

**Conflicto:** 12/2007

**Administraciones en conflicto:** Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra

**Objeto:** IVA. Concepto de volumen de operaciones y cómputo de las operaciones no habituales.

**Fecha de la resolución:** 16 de diciembre de 2008

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

### **I. ANTECEDENTES**

**1º** Mediante escrito fechado el (...) de junio de 2006, (AAA) expuso a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT), a través de su Delegación Especial en Navarra, los siguientes hechos:

a) (AAA) tiene su domicilio fiscal en Navarra; y, hasta el ejercicio 2002, inclusive, tributaba por el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) a la Administración Tributaria del Estado y a la de Navarra, en proporción al volumen de operaciones realizado en su respectivo territorio.

b) En el ejercicio 2002, el importe de las "operaciones en régimen ordinario" fue de 6.518.662,49 euros e incluyó una operación no habitual por un importe de 595.002,00 euros, por lo que, si dicha operación no habitual fuera excluida del cómputo del volumen de operaciones, éste se reduciría a 5.923.660,49 euros.

c) La Administración Tributaria del Estado sostiene que, al haber superado en 2002 el volumen total de operaciones el límite de 6.000.000 de euros establecido en el Convenio Económico, (AAA) debe seguir tributando en 2003 a ambas Administraciones, mientras que la Hacienda Foral de Navarra sostiene que debe pasar a tributar exclusivamente a la misma por no haber superado en 2002 el referido límite de 6.000.000 de euros.

**2º** Tras exponer los mencionados hechos, (AAA) consultó en el citado escrito a la AEAT sobre los siguientes extremos:

a) Qué debe entenderse, a efectos del Convenio Económico, por "volumen de operaciones".

b) Si en el cómputo del "volumen de operaciones" deben o no incluirse las "operaciones no habituales".

**3º** Mediante escrito de (...) de julio de 2006, el Jefe de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de la AEAT en Navarra remitió la consulta formulada por (AAA) a la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas del Ministerio de Economía y Hacienda.

**4º** Mediante escrito de (...) de diciembre de 2006, dicha Dirección General remitió a la Hacienda Foral de Navarra la referida consulta, junto con la propuesta de contestación elaborada por la Administración Tributaria del Estado. Todo ello, a los efectos previstos en el artículo 67.2.g) del Convenio Económico aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, en la redacción dada al mismo por la Ley 25/2003, de 15 de julio.

En la mencionada propuesta de contestación se sostiene que una interpretación literal del artículo 33 del Convenio Económico lleva a la conclusión de que, para determinar el volumen de operaciones que, en relación con la exacción del IVA, se contempla en dicho precepto, deben computarse todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo, sin excluir las atípicas o no habituales.

A mayor abundamiento, alega la Administración Tributaria del Estado en la referida propuesta de contestación que la exclusión de las operaciones atípicas o no habituales produciría graves inconvenientes prácticos, entre los que destaca la diferente aplicación que dicho concepto tendría en Navarra y en la Comunidad Autónoma del País Vasco, con la consiguiente descoordinación.

**5º** Mediante escrito de (...) de febrero de 2007, el Director-Gerente de la Hacienda Foral de Navarra formuló observaciones a la referida propuesta de contestación.

Se sostiene en el citado escrito que una interpretación lógica y contextualizada de lo dispuesto en el artículo 33 del Convenio Económico en relación con la exacción del IVA lleva a la conclusión de que, para cuantificar el volumen de operaciones, sólo deben computarse las operaciones típicas o habituales. A este respecto, se invocan en dicho escrito determinados preceptos de la normativa sustantiva reguladora del IVA en los que se excluyen las operaciones no habituales; y, en particular, el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, relativo a la determinación del volumen de operaciones.

Se alega asimismo en el mencionado escrito que la expresada conclusión no puede verse afectada por los supuestos inconvenientes prácticos que conllevaría, ni por la hipotética descoordinación que podría originar con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Y se sostiene, por último, en el referido escrito que la AEAT, al no aceptar la tributación exclusiva a Navarra de (AAA) por el IVA correspondiente a 2003, va contra sus propios actos, ya que, mediante Resolución de (...) de octubre de 2003, el Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria de su Delegación Especial en Navarra ordenó el abono a la Hacienda Foral de las cantidades ingresadas por la citada compañía a la Hacienda Estatal por el primer y el segundo trimestre del IVA de 2003.

**6º** Las observaciones formuladas por la Hacienda Foral de Navarra en el referido escrito de su Director-Gerente de (...) de febrero de 2007 no fueron admitidas por la Administración Tributaria del Estado, por lo que la citada consulta fue remitida a la Comisión Coordinadora prevista en el artículo 67 del Convenio Económico.

**7º** En la sesión que celebró el (...) de noviembre de 2007, la Comisión Coordinadora trató sobre la mencionada consulta; y, al no alcanzar un acuerdo sobre la contestación a la misma, la trasladó a esta Junta Arbitral.

**8º** Mediante Resolución de (...) de noviembre de 2007, el Presidente de esta Junta Arbitral tuvo por promovido por la Comisión Coordinadora el presente conflicto.

## II. NORMAS APLICABLES

**9º** Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

- a) El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y modificado por la Ley 12/1993, de 13 de diciembre, por la Ley 19/1998, de 15 de junio, por la Ley 25/2003, de 15 de julio, y por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre.
- b) El Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.
- c) Las demás disposiciones de general aplicación.

### III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

**10º** En virtud de lo establecido en el artículo 51 del Convenio Económico, en la redacción dada al mismo por la Ley 25/2003, de 15 de julio, esta Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto.

**11º** No concurre ninguna circunstancia que determine la inadmisibilidad del presente conflicto; y, en el planteamiento y tramitación del mismo, se han observado las normas de procedimiento contenidas en el Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

**12º** La cuestión controvertida en este conflicto es si, en el cómputo del volumen de operaciones al que, en relación con la exacción del IVA, se refiere el artículo 33 del Convenio Económico (en la redacción dada al mismo por la Ley 25/2003, de 15 de julio), deben o no incluirse todas las operaciones del sujeto pasivo (incluidas las atípicas o no habituales); o si, por el contrario, sólo deben incluirse las operaciones típicas o habituales.

Como ya ha quedado dicho en el capítulo de antecedentes, la referida cuestión fue consultada por (AAA) a la AEAT el (...) de junio de 2006 en relación con la tributación correspondiente al IVA de 2003; y, por tanto, debe dirimirse a la luz de lo establecido respecto a la exacción del IVA en el texto del Convenio Económico aprobado por la citada Ley 25/2003, de 15 de julio.

**13º** Dicho texto del Convenio Económico establece en su artículo 33.1 que corresponde a la Comunidad Foral de Navarra la exacción del IVA de los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en Navarra y cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiere excedido de seis millones de euros; y de los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio navarro y cuyo volumen total de operaciones en el año anterior hubiere excedido de seis millones de euros, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal.

En su apartado 2, el citado artículo 33 del Convenio Económico dispone que, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal, los sujetos pasivos que operen en ambos territorios y cuyo volumen total de operaciones en el año anterior hubiere excedido de seis millones de euros, tributarán conjuntamente a ambas Administraciones, en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el año natural.

Y, en su apartado 3, determina dicho artículo que se entenderá como volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el IVA y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en todas las actividades empresariales o profesionales que realice.

Así pues, conforme a lo dispuesto en el referido precepto:

- a) Los elementos determinantes de la competencia de la Comunidad Foral de Navarra para la exacción del IVA son el domicilio fiscal del sujeto pasivo, su volumen de operaciones en el año anterior y el territorio en el que dichas operaciones se hayan realizado.
- b) Cuando los sujetos pasivos operen en ambos territorios y su volumen total de operaciones en el año anterior supere los seis millones de euros, tributarán conjuntamente a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el año natural.
- c) A estos efectos, se entenderá como volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones (excluido el IVA y, en su caso, el recargo de equivalencia) obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en todas las actividades empresariales o profesionales que realice.

**14º** A tenor de lo establecido en el artículo 33 del Convenio Económico en relación con la exacción del IVA, no cabe pues excluir del cómputo del volumen de operaciones el importe de las contraprestaciones correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios atípicas o no habituales, sino que debe computarse el importe total de las contraprestaciones co-

rrespondientes a todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios, sin más excepción que el importe del IVA y, en su caso, el del recargo de equivalencia.

**15º** Esa interpretación del artículo 33 del Convenio Económico no sólo se ajusta plenamente al tenor literal del mismo, sino que también resulta coherente con su espíritu y con su finalidad, que no es otra que la de establecer el punto de conexión para la atribución a la Comunidad Foral de Navarra de la competencia para la exacción del IVA.

**16º** En modo alguno desvirtúa esa interpretación el que la normativa sustantiva reguladora del IVA excluya, en determinados supuestos, las operaciones atípicas o no habituales.

Porque una cosa es determinar el punto de conexión en virtud del cual se delimita la competencia de la Comunidad Foral de Navarra para la exacción del IVA y otra cosa, muy distinta, es regular la aplicación del IVA en determinados supuestos excepcionales.

**17º** Y es que hay que tener presente que, como regla general, están sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, y artículo 4 de la Ley Foral 29/1992, de 30 de diciembre); y que sólo en los supuestos excepcionales que invoca la Hacienda Foral de Navarra en su escrito de (...) de febrero de 2007 se excluyen las operaciones atípicas o no habituales.

En el referido escrito, la Hacienda Foral de Navarra, para fundamentar su pretensión de exclusión de las operaciones atípicas o no habituales, hace especial hincapié en el artículo 121 de la Ley 37/1992, en el que se establece que, para la determinación del volumen de operaciones, no se tomarán en consideración ni las entregas ocasionales de bienes inmuebles, ni las entregas de bienes de inversión, ni otras operaciones financieras y relativas al oro de inversión, que no sean habituales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

Pero dicho precepto resulta irrelevante a los efectos de dirimir la cuestión controvertida en el presente conflicto, ya que éste debe dilucidarse en función de lo establecido en el Convenio Económico respecto al punto de conexión del IVA y el referido precepto forma parte de la normativa sustantiva del citado Impuesto y, más concretamente, del capítulo de la misma relativo a los regímenes especiales.

**18º** Para dirimir el presente conflicto, resulta igualmente irrelevante el que la Administración Tributaria del Estado, al no aceptar en este procedimiento la tributación exclusiva a Navarra de (AAA) por el IVA correspondiente a 2003, haya entrado en contradicción con la Resolución del Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de la AEAT en Navarra de (...) de octubre de 2003, en la que, como ya se ha indicado en el capítulo de antecedentes, éste ordenó el abono a la Hacienda Foral de las cantidades ingresadas por (AAA) a la Hacienda Estatal por el primer y el segundo trimestre del IVA de 2003.

Y es que el presente conflicto fue planteado por la Comisión Coordinadora del Convenio Económico, al no alcanzar ambas Administraciones, en el seno de la misma, un acuerdo sobre la contestación a la consulta formulada por (AAA) el (...) de junio de 2006 sobre la aplicación del punto de conexión establecido para el IVA en el artículo 33 de dicho Convenio.

Planteado así el presente conflicto, esta Junta Arbitral debe resolverlo conforme a Derecho, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que, en su caso, deban efectuarse entre las Administraciones afectadas por el mismo, retrotraídas a la fecha desde la que, en su caso, proceda ejercer el nuevo fuero tributario.

**19º** Cabe, por todo ello, concluir que, a los efectos de determinar el volumen de operaciones al que, en relación con la exacción del IVA, se refiere el artículo 33 del Convenio Económico, debe computarse el importe total obtenido por el sujeto pasivo como contraprestación de todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en todas las actividades empresariales o profesionales que realice, sin más excepción que el importe del IVA y, en su caso, el

del recargo de equivalencia; y, por tanto, sin excluir el importe de las contraprestaciones correspondientes a las operaciones atípicas o no habituales.

Consiguientemente, en lo que respecta al IVA de 2003, (AAA) deberá tributar conjuntamente a ambas Administraciones por haber superado su volumen total de operaciones del año 2002 el límite de seis millones de euros establecido en el artículo 33 del Convenio Económico.

**20º** No obstante, estima esta Junta Arbitral que, en el marco de la negociación de una eventual modificación del Convenio Económico, deberían analizarse las ventajas y los inconvenientes de sustituir el criterio que, para el cómputo del volumen de operaciones, establecen actualmente los artículos 19 y 33 del mismo, por un criterio que aporte mayor estabilidad al volumen de operaciones del sujeto pasivo; estabilidad ésta que, a título de ejemplo, podría conseguirse, bien excluyendo del cómputo las operaciones atípicas o no habituales realizadas en el año anterior, bien definiendo el volumen de operaciones como el promedio de todas las operaciones (incluidas las atípicas o no habituales) realizadas por el sujeto pasivo en los tres, cuatro o cinco años anteriores.

#### **IV. ACUERDO**

En virtud de todo lo expuesto, esta Junta Arbitral acuerda:

Primero.- Declarar que para determinar el volumen de operaciones que se contempla en el artículo 33 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra en relación con la exacción del IVA, debe computarse el importe total obtenido por el sujeto pasivo como contraprestación de todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en todas las actividades empresariales o profesionales que realice, sin más excepción que el importe del IVA y, en su caso, el del recargo de equivalencia; y, por tanto, sin excluir el importe de las contraprestaciones correspondientes a las operaciones atípicas o no habituales.

Segundo.- Notificar el presente acuerdo, en la forma reglamentariamente establecida, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Comunidad Foral de Navarra y a (AAA).

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

El presente Acuerdo tiene la doble condición de acto de contestación de una consulta formulada por un obligado tributario y de acto por el que se resuelve un conflicto entre la Administración del Estado y la Comunidad Foral de Navarra. En esta última condición, es susceptible de recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso deberá interponerse en el plazo de dos meses, contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

Pamplona, dieciséis de diciembre de dos mil ocho.