflicto.

**Fecha de la resolución:** 3 de noviembre de 2009

## RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONVENIO ECONÓMICO ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

### ANTECEDENTES

1º El día 30 de octubre de 2007 se recibió en la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra un escrito del Director General de la Agencia Estatal de la Agencia Estatal de Administración Tributaria —en adelante AEAT— en el que plantea conflicto entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, derivado de la aplicación del Convenio a un caso singular que se traduce en el reintegro solicitado por la Administración del Estado a la Hacienda Tributaria Navarra, y que toma su causa en la exención por biocarburantes aplicada por la entidad (CCCCC), —en adelante (CCC)— en las declaraciones presentadas por la misma ante la AEAT, ejercicios 2003 y 2004, que habían sido regularizadas por la Inspección de Tributos de la AEAT, en actas firmadas en conformidad el (...) de marzo de 2007. En el escrito de la fecha indicada se aportaba también la siguiente documentación relativa a su pretensión:

- documentación referente al procedimiento inspector
- informe del Servicio Jurídico de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de (...) de marzo de 2007.
- solicitud, de (...) de mayo de 2007, dirigida a la Hacienda Foral de Navarra
- contestación, de (...) de julio de 2007, emitida por la Hacienda Tributaria de Navarra
- requerimiento de inhibición dirigido a la Hacienda de Navarra por el Delegado Especial de la AEAT, de (...) de septiembre de 2007
- Informe de la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas del Ministerio de Economía y Hacienda, de (...) de octubre de 2007.

Por Resolución de (...) de noviembre de 2007, el Presidente de la Junta Arbitral admitió a trámite el conflicto, ordenando su notificación a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, con plazo para la formulación de alegaciones y practica de las pruebas que estimase pertinentes, y ordenando también su comunicación a (CCC) a efectos de su comparecencia según lo previsto en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre.

El (...) de diciembre de 2007, el Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra formula ante esta Junta Arbitral, escrito de alegaciones, argumentando su rechazo a la pretensión de la Administración del Estado por considerar, en lo esencial, que el planteamiento del conflicto es

extemporáneo y carente de fundamento jurídico.

El (...) de enero de 2008, el Presidente de la Junta Arbitral solicita de las dos Administraciones informe sobre los cálculos relativos al impacto de la exención aplicada por (CCC) en los ejercicios 2003 y 2004, que es objeto de respuesta, el (...) de febrero de 2008, por el Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra, quien considera que la Hacienda de Navarra ha soportado una pérdida de ingresos de 1.206.026.77 euros en 2003 y de 1.239.862.89 euros en 2004, a consecuencia de la aplicación de la exención de referencia. Por su parte, el (...) de marzo de 2008, la Dirección General de la AEAT presenta justificación de los cálculos efectuados en su escrito en el que se planteó el conflicto, aportando documentación explicativa de los mismos consistente en: dos resoluciones dictadas por la Inspección en los procedimientos de rectificación de errores respecto del contenido de las actas de inspección incoadas a (CCC) así como el Informe de la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas del Ministerio de Economía y Hacienda del que se deriva un nuevo cálculo de los importes de reembolso solicitados a la Hacienda de Navarra que se cuantifican en 8.368,85 euros en 2003 y 9.039,05 euros en 2004.

El (...) de marzo de 2008, por Resolución del Presidente de la Junta Arbitral se comunicó a los interesados la puesta de manifiesto del expediente durante el plazo preestablecido, nombrando ponente del asunto al vocal don (AAA).

**2º** El planteamiento del conflicto suscitado por el Director General de la AEAT se fundamenta en los hechos y razonamientos jurídicos invocados en los escritos antes citados, o aportados con ellos, que, para una mejor comprensión de los mismos, hemos de reordenar cronológicamente.

La entidad (CCC) se encuentra sujeta a tributación por el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos tanto a la AEAT (Administración estatal) como a la Hacienda Foral de Navarra, ingresando en cada una las cuotas devengadas en sus respectivos territorios (salidas de depósitos). A este efecto ha venido presentando declaraciones-autoliquidaciones en cada Administración e ingresando la parte correspondiente a cada una.

En el momento al que se refieren los hechos del presente asunto, el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos es un impuesto convenido de normativa estatal (art. 35.3 del Convenio Económico). En este Impuesto —artículo 7º de la Ley— se ha establecido una exención aplicable a la utilización de biocarburantes que son objeto de mezcla con las gasolinas para su posterior venta y consumo. En concreto, en el artículo 51.3 de la Ley 38/1992, reguladora de los Impuestos Especiales, se establece la exención referida a la fabricación y utilización de determinados biocarburantes que son mezclados con las gasolinas sin plomo.

La exención opera en el momento de aplicar el tipo impositivo, de forma que éste sólo grava la parte de la mezcla que, en el momento del devengo, no es biocarburante. La autoliquidación se practica en el modelo 564.

No consta en el expediente cuáles han sido las circunstancias concretas que se han dado en la aplicación del impuesto al presente caso. No obstante, según las manifestaciones hechas por la Inspección —a las que después nos referiremos— los hechos han sido los siguientes: determinadas refinerías (XXX S.A.; YYY S.A. y la ZZZ S.A.) se han acogido a la exención antes referida durante los ejercicios 2003 y 2004, de forma que reciben el etanol parcialmente desnaturalizado, en régimen de exención, para transformarlo en ETBE (Etil Tertio Butil Eter) y mezclarlo con las gasolinas sin plomo, estas sí, gravadas con el impuesto. Cuando las operaciones de salida de fábricas o depósitos correspondientes a estas entidades se hacen hacia otros depósitos sites en el ámbito territorial interno (régimen suspensivo) de los que es titular (CCC), el envío va acompañado de una certificación referida al volumen de biocarburante contenida en la mezcla. Finalmente cuando el producto mezclado sale de los depósitos de (CCC), con devengo del Impuesto, esta entidad aplica la exención de forma que el tipo de gravamen solo se gira sobre la parte de la mezcla que no es biocarburante. Todo ello se ha hecho de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 105 del RD 1165/1995, del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por RD 1165/1995, de 7 de julio.

En virtud del artículo 35.1 del Convenio Económico, cuando los depósitos se sitúen en territorio de la Comunidad Foral corresponderá a la misma la exacción del Impuesto.

**3º** En el ejercicio 2002, (CCC) realizó una consulta a la Administración estatal al objeto de conocer, puesto que realiza operaciones en el territorio común y foral, en cuál de las declaraciones-autoliquidaciones que ha de presentar a cada Administración —estatal o foral— debe aplicar la exención correspondiente al etanol. La Administración del Estado (Departamento de Aduanas) le responde, el (...) de enero de 2003, que, estando en tramitación la revisión del Convenio Económico en cuanto a la forma en que deben aplicarse las exenciones de referencia y por la proximidad a la fecha en que deben presentarse las declaraciones tributarias, puede aplicarse la minoración de las cuotas (exentas) en la declaración correspondiente al Estado, ya que posteriormente se realizarán los ajustes y compensaciones según se haya pactado. Tal contestación se refiere al Concierto con el País Vasco.

Durante los ejercicios 2003 y 2004, (CCC) aplica el criterio que se le había indicado en la respuesta emitida por la Administración del Estado antes mencionada, de forma que imputa al territorio común la totalidad de las exenciones a pesar de realizar operaciones sujetas también en el territorio de Navarra.

Posteriormente, (CCC) es objeto de un procedimiento inspector en el que se pone de manifiesto que las cuotas que se han percibido por el Estado son menores de las que le corresponderían de haber aplicado correctamente las exenciones de referencia según los puntos de conexión fijados en el Convenio Económico y que, en cambio, las cuotas ingresadas en territorio foral son mayores de lo que hubiera correspondido.

La inspección, al tiempo de levantar las actas, solicita informe al Servicio Jurídico de la AEAT, en el que se le recomienda (Informe de (...) de febrero de 2008):

- Que las actas deben ser sin liquidación de cuota, ya que las dos Administraciones corregirán posteriormente los desajustes existentes.
- Justifica la compensación que posteriormente habrá de hacerse con la Comunidad Foral, en el hecho de que, según el espíritu del Convenio, el pago realizado en una Administración tiene efecto liberatorio para el contribuyente frente a la otra, y en que ambas Administraciones son quienes deben corregir y compensar entre ellas los importes que correspondan.
- Ello es así pues, aunque las normas no permitan a los deudores elegir la Administración competente en la que deben realizar sus ingresos, el Convenio reconoce en diversas disposiciones, referidas a situaciones dudosas, la eficacia de los pagos realizados en una de las Administraciones así como la eficacia frente a ambas Administraciones de las actuaciones inspectoras realizadas por una de ellas.

La inspección, siguiendo este criterio en las actas levantadas el (...) de marzo de 2007, remite también información a la Dependencia de relaciones con la Comunidad Foral para que sea informada de lo sucedido. En las actas, en anexos que se incorporan a las mismas, se detallan las operaciones totales de (CCC) en todos los territorios —común y forales— y las operaciones que se han realizado en territorio foral de Navarra, de lo que se desprende el importe de cuotas exentas que debían haberse aplicado al Estado y a la Comunidad Foral del Navarra y las diferencias con lo realmente efectuado por (CCC).

**4º** Como resultado de lo anterior, la Administración del Estado, el (...) de mayo de 2007, se dirige a la Hacienda Foral solicitando el reembolso de las cantidades que se han aplicado indebidamente a disminuir sus ingresos y que han incrementado la recaudación en la Comunidad Foral. En concreto, la petición relativa al año 2003 ascendía a 1.206.205,07 euros y al año 2004 a la suma de 1.249.702,97 euros.

Su fundamentación se ampara en el art. 35 del Convenio (al que después nos referiremos).

**5º** La Hacienda Foral de Navarra, el (...) de julio de 2007, respondió el requerimiento expre-

sando su disconformidad. En lo esencial, la respuesta, según la resume el escrito presentado por la Administración del Estado, se fundamenta en lo siguiente:

- El artículo 35 del Convenio no es aplicable ya que versa sobre devoluciones y el caso debatido se refiere a una exención, por lo que no hay ingreso previo que constituye el presupuesto fáctico necesario para la práctica de cualquier devolución.
- Igualmente, hace constar que las dos Administraciones no han alcanzado un acuerdo sobre el reparto de las exenciones en esta materia que se haya reflejado en el Convenio Económico, por lo que se trata de materia no pactada.
- Finalmente, señala que, en virtud del artículo 65.2 del Convenio Económico, regulador del ajuste que debe realizarse entre ambas Administraciones en el IE sobre Hidrocarburos para acomodar la recaudación del impuesto al consumo que se haga en Navarra de los productos gravados, la Hacienda Foral de Navarra ya ha soportado los efectos de la exención por la reducción de sus ingresos que, por este tributo, se ha producido en el ajuste como consecuencia de la forma en que se han aplicado las exenciones.

6º El (...) de septiembre de 2007, la Administración del Estado formuló requerimiento de inhibición a la Hacienda Foral, sin que éste haya sido atendido por la misma.

7º Y, el 29 de octubre de 2007, la Administración del Estado, con base en el art. 14.1 del Reglamento por el que se regula el funcionamiento de la Junta Arbitral, plantea el conflicto solicitando pronunciamiento de esta Junta sobre la petición de reembolso dirigida a la Hacienda Foral de Navarra y su ejecución.

Los fundamentos que al efecto se esgrimen son los siguientes:

a. El IE sobre Hidrocarburos es un impuesto que tiene regulación estatal en tanto la Comunidad Foral no tenga normativa propia, razón por la que, al no haberse dictado normas forales sobre el mismo (la Ley Foral 20/1992, no regula el Impuesto), debe aplicarse aquella, tal y como está previsto en el Convenio Económico.

Concretamente, fue en la Ley 40/1995 (estatal) donde se estableció la exención mencionada, por lo que ya se encontraba vigente al tiempo de producirse las dos reformas del Convenio Económico (Ley 19/1998 y 25/2003). Es decir, el Estado no ha invadido las competencias atribuidas a Navarra.

b. La cuestión debe resolverse mediante la aplicación del artículo 35 del Convenio Económico que dispone:

*«Artículo 35. Exacción de los impuestos Especiales.*

*1. Corresponderá a la Comunidad Foral la exacción de los Impuestos Especiales de fabricación cuando el devengo de los mismos se produzca en territorio navarro.*

*Las devoluciones de los Impuestos Especiales de fabricación serán efectuadas por la Administración en la que hubieran sido ingresadas las cuotas cuya devolución se solicita. No obstante, en los casos en que no sea posible determinar en qué Administración fueron ingresadas las cuotas, la devolución se efectuará por la correspondiente al territorio donde se genere el derecho a la devolución.*

*El control, así como el régimen de autorización de los establecimientos situados en Navarra, corresponderá a la Comunidad Foral. No obstante, para la autorización de los depósitos fiscales será necesaria la previa comunicación a la Administración del Estado.*

....

*3. En la exacción de los Impuestos Especiales que correspondan a la Comunidad*

*Foral, ésta aplicará los mismos principios básicos, normas sustantivas y formales vigentes en cada momento en territorio del Estado. No obstante, la Administración de la Comunidad Foral de Navarra podrá aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.»*

Dicho precepto, referido a las devoluciones de los IIEE, es de aplicación al caso —según la Administración del Estado— pues, en contra de lo sostenido por la Hacienda Foral de Navarra, sí han existido ingresos previos de cuotas, de las que no se descontó la parte correspondiente al biocarburante exento.

c. En cuanto a los argumentos aducidos por la Comunidad Foral, en el escrito antes resumido, relativos al hecho de haber soportado ya una minoración de recursos a consecuencia de la forma en que se practicaron las exenciones, la Administración del Estado considera que deberán ser tenidos en consideración en el momento de concretar los importes de los reembolsos solicitados, ya que pudiera resultar un importe inferior al resultante de las actas de inspección.

d. En cualquier caso, las anteriores consideraciones no afectan a la correcta determinación de los puntos de conexión relativos al citado Impuesto.

Finalmente, y con base en los anteriores fundamentos, la petición de reembolso que formula la Administración del Estado a la Hacienda Foral, según los cálculos efectuados por la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas, tomados en consideración los ajustes financieros, es la siguiente:

- año 2003.- 9.684,39 euros

- año 2004.- 9.039,05 euros

**8º** Examinado el escrito anterior, el (...) de noviembre de 2007 el Presidente de la Junta Arbitral dictó resolución declarando la admisión del conflicto; ordenando comunicarlo a la Administración de Navarra, otorgándole plazo para la formulación de alegaciones; así como a los interesados, a los efectos de su comparecencia en el procedimiento.

**9º** El (...) de diciembre de 2007 el Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra presenta sus alegaciones ante esta Junta Arbitral argumentando su rechazo a la pretensión de la Administración estatal en los siguientes fundamentos jurídicos:

a. La extemporaneidad en el planteamiento del conflicto por parte de la Administración estatal.

Señala la Administración foral, con apoyo en la resolución dictada por esta Junta en el conflicto 5/2007, que el "dies a quo" del término para formular requerimiento de inhibición es la fecha en que la Administración que se considere competente tenga conocimiento del acto que, a su juicio, vulnera los puntos de conexión establecidos en el Convenio Económico, siendo además necesario que la Administración perjudicada tenga conocimiento del hecho lesivo.

Pues bien, aplicando este criterio al presente asunto, resulta que, el (...) de marzo de 2007, según la Administración foral, la Administración del Estado tuvo conocimiento de los hechos, como se desprende del informe de esa fecha elaborado por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes y dirigida a la Inspección de la AEAT, —o, en otro caso, el (...) de marzo de 2007, fecha en que se firmaron las actas de inspección incoadas a (CCC) —; y habiendo notificado a la Hacienda Foral el requerimiento de inhibición el (...) de septiembre, habrían transcurrido con exceso los dos meses que fija el artículo 14.1 del Reglamento de la Junta Arbitral como plazo máximo.

Añade a ello la Administración foral de Navarra que no debe reconocerse efecto interrup-

tivo del citado plazo a la solicitud de reembolso que le dirigió la Administración estatal el (...) de mayo de 2007, ya que esta actuación está contemplada en un procedimiento ajeno a esta Junta Arbitral.

b. Inaplicabilidad del artículo 35.1 del Convenio.

Frente a la invocación del mencionado precepto realizada por la Hacienda estatal para fundamentar su pretensión, entiende la Administración foral que, siendo el objeto del citado artículo la regulación de las devoluciones que debe practicar la Administración al contribuyente, no resulta de aplicación al caso.

Considera al respecto la Hacienda Foral que, aun resultando de aplicación la exención a determinados hidrocarburos prevista en el artículo 51.3 de la Ley sobre Impuestos Especiales, no puede subsanarse por la vía del artículo 35.1 del Convenio la indebida aplicación de las normas que la Inspección tributaria hizo en su comprobación a (CCC).

Tal vía es, a juicio de la Hacienda Foral, la prevista en el artículo 65.2.c) del Convenio; precepto que condiciona su utilización al acuerdo entre las dos Administraciones y, por tanto, rechaza la solución de cualquier discrepancia por medio de los criterios interpretativos sustentados por una sola de ellas, en este asunto, la estatal, quien trata de dotar de eficacia ante ambas Haciendas a los pagos efectuados por un contribuyente en los casos en que existan dudas sobre la determinación de la Administración competente.

c. El ajuste del artículo 65.2.c) del Convenio corrige el efecto de la indebida aplicación de la exención

Razona seguidamente la Administración que, en aplicación del artículo 65.2.c) del Convenio, está previsto un instrumento de ajuste de la recaudación efectuada por este impuesto entre las dos Administraciones con la intención de adaptar los ingresos obtenidos al consumo que se produce en cada territorio.

Este mecanismo ya ha tenido efectos en relación con el reembolso solicitado por la Administración estatal de forma que la Hacienda Foral ha soportado una minoración de sus ingresos debido a la exención aplicada a los biocarburantes. Por este motivo, acceder al requerimiento ahora formulado por la Administración estatal supondría provocar un doble coste en la recaudación de la Hacienda de Navarra. Así lo reconoce la propia Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas que corrige sus iniciales estimaciones (1.206.205,07 euros en 2003, y 1.249.702,97 euros en 2004) para fijarlas ahora en 9.684,39 euros, año 2003, y 9.039,05 euros, año 2004.

A este efecto, la Dirección de la Hacienda Tributaria de Navarra cuantifica el importe del coste soportado por la Hacienda Foral a consecuencia del ajuste ya realizado entre las dos Administraciones en las siguientes sumas: 1.206.026,77 euros en 2003 y 1.239.862,89 en 2004.

Finalmente y, ante las discrepancias observadas entre los importes que fija cada Administración, solicita a esta Junta Arbitral la práctica de prueba en orden a cuantificar los importes que correspondan.

**10º** A la vista de lo anterior y en relación a la práctica de prueba solicitada, en enero de 2008, el Presidente de la Junta Arbitral requiere a ambas Administraciones para que emitan informe sobre el impacto de la exención por biocarburantes aplicada por la (CCC) en los ejercicios 2003 y 2004.

En contestación a dicho requerimiento, el (...) de febrero de 2008, el Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra, remite informe del Servicio de Economía, en el que se explica el impacto de la mencionada exención y se concreta la cuantificación de dicho impacto a la luz de las previsiones del artículo 65 del Convenio Económico.

Señala este Informe que, en virtud del sistema de ajustes previstos en el artículo 65 del Con-

venio Económico, se trata de restablecer la recaudación que debe corresponder a Navarra en función del consumo relativo en dicho territorio de los productos sujetos a Impuestos Especiales y al campo de su gestión o capacidad recaudatoria, habiendo sido fijado por la citada Ley para el quinquenio 2000-2004, pues, siendo el Impuesto sobre Hidrocarburos un tributo sobre el consumo, pero sometiendo a imposición las operaciones de fabricación e importación, es necesario ajustar lo recaudado por cada Administración a los consumos efectivamente realizados en cada territorio.

A consecuencia de lo anterior, y tras la explicación de la fórmula contenida en el precitado artículo 65, evalúa el impacto que han tenido las citadas exenciones en la recaudación final que ha correspondido a la Hacienda Foral de Navarra y a la Administración del Estado, a cuyo efecto compara los siguientes términos (cuadros contenidos en las páginas 3 y 4 del Informe):

- la recaudación finalmente obtenida por cada territorio
- y la recaudación que habrían obtenido en el supuesto en que dichas exenciones no se hubiesen aplicado.

El razonamiento empleado por la Comunidad Foral, en lo esencial viene a considerar que la minoración de ingresos producida en Navarra como consecuencia de la aplicación de las exenciones a que nos venimos refiriendo es el siguiente:

- año 2003.- 1.206.026,77 euros
- año 2004.- 1.239.862,89 euros

Ello, resumimos, como consecuencia de la aplicación del artículo 65 del Convenio Económico, pues al existir la exención de referencia, la recaudación total obtenida en territorio común ha disminuido, siendo más elevada la correspondiente a la Comunidad Foral lo que influye en otras variables de la fórmula que debe aplicarse (índice de gestión) que reflejan la proporción que corresponde al territorio de Navarra según los ajustes por el consumo interno.

Adjunta al Informe las liquidaciones de los ajustes referidos al Impuesto sobre Hidrocarburos efectuadas y aprobadas por la Comisión Coordinadora para los ejercicios 2003 y 2004.

Por su parte, la Administración del Estado, por medio de la Dirección General de la AEAT, presenta sus alegaciones el (...) de marzo de 2008, emitiendo Informe sobre los cálculos en que se basa el importe del ajuste definitivo por impuestos indirectos que la AEAT ha considerado procedente en el escrito del planteamiento del conflicto.

En dichas alegaciones, se contienen los siguientes fundamentos:

- a. Las cantidades que se reclaman a la Hacienda Foral de Navarra toman su causa en la regularización contenida en las actas de inspección levantadas a (CCC) por los periodos 2003 y 2004, relativas al Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. En esta regularización se puso de manifiesto que la imputación de la exención aplicable a los biocarburantes debía hacerse en función de las salidas de gasóleo efectuadas desde los depósitos o refinerías ubicados en cada territorio, correspondiendo en cada caso a la AEAT, a la Hacienda Foral de Navarra, y a las Diputaciones de Álava y Vizcaya.
- b. Ahora bien, en el momento de formular las alegaciones que aquí resumimos, se han advertido una serie de errores aritméticos que afectan al ejercicio 2003 y a la imputación de los importes efectuados a las distintas haciendas forales. Dicha corrección no afecta a la posición fiscal de (CCC).

A consecuencia de ello, se ha desarrollado el correspondiente procedimiento de rectificación de errores que arroja como resultado que, el porcentaje que (CCC) se debió haber deducido —a consecuencia de la correcta imputación de las exenciones de referencia— en las declaraciones presentadas ante la Hacienda Foral de Navarra asciende a:

- año 2003.- 1.204.683 euros (cantidad antes fijada en 1.206.205,07 euros)
- año 2004.- (sin modificación)

c. Dicha corrección ha sido acogida por la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas a efectos de la realización de los ajustes correspondientes establecidos en el artículo 65 del Convenio Económico, resultando por ello, como importes del reembolso solicitado a la Hacienda Foral de Navarra, los siguientes:

- año 2003.- 8.368,85 euros
- año 2004.- 9.039,05 euros.

Tales importes son el resultado de cuantificar correctamente el efecto que se deriva del ajuste a consecuencia de las exenciones que hubiera correspondido imputar a la Hacienda Foral y que ascienden a:

- año 2003.- 1.196.314,15 euros
- año 2004.- 1.240.663,92 euros.

d. Asimismo se acompañan a dichas alegaciones los documentos relativos a los procedimientos de corrección de errores llevados a cabo y a la resolución dictada por la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas asumiendo el resultado de las antedichas correcciones de errores.

**11º** Por resolución de (...) de marzo de 2008, el Presidente de la Junta Arbitral acordó poner de manifiesto el expediente para alegaciones en término de quince días hábiles, nombrando como ponente a Don (AAA).

## II. NORMAS APLICABLES

**12º** Para la resolución del conflicto se han tenido en cuenta el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre y sus sucesivas modificaciones; la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido; el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo, y las demás normas de general aplicación:

## III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

**13º** La petición que la AEAT dirige a esta Junta Arbitral está redactada en los siguientes términos: *"que la Junta Arbitral del Convenio Económico... resuelva la estimación del mismo (del conflicto), con acogimiento de la pretensión de la AEAT y consiguiente declaración de procedencia de la aplicación de los puntos de conexión del Convenio respecto al reparto de los beneficios fiscales por biocarburantes y, en consecuencia, del pago por parte de la Hacienda Foral de Navarra de las cantidades solicitadas como reembolso de fondos, una vez tenidos en cuenta los ajustes financieros según el cálculo acreditado por la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas, por los importes de 9.684,39 € y 9.039,05 € para los ejercicios 2003 y 2004 respectivamente"* (si bien estas cantidades han sido posteriormente objeto de rectificación).

La pretensión objeto del conflicto no se define solamente por la solicitud formulada por la Administración que lo inicia, sino que se integra igualmente con las alegaciones y peticiones deducidas por la Administración frente a la que se dirige la acción procesal. En el presente caso es importante tener en cuenta que la Administración de la Comunidad Foral de Navarra no se opone a la aplicación de la exención en su impuesto. Antes al contrario, en el escrito presentado por el Director Gerente del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra, se dice expresamente que *"la Hacienda Tributaria de Navarra en absoluto pone en duda la aplicación*



*de la normativa estatal de los Impuestos Especiales a este caso; y, más concretamente, la disposición transitoria sexta de la Ley 53/2002 en relación con la aplicación de la exención prevista en el artículo 51.3 de la Ley 38/2002, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2002 (la aplicación de la exención de los biocarburantes comprenderá todos aquellos que hayan sido objeto de certificación prevista en el artículo 105.5 del Reglamento de Impuestos Especiales), así como la disposición transitoria única del Real Decreto 1793/2003, que modifica el Reglamento de Impuestos Especiales".*

A la vista de todo ello, los extremos que han de ser dilucidados en la presente resolución son los siguientes:

1. La posible extemporaneidad del planteamiento del conflicto, alegada por la Hacienda Tributaria de Navarra.
2. Existencia o inexistencia de un derecho de la Administración del Estado a exigir a la Hacienda Tributaria de Navarra el importe de la parte de exención que debió soportar esta última y que, en cambio, fue reconocida y aplicada sobre la cuota estatal por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la regularización que practicó a través de sus órganos de comprobación e inspección. Debemos responder, en particular, a las alegaciones que a este respecto ha realizado la Hacienda Tributaria de Navarra, según la cual: a) Los pagos realizados ante una Administración no surten, en todo caso, efecto frente a la otra. b) No es aplicable al caso el artículo 35.1 del Convenio Económico cuando dispone que *"las devoluciones de los Impuestos Especiales de fabricación serán efectuadas por la Administración en la que hubieran sido ingresadas las cuotas cuya devolución se solicita"*.
3. En caso de que se reconozca el derecho de la Administración del Estado al reembolso de la exención citada, hemos de determinar si el ajuste previsto por el artículo 65 del Convenio Económico ha de ser tenido en cuenta para determinar la compensación que haya de practicarse.
4. Finalmente y en función de las respuestas dadas a las cuestiones precedentes, será necesario, en su caso, determinar el importe de la compensación.

#### **14º 1. La posible extemporaneidad del planteamiento del conflicto, alegada por la Hacienda Tributaria de Navarra.**

El Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra en las alegaciones presentadas el (...) de diciembre de 2007, exponía como primer motivo de su rechazo a la pretensión de la Administración estatal que el planteamiento del conflicto era extemporáneo.

Dado el carácter de esta alegación, su examen y resolución debe ser realizado en primer término, previamente a las restantes cuestiones antes enunciadas.

Recordaremos que, a juicio de la Administración foral, el "dies a quo" del término para formular requerimiento de inhibición es la fecha en que la Administración que se considere competente tenga conocimiento del acto que, a su juicio, vulnere los puntos de conexión establecidos en el Convenio Económico, siendo además necesario que la Administración perjudicada tenga conocimiento del hecho lesivo. Por todo lo cual, el momento en el que la Administración del Estado habría tenido conocimiento de los hechos debe situarse en el día (...) de marzo de 2007, como se desprende del informe elaborado por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes. O, a lo más tarde, se situaría el (...) de marzo de 2007, fecha en que se firmaron las actas de inspección. Pues bien, si la notificación del requerimiento de inhibición a la Hacienda Foral no se hizo hasta el (...) de septiembre, habrían transcurrido con exceso los dos meses que fija el artículo 14.1 del Reglamento de la Junta Arbitral como plazo máximo.

En todo caso, siempre a juicio de la Hacienda Foral, no debe reconocerse efecto interruptivo del citado plazo a la solicitud de reembolso que le dirigió la Administración estatal el 11 de mayo de 2007, ya que esta actuación está contemplada en un procedimiento ajeno a esta Junta Arbitral.

En amparo de esta argumentación, se invoca, de una parte, la literalidad del Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en cuyo artículo 14 se establece:

*Artículo 14. Procedimiento a seguir para el inicio de los conflictos que se planteen entre Administraciones tributarias.*

*En los conflictos que se planteen entre Administraciones tributarias se seguirá en la iniciación el procedimiento siguiente:*

*1. Como requisito para la admisión del conflicto será necesario que antes de su planteamiento la Administración tributaria que se considere competente haya requerido la inhibición a la que estime incompetente, reclamando así su competencia, y que esta última Administración haya rechazado el requerimiento, ratificándose en su competencia expresa o tácitamente.*

*El mencionado requerimiento se realizará en el plazo máximo de dos meses a contar desde la fecha en que la Administración que se considere competente tuviera conocimiento del acto o disposición que a su juicio vulnera los puntos de conexión establecidos en el Convenio Económico.*

Y, de otro lado, se ampara también la alegación que ahora examinamos en la resolución dictada por esta Junta en el conflicto 5/2007 en la que declarábamos, respecto de la naturaleza del plazo al que se hace mención en el artículo precitado, que se trata de *"un plazo esencial y preclusivo, como lo son todos los que se establecen, legal o reglamentariamente, para la interposición de recursos o reclamaciones, cuyo incumplimiento provoca la extinción de la acción procesal correspondiente"*. Asimismo, respecto del contenido del contenido del precepto, tras reconocer que *"nos encontramos ante una norma formulada en términos poco precisos, cuyo presupuesto de hecho puede resultar de difícil determinación en la práctica"*, concluíamos en que *"para que comience a contarse el plazo del requerimiento no basta con que se haya producido un acto que vulnera la competencia o los puntos de conexión, sino que es necesario además que la Administración perjudicada se encuentre en condiciones de ejercitar su acción procesal, es decir, que tenga conocimiento del hecho lesivo"*, si bien, *"ni en la letra ni en el espíritu de la norma se contiene la necesidad de un conocimiento pleno y exento de dudas y entenderlo de otro modo sería tanto como consagrar una especie de plazo abierto que podría generar situaciones de inseguridad jurídica"*.

**15º** A la vista de lo anterior, debemos examinar la alegación relativa a la determinación del "dies a quo" que la Administración foral fija de modo alternativo bien, en un momento en que se emite un informe interno por parte de la Administración, o bien en el momento en que se firman las actas de inspección que tomaron como base aquel informe. En uno de estos momentos, debe entenderse que se tuvo conocimiento de la vulneración del punto de conexión establecido en relación con el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.

A juicio de esta Junta Arbitral, este razonamiento no puede aceptarse por varias razones. En primer término porque, dentro de la lógica de la Administración foral, se trata en todo caso de dos actuaciones de la Administración estatal de las que solamente se deduce la detección de haberse producido, por parte de (CCC), un menor ingreso en la Hacienda estatal y una mayor recaudación en la Hacienda Foral, sin que proporcionen una base suficiente para suministrar ese conocimiento, que sin ser pleno ni exento de dudas, sea al menos aceptable para entender que se han vulnerado los puntos de conexión establecidos en el Convenio Económico. Y ello es así porque son dos actuaciones que ni tan siquiera tienen firmeza procedimental en la fase de inspección en que se produjeron, ya que, por tratarse de actas de conformidad, podían ser modificadas en la totalidad de sus contenidos por el Inspector Jefe de la Unidad en el plazo establecido para ello en las normas que rigen el procedimiento inspector, ordenando incluso la realización de nuevas actuaciones de comprobación por parte del actuario. De otra parte, porque, como después de examinará, el presente asunto no tiene por objeto la vulneración de un punto de conexión establecido en el Convenio (artículo 51.1.b, del Convenio Económico), sino

antes bien un conflicto surgido como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Convenio a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales (artículo 51.1.a, del Convenio Económico). Es más, ninguna de las dos Administraciones en conflicto discrepa acerca del contenido del punto conexión que debe aplicarse en este asunto.

Por ello, no puede entenderse que, en el momento en que se firmaron las actas de inspección o en el que podía entenderse que existía ya un acto de liquidación, la Administración estatal disponía del conocimiento necesario sobre la existencia del conflicto. Antes bien, y según se desprende de lo expuesto, el conocimiento de la existencia de un conflicto relativo a la interpretación y aplicación del Convenio, solo se obtendrá por parte de la Administración del Estado cuando, habiendo instado de la Administración foral el reembolso de las sumas en que consideraba perjudicada su recaudación, recibió en respuesta el rechazo por parte de ésta.

A este efecto señalaremos que la solicitud de reembolso dirigida a la Hacienda Foral de Navarra se realizó el 11 de mayo de 2007, y que la contestación fue emitida por la Hacienda Tributaria de Navarra el 6 de julio de 2007 (fecha que figura en el Registro General de Documentos de la Consejería de Economía y Hacienda de Navarra). Pues bien, siendo el 6 de julio de 2007 el momento en el que se tuvo conocimiento de la existencia del conflicto, el requerimiento de inhibición fue dirigido por el Delegado Especial de la AEAT a la Hacienda de Navarra el 6 de septiembre de 2007. Es decir, en el plazo de dos meses establecido en el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

Debe añadirse a ello, que el cómputo de este plazo se rige por lo establecido en el artículo 48.2 de la Ley de Régimen Jurídico y Procedimiento Administrativo Común, que ordena:

*"2. Si el plazo se fija en meses o años, éstos se computarán de fecha a fecha, Si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes. "*

Debiendo entenderse que el cómputo de fecha a fecha se realiza en este asunto de forma que, iniciándose el 6 de julio, finaliza al término del 6 de septiembre. (Así, la STS de 7 de octubre de 2002/R 5906/1998, en el que declara que notificado un acto el día 15 de junio, el plazo de un mes vence el día 15 de julio, lo que aclara la STS de 13 de febrero de 1998 al establecer que "el día a quem es el equivalente al de la notificación". Concretamente, como dice el TSJ de Castilla La Mancha, en sentencia de 7 de marzo de 1996 (Sala de lo Social) el plazo vence al término del día ad quem.)

Por todo lo anterior, debe rechazarse la alegación de extemporaneidad formulada por la Hacienda Foral, respecto del momento en que la Administración del Estado efectuó el requerimiento de inhibición.

**16º 2. La existencia o inexistencia de un derecho de la Administración del Estado a exigir a la Hacienda Tributaria de Navarra el importe de la parte de exención que debió soportar esta última y que, en cambio, fue reconocida y aplicada sobre la cuota estatal por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la regularización que practicó a través de sus órganos de comprobación e inspección.**

Una vez resuelta la cuestión previa relativa a la extemporaneidad del requerimiento de inhibición, hemos de delimitar con precisión el objeto del presente conflicto a fin de dictar resolución sobre el mismo, en la que, según hemos advertido, deberemos responder en particular a las alegaciones que a este respecto ha realizado la Hacienda Tributaria de Navarra, según la cual: a) Los pagos realizados ante una Administración no surten, en todo caso, efecto frente a la otra. b) No es aplicable al caso el artículo 35.1 del Convenio Económico cuando dispone que "las devoluciones de los Impuestos Especiales de fabricación serán efectuadas por la Administración en la que hubieran sido ingresadas las cuotas cuya devolución se solicita".

Según hemos expuesto con anterioridad, la cuestión que se ha suscitado ante esta Junta Arbitral no puede reconducirse a un conflicto relativo a los puntos de conexión establecidos en el Convenio Económico, pues tampoco existe controversia acerca del que debe aplicarse al caso,

que no es otro que el territorio de localización del devengo de impuesto, es decir, el lugar en que los productos sujetos al Impuesto sobre Hidrocarburos salen de los depósitos. Antes bien, la cuestión se incardina más correctamente en lo dispuesto en el artículo 51 del Convenio Económico cuando atribuye a esta Junta la competencia para "*conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Convenio a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales*", debiendo abordarse en esta resolución "*conforme a Derecho todas las cuestiones que ofrezca el expediente hayan sido o no planteadas por las partes o los interesados, incluidas las fórmulas de ejecución*" (artículo 18.3 del Reglamento de la Junta Arbitral).

Entendida así la naturaleza del conflicto, debe precisarse que su objeto, aunque se expresa en última instancia en forma de reclamación de cantidad que hace la Administración del Estado a la Comunidad Foral, sin embargo tal delimitación no sería exacta, ya que la cuestión de fondo se centra en la aplicación e interpretación de las disposiciones contenidas en el Convenio Económico en cuyo ámbito ha de dictarse resolución por esta Junta Arbitral. En concreto, la discrepancia entre ambas Administraciones versa, según se expondrá seguidamente, sobre los fundamentos jurídicos en que se ampara la solicitud de reembolso hecha por la Administración del Estado, así como sobre las vías existentes en el Convenio Económico que ofrezcan solución al presente asunto.

**17º** En cuanto a la primera de las cuestiones suscitadas —referida a los fundamentos jurídicos en que ampara su petición la Administración estatal— veíamos, en el resumen sobre los antecedentes del presente asunto, que la Hacienda estatal expone a favor de su pretensión tres argumentos: que las disposiciones reguladoras de la exención sobre biocarburantes aplicable en el Impuesto sobre Hidrocarburos, son de aplicación en territorio de Navarra; que la aplicación de la exención por parte de (CCC) ha generado un derecho a su favor para obtener un reembolso derecho que se ampara en el artículo 35 del Convenio Económico; y que, si bien no es un principio general, debe aceptarse que los pagos realizados por (CCC) en una Administración (en el caso, la estatal) deben ser reconocidos en la otra. Por su parte, la Comunidad Foral se opone a estos tres argumentos en la forma en que examinaremos.

**18º** En cuanto a la exención sobre biocarburantes aplicable en el Impuesto sobre Hidrocarburos, que, a juicio de la Hacienda estatal debió practicarse por (CCC) en las autoliquidaciones correspondientes a ambas Administraciones, advierte la Comunidad Foral de Navarra, para fundamentar su rechazo a la solicitud de reembolsos realizada por la Administración del Estado, que no existe un acuerdo entre ambas Administraciones en cuanto a la forma en que ha de realizarse el reparto de las exenciones aplicables en el IE sobre Hidrocarburos.

A este efecto, según se ha puesto de manifiesto anteriormente, debemos señalar que el citado Impuesto debía regirse, en tanto no fuese regulado por la Comunidad Foral, por la normativa establecida en la legislación del Estado. Por tanto, la exención aplicable a los biocarburantes, que había sido establecida por el Estado en la Ley 40/1995, formaba parte del régimen jurídico del tributo en cuestión.

Debe destacarse que el Convenio Económico, en el momento de ocuparse del régimen del Impuesto sobre Hidrocarburos, artículo 35, ordena:

*"1. Corresponderá a la Comunidad Foral la exacción de los Impuestos Especiales de fabricación cuando el devengo de los mismos se produzca en territorio navarro.*

*Las devoluciones de los Impuestos Especiales de fabricación serán efectuadas por la Administración en la que hubieran sido ingresadas las cuotas cuya devolución se solicita. No obstante, en los casos en que no sea posible determinar en qué Administración fueron ingresadas las cuotas, la devolución se efectuará por la correspondiente al territorio donde se genere el derecho a la devolución.*

*El control, así como el régimen de autorización de los establecimientos situados en Navarra, corresponderá a la Comunidad Foral. No obstante, para la autorización de los depósitos fiscales será necesaria la previa comunicación a la Administración del Estado.*

.....

*3. En la exacción de los Impuestos Especiales que correspondan a la Comunidad Foral, ésta aplicará los mismos principios básicos, normas sustantivas y formales vigentes en cada momento en territorio del Estado. No obstante, la Administración de la Comunidad Foral de Navarra podrá aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común y señalar plazos de ingreso para cada periodo de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado."*

Y en la disposición adicional cuarta:

*"Hasta tanto se dicten por la Comunidad Foral las normas necesarias para la aplicación de este Convenio, relativas a los Impuestos Especiales, Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre las Primas de Seguros, Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos e Impuesto sobre la Renta de No Residentes, así como las normas para la exacción de las tasas a que se refiere el artículo 40, se aplicarán las normas vigentes en territorio común."*

De las anteriores disposiciones se desprenden de forma clara los siguientes mandatos:

a. La normativa aplicable tanto en el territorio común como en el territorio de Navarra era la establecida por el Estado en tanto no se dictasen por Navarra las normas relativas a los Impuestos Especiales, como se había previsto en el Convenio.

Por consiguiente, la legislación aplicable al impuesto que nos ocupa es la contenida en el capítulo VII, de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, en cuyo artículo 51.3 se había introducido la exención relativa a los biocarburantes, pues la Ley Foral 20/1992, no regulaba el Impuesto de referencia. Así lo alega y razona la Administración del Estado sin que se oponga a ello la Administración foral.

b. El punto de conexión que, para el Impuesto sobre Hidrocarburos, se establece en el Convenio es el del territorio en el que tenga lugar el devengo del tributo — *"Corresponderá a la Comunidad Foral la exacción de los Impuestos Especiales de fabricación cuando el devengo de los mismos se produzca en territorio navarro"*—.

En el presente caso, según el artículo 7 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, el devengo se sitúa en este caso en el momento de la salida de los productos sujetos al mismo de la fábrica o depósito fiscal, por lo que, cuando estuviesen situados en territorio de Navarra, el impuesto corresponderá a la Comunidad Foral, quien, según hemos expuesto, deberá aplicar la normativa estatal.

c. Ahora bien, de todo lo anterior y en consonancia con las citadas disposiciones, resulta que (CCC) debió presentar en cada Administración la declaración-autoliquidación correspondiente, aplicando las mismas normas pero imputando, en cada una, las operaciones sujetas y también las exentas que se hubiesen realizado en cada territorio.

Sin embargo, ello no sucedió así, pues (CCC), al presentar sus declaraciones-autoliquidaciones correspondientes a 2003 y 2004, imputó a Navarra las operaciones no exentas devengadas en su territorio, mientras que imputó al Estado las operaciones no exentas devengadas en su territorio y la totalidad de las operaciones exentas cualquiera que fuese el lugar en que se hubiesen realizado. En consecuencia, ingresó en la Hacienda Foral cuotas por un importe calculado como si, en las operaciones realizadas en Navarra, no hubiese existido etanol —exento— mezclado con otras gasolinas —sujetas y no exentas—.

Este proceder de (CCC), no puede ignorarse que fue causado por la contestación, dada el 20 de enero de 2003, por el Departamento de Aduanas de la AEAT a la consulta formulada por esta entidad —relativa al País Vasco— en la que se le indicaba que, estando en tramitación la revisión del Convenio Económico en cuanto a la forma en que deben

aplicarse las exenciones de referencia y por la proximidad a la fecha en que deben presentarse las declaraciones tributarias, podía aplicarse la exención en la declaración correspondiente al Estado, ya que posteriormente se realizarían los ajustes y compensaciones según se hubiese pactado.

Lo ocurrido posteriormente, según argumenta la Comunidad Foral es, no habiéndose alcanzado ningún acuerdo al respecto, el rechazo de las peticiones de reembolso realizadas por la Administración del Estado.

Al respecto debemos expresar que las indicaciones contenidas en la consulta emitida por el Departamento de Aduanas no se ajustaban a Derecho, pues las normas no habían previsto aquella solución sino la que se ha expuesto anteriormente, consistente en imputar las exenciones a la Administración a que hubieran correspondido. Asimismo, debe también señalarse que los argumentos que pudieran justificar el criterio indicado por el Departamento de Aduanas no son suficientes, pues, la proximidad de las fechas en que (CCC) debía presentar sus declaraciones del año 2003, ni explican que se mantuviera este criterio en 2004, ni presupone que la empresa no tuviese la posibilidad de haber realizado correctamente la imputación de las exenciones —o, al menos, no consta este dato en el expediente—. Finalmente, tampoco debió fundamentar su respuesta en una mera previsión de futuro: el acuerdo que se alcanzaría entre las dos Administraciones. Todo ello, sin dejar de reconocer que su actuación no estuvo presidida por una deslealtad institucional pues la aplicación del criterio contenido en la consulta suponía, en un primer momento, una reducción de sus propios ingresos y no de los correspondientes a la Comunidad Foral. Y, advirtiendo también ahora, que la consulta de referencia implícitamente reconocía que la aplicación del criterio indicado en ella supondría la necesidad de reajustar posteriormente las cuotas correspondientes a cada Administración. Es decir, sin ignorar en ningún caso el derecho aplicable, tanto en lo concerniente a la normativa del Impuesto a la que se sujetaba el contribuyente, como a la necesaria resolución por las vías fijadas en el Convenio Económico.

A la luz de las anteriores consideraciones, resulta indudable a juicio de esta Junta Arbitral que la Hacienda Foral percibió unos ingresos, derivados de las autoliquidaciones practicadas por (CCC), superiores a los que le hubiesen correspondido, del mismo modo que la Hacienda estatal, vio, por la misma causa, minorada su recaudación. Este efecto, que a juicio de esta Junta pudo haberse resuelto en el momento en que se incoaron las actas de inspección a la citada entidad, no debe ahora rectificarse mediante la revisión de lo actuado, pues tal proceder sería contrario al principio de evitación de costes fiscales indirectos para los contribuyentes acogido en nuestro ordenamiento tributario, haciendo recaer sobre (CCC) un problema de coordinación y funcionamiento de los órganos en que, según nuestra norma constitucional, se estructura el Estado. Es más, en la situación procedimental en que se encuentra el expediente referido a (CCC), instar su rectificación por esta vía —la de iniciar la revisión de lo ya actuado e instar nuevas actuaciones sobre la misma— podría conducir, bien a un doble pago —caso en se pudiesen revisar exclusivamente las actuaciones desarrolladas por la Administración del Estado pero no así, la situación respecto de la Hacienda Foral— bien a la obtención de una doble exención —lo que sucedería en el caso contrario-.

Por todo ello, no puede reconocerse validez a la alegación formulada por la Comunidad Foral ya que en el Convenio existen normas claras que ponen de manifiesto la aplicabilidad a ambas Administraciones de la exención a que nos venimos refiriendo, sin que se haga depender tal aplicación de un posterior acuerdo por parte de éstas. Y es así, porque las normas precitadas contenidas en el Convenio no se encuentran sometidas a condición alguna, por lo que la Hacienda Foral debió percibir unas autoliquidaciones distintas —con menor ingreso— de las que le fueron presentadas por (CCC).

Sentada esta primera premisa, hemos de indagar si, en las normas contenidas en el Convenio Económico, existen disposiciones en las que fundamentar la pretensión de la Administración estatal y vías o procedimientos por medio de los que podría canalizarse la solución del caso.

**19º** Por tal motivo, en la siguiente cuestión a examinar hemos de determinar si, como sostiene la Administración estatal, la forma en que (CCC) aplicó la exención ha generado un derecho a

su favor a obtener un reembolso o "devolución". Derecho que se ampararía, a juicio de esta Administración, en el artículo 35 del Convenio Económico, mientras que, según el criterio de la Comunidad Foral, no es posible aplicar esta normativa a la resolución del presente conflicto, dado que estas disposiciones se remiten a supuestos de devolución distintos del que ahora se plantea.

A este efecto hemos de recordar que el artículo 35 del Convenio Económico —antes transcrito—, en su apartado primero, dispone:

*"1. Corresponderá a la Comunidad Foral la exacción de los Impuestos Especiales de fabricación cuando el devengo de los mismos se produzca en territorio navarro.*

*Las devoluciones de los Impuestos Especiales de fabricación serán efectuadas por la Administración en la que hubieran sido ingresadas las cuotas cuya devolución se solicita. No obstante, en los casos en que no sea posible determinar en qué Administración fueron ingresadas las cuotas, la devolución se efectuará por la correspondiente al territorio donde se genere el derecho a la devolución...."*

Pues bien, es evidente que "las devoluciones" a que se refiere la precitada norma son las que corresponderían a contribuyentes que, por distintas causas, hubiesen realizado ingresos indebidos o excesivos en las cajas públicas, pues, como dice la Comunidad Foral en sus alegaciones, la existencia de un ingreso previo es un presupuesto necesario para que surja el derecho a la devolución, sin que pueda oponerse a ello el hecho de que (CCC) hubiese realizado un ingreso no debido en la Administración foral, pues este dato no hace titular de su reembolso a la Administración del Estado.

Por esta razón, la Hacienda estatal no puede encontrar en la negativa de la Comunidad Foral a "devolverle" los importes reclamados una conculcación del Convenio Económico, puesto que la disposición examinada sería exclusivamente alegable por el contribuyente que, habiendo realizado un ingreso en la segunda, instase su devolución; circunstancia esta que no es la que ahora se suscita y cuyo examen hemos abordado anteriormente.

En conclusión, hemos de reconocer que asiste la razón a la Comunidad Foral al rechazar, por este motivo, la pretensión de reembolso formulada por la Administración estatal, sin que, a juicio de esta Junta Arbitral, haya existido por parte de la Administración del Estado invasión de las competencias de la Comunidad Foral, sino simplemente una inadecuada fundamentación de su petición.

**20º** La segunda cuestión a resolver se centra en la argumentación expuesta por la Administración estatal cuando solicita que se acepte, si bien no como un principio general, que los pagos realizados por (CCC) en una Administración (en el caso, la estatal) deben ser reconocidos en la otra. Razona a este efecto la Administración estatal que existen diversas disposiciones en el Convenio Económico de las que se desprende que, en relación a ciertos impuestos, cualquiera de las dos Administraciones debe reconocer como válida una actuación inspectora desarrollada por la otra, y en consecuencia, también los pagos efectuados en estos casos, lo que siempre debe entenderse sin perjuicio de los ajustes finales o compensaciones que proceda realizar entre ellas.

Frente a lo anterior, la Comunidad Foral opone que las disposiciones invocadas por la Administración estatal no se refieren a los IIEE, sino a otros tributos, y que, dado el punto de conexión aplicable en este Impuesto, no es posible que ambas Administraciones compartan competencias en la gestión del Impuesto sobre Hidrocarburos en relación a un mismo hecho imponible.

Al igual que sucedía respecto de la alegación anterior, hemos de considerar que son ciertos los argumentos expuestos por la Hacienda de Navarra en sus alegaciones, pues, examinado el articulado del Convenio Económico, no existe ninguna disposición referida a los Impuestos Especiales que permita reconocer validez frente a una Administración a las actuaciones inspectoras realizadas por la otra, ni tampoco efectividad a los pagos realizados en una, frente a la otra.

**21º** Ahora bien, si lo que pretende la Administración estatal es afirmar la existencia de un prin-

cipio o regla no escrita, pero deducible del Convenio Económico, que reconozca efectos frente a la Hacienda de Navarra a las actuaciones inspectoras realizadas y pagos recibidos por sus dependencias, con la finalidad de legitimar su petición de reembolso —origen del conflicto—, entendemos que no parece necesario acudir a este argumento para ello, pues resulta indudable que, según las disposiciones del propio Convenio que hemos examinado anteriormente, en la Comunidad Foral se debieron aplicar las mismas normas reguladoras del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos que en ámbito del Estado, incluidas las correspondientes a la exención de los biocarburos. De haberlo hecho así la entidad contribuyente —(CNN)— la Hacienda de Navarra hubiera percibido un menor ingreso del que realmente obtuvo, así como la Administración del Estado hubiese obtenido una mayor recaudación. Es decir, son las reglas del propio Convenio Económico, referidas al citado Impuesto, quienes ponen de manifiesto la incorrección de los ingresos efectuados en ambas Administraciones, ya que, en ninguno de los dos casos, se ajustaron a las normas que debieron ser aplicadas según el punto de conexión correspondiente. Normas, las del Impuesto sobre Hidrocarburos, cuya aplicación está prevista en el Convenio sin sujeción a condiciones ni a acuerdos entre las Administraciones en conflicto.

Tal conclusión, que no es una cuestión debatida por las partes en el presente asunto —pues ambas reconocen lo sucedido y sus efectos en las respectivas recaudaciones—, es determinante del reconocimiento a la Administración estatal de un derecho al reembolso por el importe en que hubiese visto perjudicados sus intereses, pues, según hemos razonado, debe descartarse la vía de revisar lo actuado por el contribuyente para restablecer el orden previsto en las normas, no sólo por el absurdo al que podría conducir esta solución, sino también por evitar la generación de costes indirectos para los administrados.

Ahora bien, una vez reconocido el derecho que corresponde a la Hacienda estatal para obtener un reembolso de la Comunidad Foral, hemos de ocuparnos de las restantes cuestiones que se derivan del expediente.

### **22º 3. La incidencia del ajuste previsto por el artículo 65 del Convenio Económico a la hora de determinar la compensación que haya de practicarse.**

En el resumen realizado anteriormente, tanto del escrito por el que la Hacienda estatal planteaba el conflicto como de las alegaciones formuladas por ambas Administraciones, pusimos de relieve cómo la petición inicial de reembolso consideraba que las cantidades que (CCC) había ingresado incorrectamente en la Administración foral ascendían a 1.206.205,07 euros, para el ejercicio 2003, y a 1.249.702,97 euros, para 2004. Razón por la que reclamaba ser compensada en dichos importes.

Ahora bien, la Comunidad Foral de Navarra puso de relieve en sus alegaciones que, en todo caso, y a consecuencia del ajuste previsto en el artículo 65 del Convenio Económico, la Hacienda Foral ya había soportado una pérdida de recaudación, razón por la cual, la Administración estatal, acogiendo esta alegación, hubo de rectificar su petición inicial.

No obstante esta aceptación por arribas partes de la incidencia del artículo 65 del Convenio Económico en la cuantificación de los efectos que, sobre la recaudación de cada Administración, pudo tener la forma en que (CCC) aplicó la exención en sus declaraciones, las cifras, en que cada una estima que se ha visto perjudicada, difieren. Por este motivo hemos de examinar y resolver también esta cuestión.

**23º** A este efecto, partiremos del contenido de la citada disposición (artículo 65), que ordena:

*"A la recaudación real de Navarra por los Impuestos Especiales de Fabricación, sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, Productos Intermedios, Cerveza, Hidrocarburos y Labores del Tabaco, se le añadirá el resultado de las siguientes expresiones matemáticas:*

*c) Hidrocarburos:*

*Ajuste= a" RRAD + (a"-b") H.*

*Siendo:*



$$H = RRTC/b'' \text{ si } RRN/RRTC, b''/(1-b'')$$

$$H = RRTC/(1-b'') \text{ si } RRN/RRTC, b''(1-b'')$$

*RRN = Recaudación real anual de Navarra por el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.*

*RRTC = Recaudación real anual del territorio común, incluido País Vasco, por el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.*

*RRAD = Recaudación real anual por Importaciones por el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.*

*a'' = Consumo residentes Navarra/Consumo residentes Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla)*

*b'' = Capacidad recaudatoria Navarra/Capacidad recaudatoria del Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla)''*

A esta norma debe añadirse lo ordenado en la disposición transitoria cuarta (Ley 25/2003, de 15 de julio)

*"Disposición transitoria cuarta.*

*1. Durante el quinquenio 2000-2004, a la recaudación real de Navarra por los impuestos Especiales de Fabricación sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, Productos Intermedios, Cerveza, Hidrocarburos y Labores del Tabaco, se le añadirán:*

*c) 1. El 2,00 por 100 de la recaudación estatal por el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos obtenida en las Aduanas.*

*2. Con signo negativo el 0,71 por 100 de la recaudación real del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, excluida la de las aduanas, obtenida en territorio común dividida por 0,9729, o de la recaudación real de Navarra dividida por 0,0271, según que el porcentaje de recaudación de Navarra con respecto a la total estatal, excluida la obtenida en las aduanas, sea superior o inferior, respectivamente, al 2,71 por 100."*

No hemos de volver al examen de la finalidad del precepto que ya ha quedado expuesta anteriormente, pero hemos de indicar que, como advertía la Comunidad Foral, en el momento en que se ha suscitado el conflicto ya se habían producido entre ambas Administraciones los ajustes previstos en estas disposiciones, lo que se efectuó por la Comisión Coordinadora regulada en el artículo 67 del Convenio Económico donde se le atribuye competencia para *"establecer el método para la cuantificación y liquidación de los ajustes por impuestos indirectos regulados en los artículos 65 y 66 del presente Convenio económico"*.

Es decir, el efecto que el citado ajuste había tenido en la disminución de los ingresos finalmente percibidos por Navarra por el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, ya se había producido, pues algunas variables de la fórmula del ajuste se vieron afectadas como consecuencia de la forma en que (CCC) había aplicado la exención.

**24º** En concreto, la posición de la Administración estatal, una vez aceptada la incidencia del mencionado precepto, era la de considerar que debían rectificarse los ajustes ya realizados en la Comisión Coordinadora de forma que, si el resultado que arrojaron para el año 2003 ascendía a 32.460.590,98 euros, una vez corregido el efecto de las deducciones incorrectamente aplicadas por (CCC), debía cuantificarse en 31.264.070,30 euros. Y, para el año 2004, si el resultado del ajuste ya practicado ascendió a 35.728.295,63 euros, una vez rectificado el efecto de las deducciones incorrectamente aplicadas, debía cuantificarse en 34.487.631,71 euros.

En consecuencia, a juicio de la Administración estatal, la Hacienda Foral ya había soportado,

por efecto del artículo 65 del Convenio Económico, una minoración de ingresos cifrada en 1.196.520,68 euros en 2003; y en 1.240.663,92 euros en 2004.

Tales cálculos se pueden resumir en esta forma:

Año 2003

Ajuste practicado. 32.460.590,98 euros (favorable al Estado)

Ajuste corregido. 31.264.070,30 euros (favorable al Estado)

Diferencia. 1.196.520,68 euros (favorable a la Comunidad Foral)

Año 2004

Ajuste practicado. 35.728.295,63 euros (favorable al Estado)

Ajuste corregido. 34.487.631,71 euros (favorable al Estado)

Diferencia. 1.240.663,92 euros (favorable a la Comunidad Foral)

De ahí que, la cuantificación final del reembolso solicitado por la Hacienda estatal lo determine por la diferencia entre los importes que (CCC) no debió ingresar en la Administración foral (1.206.205,07 euros, en el ejercicio 2003, y 1.249.702,97 euros, en 2004) y la pérdida de ingresos ya soportada como consecuencia del ajuste previsto en el artículo 65 del Convenio (1.196.520,68 euros en 2003; y en 1.240.663,92 euros en 2004).

Los cálculos pueden resumirse en esta forma:

Año 2003 (determinación del mayor ingreso obtenido por Navarra)

Exención no aplicada en Navarra por (CCC) ..... 1.206.205,07 euros

- Minoración de ingresos ya padecida en virtud del art. 65 ..... 1.196.520,68 euros

Diferencia (favorable al Estado) ..... 9.684,39 euros

Año 2004 (determinación del mayor ingreso obtenido por Navarra)

Exención no aplicada en Navarra por (CCC) ..... 1.249.702,97 euros

- Minoración de ingresos ya padecida en virtud del art. 65 ..... 1.240.663,92 euros

Diferencia (favorable al Estado) ..... 9.039,05 euros

Al efecto de concluir con el examen de las alegaciones formuladas por la Administración del Estado, solo resta recordar que, a consecuencia de la rectificación de errores practicada sobre los resultados de las actas inspectoras incoadas a (CCC), la última cantidad reclamada a la Comunidad Foral, referida al año 2003, se vio modificada, siendo reducida a 8.368,85 euros.

**25º** Por su parte, la Hacienda Foral, tanto en su escrito de alegaciones como en Informe emitido por el Director del Servicio de Economía del Departamento de Economía y Hacienda, a la hora de cuantificar el impacto de la exención en la recaudación obtenida finalmente por Navarra, concluye que ésta ha sufrido una minoración por importe de 1.206.026,77 euros en 2003, y de 1.239.862,89 euros en 2004.

Estas cifras son el resultado de la comparación, explicada en el Informe técnico de referencia, entre la recaudación final que ha correspondido a Navarra y la que le hubiera correspondido sin aplicar en las declaraciones de (CCC) la exención a los biocarburantes. Así se desprende de la propia literalidad de sus alegaciones en donde considera que sería una injusticia que "...la Co-

*munidad Foral, además de haber soportado el ajuste explicado (se refiere al efectuado en virtud del artículo 65), se vería obligada a soportar una parte de la exención de los biocarburantes".*

**26º** Ahora bien, la comparación realizada por la Comunidad Foral sólo manifiesta el efecto sobre los ingresos de Navarra que ha tenido la propia existencia —vigencia, si se prefiere— de la exención de los biocarburantes, que, de no haberse aplicado, habría proporcionado a la Hacienda Foral una mayor recaudación final por el citado Impuesto. Pero no podemos sino reiterar lo ya declarado sobre la aplicación en territorio de Navarra de las normas estatales reguladoras del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, pues así lo dispone el Convenio Económico según vimos anteriormente. Es decir, la exención que está en la base del presente conflicto era aplicable en 2003 y 2004 en territorio común y en territorio navarro, motivo por el cual la comparación que hace la Comunidad Foral, tomando como uno de los elementos de la misma las cifras correspondientes a la no aplicación de la exención, no demuestran cuál sea el efecto que ha soportado Navarra como consecuencia de la forma en que se aplicó la exención ni el efecto final sobre su recaudación por el Impuesto. Antes bien, el resultado que arrojan nos conduce al supuesto en que las declaraciones presentadas por (CCC) no hubiesen aplicado la exención ni en la Administración del Estado ni ante la Hacienda Foral; resultado que entra en contradicción con las disposiciones del Convenio relativas al Impuesto sobre Hidrocarburos.

Así se desprende de los cuadros comparativos incluidos en las páginas 3 y 4 del Informe técnico emitido por el Director del Servicio de Economía del Departamento de Economía y Hacienda y de los importes reflejados en ellos.

Por el contrario, la cuantificación efectuada por la Administración del Estado, parte de las cifras que fueron aprobadas por la Comisión Coordinadora para ambas Administraciones —que determinaron los ajustes derivados del artículo 65 del Convenio Económico—, que son corregidas en función del importe que hubiese resultado de haberse aplicado correctamente la exención por parte de (CCC) en sus declaraciones ante la Administración estatal y foral. Criterio éste que, a juicio de esta Junta Arbitral, es el que resulta procedente en aplicación de las normas que establece en Convenio en relación al impuesto Especial sobre Hidrocarburos.

En conclusión, debe estimarse que son conformes a las normas que resultan de aplicación los importes en que se cuantifica el reembolso solicitado por la Administración del Estado a la Hacienda Foral, que ascienden a 8.368,85 euros, en relación al ejercicio 2003, y a 9.039,05 euros, en el 2004.

#### **IV. ACUERDO**

En virtud de todo lo expuesto, esta Junta Arbitral declara que:

1º. Según las previsiones del Convenio Económico relativas al Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, la Administración del Estado, con la finalidad de compensar los efectos derivados de no haberse aplicado la exención correspondiente a los biocarburantes en las declaraciones presentadas por (CCC) ante la Hacienda Foral en los ejercicios 2003 y 2004, debe ser reembolsada por la Administración de la Comunidad Foral de Navarra en 8.368,85 euros y 9.039,05 euros respectivamente.

2º. Este acuerdo se ejecutará mediante el pago que debe efectuar la Comunidad Foral de Navarra a la Administración del Estado de las cantidades indicadas, sin perjuicio de que la deuda pueda extinguirse por cualesquiera otros medios de los previstos en la legislación vigente.

#### **V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO**

El presente acuerdo causa estado en vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra él se puede interponer recurso contencioso-administrativo en única instancia ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de su notificación.

En Pamplona, a 3 de noviembre de 2009