

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

Conflicto: 93/2016

Promotor: AAA, S.A.

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

Objeto: IVA. Administración competente para la exacción y devolución de cuotas del IVA

Fecha de la resolución: 21 de diciembre de 2016

RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL

PRIMERO. ANTECEDENTES

1. Interposición del conflicto.

1º. El día 29 de enero de 2016 tuvo entrada en el registro de esta Junta Arbitral un escrito de AAA, S.A. en el que se solicitaba tener por interpuesto conflicto negativo de competencias entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Hacienda Tributaria de Navarra, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido del año 2014.

2º. En el escrito de interposición del conflicto, AAA, S.A. manifestaba que a partir del 1 de enero de 2014 había comenzado a presentar sus declaraciones de Impuesto sobre el Valor Añadido ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria, resultando una cuota a devolver en Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra el ejercicio de 2014 de 8.250.647,02 € y que, tras las actuaciones oportunas, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Navarra dictó acuerdo de liquidación concluyendo que la exacción del tributo corresponde a la Comunidad Foral de Navarra, a la cual ha de solicitarse la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido.

AAA, S.A. puso estos hechos en conocimiento de la Hacienda Tributaria de Navarra solicitando que se pronunciase sobre la existencia o no de establecimiento permanente en Navarra a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en el año 2014 y, en caso afirmativo, se declarase competente para reintegrar las cuotas pendientes de devolución. El día 23 de diciembre de 2015 se le notificó la resolución del Jefe de la Sección de Grandes Empresas de la Hacienda Tributaria de Navarra, en la que se sostiene que AAA, S.A. no operó a través de establecimiento permanente sito en España en el año 2014 y, en consecuencia, se declara incompetente para practicar la devolución.

3º. AAA, S.A. es, según se dice en el escrito, una entidad jurídica residente en Suiza que forma parte de un grupo multinacional cuya actividad principal es la elaboración de productos relacionados con el cartón y el grafito, entre los que se encuentra la fabricación de electrodos de grafito.

Forman parte del grupo BBB dos entidades jurídicas constituidas en España, ambas domiciliadas en Navarra: CCC, S.L. y DDD, S.L.

Antes del año 2014, AAA, S.A. ha venido operando en España y su actividad consistió en la importación y adquisición de materias primas y productos semiterminados que entregaba CCC, S.L. para su manufactura. Una vez completada la fabricación, la misma AAA, S.A. vendía el producto a clientes extranjeros mientras que CCC, S.L. se encargaba de la venta de productos en el mercado nacional. Tributó como entidad establecida en España por disponer, en régimen de alquiler, de un almacén en el que depositaba la materia prima y el producto semielaborado.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

A partir de 1 de enero de 2014, AAA, S.A. abandonó el almacén, dado que CCC, S.L. había ampliado sus instalaciones y disponía ya de “capacidad para mantener y depositar en sus instalaciones las materias primas de AAA, S.A., ofreciéndole dicho servicio de logística de manera adicional”.

Habiendo desaparecido el almacén, AAA, S.A. dejó de tener establecimiento permanente en España y, por este motivo, comenzó a presentar sus declaraciones de Impuesto sobre el Valor Añadido ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Después de la reestructuración, AAA, S.A. continúa adquiriendo las materias primas y, sin perder la propiedad de dichos materiales, los entrega a CCC, S.L. para su transformación, sin que esta última entidad adquiera en ningún momento la propiedad del producto. Una vez que se han fabricado los electrodos, es la misma AAA, S.A., que no dispone en España de personal ni de instalaciones de ningún tipo, quien los vende a clientes establecidos fuera del territorio ibérico. Los productos con destino a este territorio son vendidos por AAA, S.A. a DDD, S.L., quien, a su vez, los transmite a los clientes finales.

4º. Sobre la base de los hechos que aquí hemos resumido, AAA, S.A. concluyó solicitando de esta Junta Arbitral la admisión a trámite del conflicto y que determine si AAA, S.A. operó o no en España a través de establecimiento permanente a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en el año 2014. Solicitó, además, que la Junta Arbitral se pronuncie sobre si la Agencia Estatal de Administración Tributaria debe seguir sometiendo a AAA, S.A. a su fuero, en virtud de los últimos párrafos del artículo 51.4 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y del art. 16 del 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.

2. Admisión a trámite.

5º. El día 22 de marzo de 2016, el Presidente de la Junta Arbitral admitió a trámite el escrito de AAA, S.A. y tuvo por planteado el conflicto entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Hacienda Tributaria de Navarra, emplazando a las partes para formular alegaciones y aportar y proponer las pruebas que estimasen oportunas.

3. Alegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

6º. El día 29 de abril de 2016 se recibieron en la sede de la Junta Arbitral las alegaciones formuladas por el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que comienzan relatando los hechos que estimó relevantes. Dice que el almacén utilizado por AAA, S.A. antes de 2014 no estaba situado en Navarra y, respecto de los contratos entre entidades del grupo, sostiene que la actividad de fabricación de CCC, S.L. es absolutamente dependiente de las decisiones de la matriz suiza y que la de DDD, S.L. se reduce a la negociación de precios y recepción de pedidos para el mercado nacional, aunque muchas de las condiciones de venta vengan impuestas por negociaciones que lleva a cabo la matriz y otras sociedades del grupo. Asimismo afirma que las filiales no asumen riesgos económicos porque la fabricante cobra el coste más un margen y la comercial un beneficio en función del volumen de ventas.

Requerimientos realizados a clientes de electrodos demuestran que no cambió la comercialización después de 2013, interviniendo las mismas personas, teléfonos de contacto, condiciones de venta, etc. y realizándose la negociación de precios de grupo a grupo. Lo mismo ocurre con clientes de subproductos, que siguen poniéndose en contacto con la misma persona, trabajador de CCC, S.L., aunque a nombre de otra sociedad. En el área de adquisición de materias primas como el coque metalúrgico y la brea de conformación, es CCC, S.L., quien realiza las funciones que deberían corresponder a la matriz. En la sección de transportes, en 2014 siguen interviniendo las mismas personas con las mismas funciones y, además, una misma empresa india de consulting negociaba los precios vinculados a contratos a nombre de AAA, S.A. que, sin embargo, podían vincular a otras sociedades del grupo, como efectivamente sucedió con CCC, S.L. en 2013.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

7º. A partir de estos hechos, inicia su alegato la Agencia Estatal de Administración Tributaria invocando la falta de competencia de la Junta Arbitral para intervenir en este asunto porque se trata de determinar si AAA, S.A. tenía o no establecimiento permanente en España, lo cual 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 Convenio, ni sobre la domiciliación de los contribuyentes”.

8º. Considera igualmente que AAA, S.A. disponía de un lugar fijo de negocios en Navarra, donde estaban personas que realizaban funciones o actividades fundamentales o esenciales para su actividad. La matriz suiza asumía por contrato todos los riesgos económicos y el control total de las funciones de sus filiales que eran, en la práctica, centros de coste o de ventas.

9º. Todo ello se sustenta con un minucioso informe de la Inspección, que se adjunta a las alegaciones, donde se afirma que se dan en el caso los requisitos objetivos, subjetivos y funcionales para considerar que existe en Navarra un establecimiento permanente: lugar fijo de negocios y vinculación a un territorio concreto, existencia de personas que, aun sin relación laboral, realizan funciones para AAA, S.A. en el territorio de aplicación del impuesto, y realización de actividades que funcionalmente forman parte de la que desarrolla la matriz pues el hecho de que ésta tenga su domicilio en Suiza ello no quiere decir que desarrolle su actividad en Suiza. De este modo, CCC, S.L. es calificada como un centro de producción dependiente de la compañía suiza, la cual tiene presencia en territorio español a través de los empleados de sus filiales.

10º. Además, la Agencia Estatal de Administración Tributaria opina que AAA, S.A. actuaba en Navarra a través de agente dependiente o agencia o representación autorizada para contratar en su nombre y por su cuenta. También en este punto el informe de la Inspección trata de demostrar que concurren los elementos objetivos, subjetivos y funcionales que demuestran la presencia de un agente dependiente.

Desde el punto de vista objetivo se afirma que DDD, S.L. negocia precios de productos fabricados en España que AAA, S.A. envía a otros países; lo mismo sucede con la venta de subproductos cuyos precios son negociados por CCC, S.L.

Desde el punto de vista subjetivo, parte de la actividad de AAA, S.A. se realiza en España a través del personal de sus filiales, disponiendo CCC, S.L. de cuños, hojas con membretes y sellos de la matriz, de la que depende absolutamente, pues es su único cliente y decide cómo debe fabricar, le cede el conocimiento tecnológico y puede incluso llegar a imponerle los proveedores. A su vez, DDD, S.L., es cliente único y único distribuidor en España y Portugal de la matriz que le proporciona folletos y asistencia técnica, tiene derecho a conocer la política de precios de la filial y puede proponerle cambios en los precios.

A la misma conclusión llega la Inspección en su análisis funcional porque, en su opinión, las filiales españolas son absolutamente dependientes de la matriz, no asumen riesgos económicos y una filial es cliente único de la matriz y la matriz es cliente único de la otra.

11º. Tras efectuar algunas consideraciones sobre la continuidad de la actividad que ya se realizaba en 2013, concluye la Agencia Estatal de Administración Tributaria afirmando la existencia de un establecimiento permanente de AAA, S.A. en Navarra y de ahí resulta lo siguiente:

1º) CCC, S.L. presta a AAA, S.A. un servicio de fabricación que se considera realizado en España en virtud de la regla general del artículo 69.Uno de la LIVA.

2º) AAA, S.A. realiza entregas interiores a DDD, S.L. sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

3º) Corresponde a la Comunidad Foral de Navarra la exacción del IVA de los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio navarro y su volumen total de operaciones en el año

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

anterior hubiere excedido de siete millones de euros, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal (art. 33 del Convenio Económico).

12º. En virtud de todo lo anterior, el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria solicita de esta Junta Arbitral que declare su falta de competencia para pronunciarse sobre este asunto y, subsidiariamente, que dicha Agencia no es competente para efectuar las devoluciones solicitadas por AAA, S.A.

4. Alegaciones de la Hacienda Tributaria de Navarra

13º. El mismo día 29 de abril de 2016, al Hacienda Tributaria de Navarra presentó su escrito de alegaciones en el que puede leerse que DDD, S.L. está domiciliada en Navarra y su objeto social es la comercialización y desarrollo de negocio y la venta de todos los productos fabricados o vendidos comprendidos bajo las patentes, marcas o know-how de FFF y de cualquiera de sus sucursales o filiales directas e indirectas. CCC, S.L. tiene el mismo domicilio social y su objeto es la fabricación y comercio de electrodos de grafito artificial.

La Hacienda Tributaria de Navarra insiste en declinar su competencia por entender que no existe establecimiento permanente en Navarra. En defensa de su tesis alega que la Agencia Estatal de Administración Tributaria no ha realizado más que un planteamiento meramente descriptivo de las relaciones de AAA, S.A. con sus filiales sin señalar qué elementos en concreto pueden llevar a calificar las actividades de dicha sociedad como las propias de un sujeto establecido en España. Considera excesivamente ambigua el acta de inspección instruida por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y entiende que en ella “no acaba de definirse... si la inviabilidad para el reconocimiento de AAA, S.A. como entidad no establecida es estrictamente jurídica y deriva de específicas cláusulas de los contratos, incompatibles con ese reconocimiento y que habría que modificar, o, siendo plenamente válidas a ese objeto, la inviabilidad trae su causa del incumplimiento por las sociedades del grupo de tales cláusulas, actuando de facto al margen de las estipulaciones contractuales, o si concurren ambas circunstancias a la vez”.

Según la Hacienda Tributaria de Navarra, existe un contrato de fabricación o manufactura entre AAA, S.A. y CCC, S.L., en cuya virtud la primera concierta con la segunda un precio para que ésta transforme la materia prima que la primera pone a su disposición. El hecho de que CCC, S.L. se encuentre íntegramente participada por AAA, S.A. ni sirve ni es suficiente por sí misma para entender que esta última actúe como establecimiento permanente de la matriz.

Tras describir las relaciones existentes entre las tres sociedades y las de estas con sus proveedores y clientes, la Hacienda Tributaria de Navarra concluye su escrito solicitando que se declare que la competencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la exacción y devolución de las cuotas soportadas en España por AAA, S.A.

14º. Con el escrito de alegaciones de la Hacienda Tributaria de Navarra se aportan una serie de documentos que acreditan:

a) que CCC, S.L. negocia y concierta con absoluta libertad las condiciones de los principales suministros de gas y energía eléctrica (documentos 1 a 3);

b) que AAA, S.A. tributa en Francia con una estructura de funcionamiento similar a la que emplea en España (documento 4, consistente en declaración presentada ante la Dirección General de Finanzas Públicas de Francia, y documentos 5 y 6, facturas emitidas a (...));

c) que el personal que realizaba labores comerciales en CCC, S.L. antes de 2014 fue traspasado a la nueva entidad comercializadora DDD, S.L. (documento 7: informe de vida laboral correspondiente a la cuenta de cotización de DDD, S.L.);

d) que las entidades (...), S.A., (...), S.A., (...), S.L. y (...), S.A., adquieren de DDD, S.L. electrodos de grafito y que desde 1 de enero de 2014 las relaciones comerciales se realizan exclusivamente con personal de dicha sociedad que es la que emite las facturas y ante la que se

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

realizan los pagos, y con la que se resuelven incidencias; y que no mantienen relación comercial alguna con AAA, S.A. ni con ninguna otra entidad del grupo distinta de la comercializadora (documentos 8 a 11);

e) que las entidades EEE, S.A., (...), S.A., (...) y (...) negocian las ventas de materias primas y los servicios de transporte, en los años 2014 y siguientes, con AAA, S.A., entidad a la que emiten las facturas y de la que reciben los pagos, sin que tengan relación alguna con empleados de CCC, S.L. ni de DDD, S.L. (documentos 12 a 15).

5. Instrucción del procedimiento.

15º. Mediante Resolución de 10 de mayo de 2014, el Presidente de la Junta Arbitral declaró abierto el periodo de instrucción, designó como ponente de este conflicto a don (...) y emplazó a las partes para que, en términos de dos meses, aportasen a la Junta Arbitral los medios de prueba oportunos.

16º. La Hacienda Tributaria de Navarra presentó escrito el día 19 de julio de 2016, aportando como medios de prueba los siguientes:

- 1.- Documental consistente en los documentos presentados con su escrito de alegaciones.
- 2.- Nueva documental consistente en la aportación de documentos recabados de AAA, S.A. durante la fase de instrucción.

6. Trámite de audiencia.

17º. Por Resolución del Presidente de la Junta Arbitral, de 1 de septiembre de 2016, se acordó poner de manifiesto el expediente a las Administraciones tributarias en conflicto, así como a los interesados en el procedimiento, emplazándolos por quince días hábiles comunes para efectuar las alegaciones que considerasen convenientes.

7. Alegaciones finales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

18º. La Agencia Estatal de Administración Tributaria dedica una buena parte de su escrito de alegaciones finales a tratar cuestiones formales, cual la de la admisibilidad de la prueba aportada por la Hacienda Tributaria de Navarra con el escrito a que nos hemos referido en el párrafo 16º. Se opone a ella porque se trata de documentos aportados por el obligado tributario, AAA, S.A., que tuvo la oportunidad de hacerlo en el procedimiento de inspección de que dimana el presente conflicto. Según la Agencia Estatal de Administración Tributaria, “el obligado tributario está tratando de suplir su inactividad en el procedimiento inspector remitiendo o aportando ahora nueva documentación a una Administración tributaria (la HTN) que, en principio, carece de competencia para conocer de la misma. A su vez, esta última Administración se hace eco de los intereses particulares del obligado tributario, violando tanto su deber de abstención, regulado en los artículos 51.4 del Convenio y 16.1 del Reglamento de la Junta Arbitral como su obligación de actuar conforme a los procedimientos administrativos establecidos”. Considera también la Agencia Estatal de Administración Tributaria que existe “una clara obligación de abstención por parte de ambas Administraciones desde la notificación del conflicto. Dicha obligación de abstenerse alcanza a cualquier actuación en relación con el asunto objeto de conflicto hasta la resolución de éste”.

Insiste, además, en su pretensión de que sea inadmitido el conflicto por falta de competencia de la Junta Arbitral para determinar si AAA, S.A. tiene o no establecimiento permanente en España.

19º. En cuanto al fondo del asunto, estima la Agencia Estatal de Administración Tributaria que, si la diferencia entre la situación del año 2014 y los años anteriores residiese, como pretende AAA, S.A. en la desaparición del almacén que antes poseía en el País Vasco, “la Hacienda Tributaria de Navarra debería haber exigido al obligado tributario las devoluciones de IVA de los periodos anteriores a 2014 pues se las debería haber devuelto la Hacienda de Guipúzcoa”.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

En fin, se remite la Agencia Estatal de Administración Tributaria al informe de inspección aportado con sus alegaciones iniciales donde se analizan, con profusión de detalles, las relaciones entre AAA, S.A. con sus filiales y, en especial, la asunción por parte de la primera de los riesgos de fabricación y comercialización, la garantía de un beneficio para las filiales, la dependencia de éstas respecto de las decisiones sobre los detalles de la fabricación y la comercialización que corresponden principalmente a la matriz. De todo ello deduce, aplicando la doctrina jurisprudencial del caso "Roche" que CCC, S.L. y DDD, S.L. son realmente un establecimiento permanente de AAA, S.A. en España.

8. Alegaciones finales de la Hacienda Tributaria de Navarra.

20º. El escrito de alegaciones finales de la Hacienda Tributaria de Navarra tuvo entrada en la Junta Arbitral el día 21 de septiembre de 2016 y en él se defiende la competencia de la Junta para resolver el conflicto. Con respecto al fondo del asunto califica de contradictorio e incompleto el análisis que realiza la Agencia Estatal de Administración Tributaria de la distribución de funciones y riesgos entre AAA, S.A. y sus filiales; reprocha a la Agencia Estatal de Administración Tributaria que prescinda del modo en que el grupo BBB actúa en otros países, en concreto en Francia; niega que se haya demostrado la existencia de un lugar fijo de negocios en Navarra porque no se ha analizado la estructura de medios materiales y humanos que posee AAA, S.A. en Suiza ni se ha acreditado que la supuesta utilización de los medios de las filiales sea absolutamente necesaria; afirma que la intervención de las filiales en las operaciones de la matriz sólo se da en aspectos marginales o tiene un carácter meramente auxiliar, secundario, esporádico y no determinante de la función desarrollada en Suiza. Finalmente, también se opone a que se considere a las filiales como agente dependiente porque la jurisprudencia sentada en el caso Roche no se refiere al Impuesto sobre el Valor Añadido sino al Impuesto sobre la Renta de No Residentes y porque dichas filiales no tienen atribuida la capacidad real de vincular contractualmente a la matriz.

21º. Se plantea, además, una cuestión nueva en el escrito de alegaciones finales de la Hacienda Tributaria de Navarra: la competencia para comprobar la situación tributaria de CCC, S.L. y DDD, S.L. y determinar si constituyen o no establecimientos permanentes de AAA, S.A.

Sobre este asunto hemos de decir que no constituye objeto del conflicto porque, tratándose de un conflicto negativo de competencias iniciado a instancia del obligado tributario, la materia sobre la que hemos de pronunciarnos no es otra que la competencia para exaccionar y exigir o, en su caso, devolver el Impuesto sobre el Valor Añadido, pues esta es la competencia que ambas partes declinaron al desestimar cada una de ellas la pretensión de AAA, S.A.

22º. Igualmente es cuestión nueva que no corresponde resolver en este momento sin vulnerar el derecho a la defensa de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la solicitud de que se declare que es, en todo caso, la Agencia Estatal de Administración Tributaria quien debe soportar el pago de los eventuales intereses de demora que hayan de satisfacerse al obligado tributario por ser ésta la Administración responsable de la no tramitación de las solicitudes de devolución realizadas por el obligado tributario. En principio, el pago de intereses al obligado tributario correrá a cargo de la Administración que resulte competente para exaccionar el impuesto, sin perjuicio de que puedan ejercitarse las acciones de reembolso o de resarcimiento en el procedimiento legalmente adecuado y ante los organismos que resulten ser competentes para tramitarlo y resolverlo.

9. Alegaciones finales de AAA, S.A.

23º. La entidad interesada, AAA, S.A., también presentó un extenso escrito de alegaciones finales que tuvieron entrada en la Junta Arbitral el día 19 de septiembre de 2016, en la que se ratifican y amplían las formuladas en su escrito de inicio de este procedimiento.

De los 16 epígrafes de que consta dicho escrito es especialmente novedoso y relevante el número 9, en el que se da cuenta de los medios materiales y personales de que dispone AAA, S.A. en su sede de Suiza y cómo con ellos gestiona las compras a proveedores. Por lo demás,

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

la interesada insiste en las razones de eficiencia empresarial que motivaron la reestructuración de su modus operandi a partir del año 2014, en la independencia jurídica y económica de las filiales españolas que no pueden ser consideradas medios de producción materiales y humanos de su matriz con una consistencia mínima y estructura para realizar actividades por cuenta de AAA, S.A.

En virtud de todo ello, AAA, S.A. solicita que la Junta Arbitral determine cuál es la Administración competente para revisar las liquidaciones de Impuesto sobre el Valor Añadido presentadas por ella en el año 2014 y, en su caso, realizar las devoluciones que correspondan. Solicita asimismo que la Junta Arbitral se pronuncie sobre la interpretación que debe darse al art. 51.5 del Convenio Económico.

SEGUNDO. NORMAS APLICABLES

24º. Para la resolución del conflicto se ha tenido en cuenta la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (en adelante, LO-RAFNA), 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 (en adelante, el Convenio); el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante RJA), aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo; la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA); La Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LFIVA); el Convenio entre el Estado Español y la Confederación Suiza para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, modificado por los protocolos firmados en Madrid el 29 de junio de 2006 y el 27 de julio de 2011; así como las demás normas de general aplicación.

TERCERO. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

1. Cuestiones preliminares.

25º. Antes de examinar el fondo del asunto es necesario pronunciarse sobre algunas cuestiones procesales previas que las partes y la entidad interesada han planteado a lo largo de este procedimiento.

26º. Se ha discutido la competencia de esta Junta Arbitral para conocer del conflicto. En concreto, la Agencia Estatal de Administración Tributaria viene defendiendo, desde sus alegaciones iniciales, que la competencia sobre la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido depende directamente de la existencia de un establecimiento permanente de la AAA, S.A. en España y este asunto no puede entenderse incluido entre las competencias de la Junta Arbitral previstas en el Convenio porque –en su opinión- ni versa sobre un punto de conexión ni sobre la interpretación del Convenio, ni sobre la domiciliación de los contribuyentes. Apoya su pretensión en una resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico con el País Vasco, recaída en un incidente de ejecución, en la que se acuerda que la Junta Arbitral no tiene competencia para revisar los actos dictados por las Administraciones en conflicto, criterio también sostenido por la Resolución 18/2011 de la misma Junta Arbitral del Concierto.

Frente a ello hemos de decir que, al margen de que dichas resoluciones no vinculan a esta Junta Arbitral, la cuestión que aquí se plantea es netamente diferente de las que en ellas se trataron. Compartimos la tesis de la falta de competencia de la Junta Arbitral para anular actos de las Administraciones en conflicto, pero lo que aquí se debate no es la validez de tales actos, sino la determinación de la Administración competente para lo que es necesario estudiar, a modo de cuestión prejudicial, si existe o no establecimiento permanente en Navarra.

Es el propio Convenio el que, en su artículo 33.10, configura como punto de conexión, determinante de la competencia sobre la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido, el hecho de que los empresarios o profesionales estén o no establecidos en España. Por lo tanto, estamos

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

ante un conflicto surgido entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del Convenio a un caso concreto concernientes a relaciones tributarias individuales.

Además, esta Junta Arbitral se ha pronunciado ya en anteriores ocasiones sobre esta cuestión. Es el punto 43º de la Resolución de 15 de mayo de 2014, recaída en el conflicto 48/2012, dijimos que “la Junta Arbitral de Navarra es competente para calificar, como cuestión prejudicial, los hechos que deban ser subsumidos en las normas reguladoras de los impuestos cuando dicha calificación sea necesaria para resolver un conflicto de competencias que sea objeto de una pretensión residenciable ante la Junta”. Y también, en el ordinal 14º la Resolución de 30 de junio de 2014, dictada en el conflicto 54/2012, se reiteró esta doctrina con el siguiente texto:

“Como se desprende de este resumen de los términos del conflicto, es evidente que, al exclusivo efecto de determinar qué Administración es competente en este caso, hemos de resolver con carácter previo si la operación se encuentra sujeta o no al Impuesto sobre el Valor Añadido, pues resuelto lo anterior, corresponderá a una u otra Administración, bien proceder a la devolución de las cuotas percibidas –caso de no estar sujeta al IVA-, bien admitir su deducción-devolución -caso de estar sujeta-.

Es decir, la cuestión del conflicto negativo de competencias conduce a un problema de calificación tributaria de unas operaciones cuya naturaleza, a efectos del IVA, hemos de dilucidar por tratarse de un asunto previo y necesario para la resolución del conflicto competencial.”

Por todo ello, hemos de desestimar la pretensión de incompetencia de la Junta Arbitral deducida por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

27º. Se opone asimismo la Agencia Estatal de Administración Tributaria a la admisión como prueba de los documentos aportados por la Hacienda Tributaria de Navarra en periodo de instrucción, por entender que se ha producido una flagrante violación del procedimiento al servir como conducto del obligado tributario para aportar documentación que éste podía y debida haber presentado previamente en el procedimiento inspector y al suministrar nueva documentación que la propia Hacienda Tributaria de Navarra reconoce haber recabado y obtenido del obligado tributario.

Sus apoyos jurídicos son, por un lado, el artículo 34 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), que permite al obligado tributario formular alegaciones y aportar documentos que serán tenidos en cuenta al redactar la correspondiente propuesta de resolución; y el artículo 157 de la LGT, en cuya virtud el obligado tributario puede formular alegaciones en el trámite de audiencia posterior a la formalización del acta de disconformidad. De aquí deduce la Agencia Estatal de Administración Tributaria que el obligado tributario debió aportar y no aportó en el procedimiento de inspección los documentos que posteriormente hizo llegar a la Hacienda Tributaria de Navarra para que ésta los incorporase al expediente de este conflicto. Se habría producido, de este modo, una especie de fraude procesal que habría desequilibrado la igualdad de las partes en el procedimiento.

De otra parte, se basa la AEAT en el artículo 51.4 del Convenio que ordena a las partes abstenerse de cualquier actuación ulterior relativa al conflicto una vez que éste se ha suscitado; así como en el artículo 16 del RJA que concreta el momento en que nace y se extingue la obligación de detener cualquier actuación administrativa en relación con el asunto objeto de conflicto. Con estas premisas legales, la Agencia Estatal de Administración Tributaria afirma que es ilegal la actuación de la Hacienda Tributaria de Navarra al recabar del obligado tributario documentos y pruebas tras el planteamiento del conflicto.

Ambas alegaciones deben ser rechazadas. La primera porque éste es un procedimiento distinto del que tramitaron los órganos de inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a fin de comprobar la procedencia de la devolución solicitada por AAA, S.A., sin que las actuaciones de comprobación puedan limitar o condicionar la aportación de pruebas que sirvan para dar respuesta a la cuestión competencial que aquí tratamos de resolver. Por otra parte, esta Junta Arbitral ya se ha pronunciado en anteriores ocasiones sobre el sentido del artículo

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

51.4 cuando ordena a las Administraciones en conflicto abstenerse de ulteriores actuaciones relativas al conflicto: sería absurda una interpretación que impidiese a las partes defender su competencia en un procedimiento cuyo objeto fundamental es precisamente la titularidad de dicha competencia, e igualmente absurdo sería privar a esta Junta Arbitral de los elementos de juicio necesarios para adoptar la decisión que legalmente le está encomendada. Por ello, la abstención de actuar no se refiere a las actuaciones dirigidas a defender la competencia sino a la suspensión del procedimiento en el que se han producido las actuaciones administrativas cuya competencia se discute.

28º. Otra cuestión previa que ha de resolverse, a pesar de que no ha sido suscitada por ninguna de las partes, es la de la admisibilidad de la documentación aportada al procedimiento por AAA, S.A. para sustentar cuanto afirma en su extenso y detallado escrito de alegaciones finales.

De ninguno de esos documentos puede decirse que sean documentos nuevos o conocidos después de concluido el periodo de instrucción por lo que deben ser inadmitidos, en cumplimiento de lo dispuesto por el artículo 35.e) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Por otra parte, no sería coherente con la preferencia de tramitación que se ha dado a este expediente, admitir una documentación que obligaría a dilatar el procedimiento y posponer la resolución final, la cual no podría ser adoptada sin oír de nuevo a las partes para conocer su criterio al respecto.

29º. La entidad interesada, AAA, S.A., solicita que la Junta Arbitral se pronuncie sobre la interpretación que ha de darse al artículo 51.5 del Convenio, según el cual cuando se suscite el conflicto de competencias, hasta tanto sea resuelto el mismo, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en discusión continuará sometiéndolos a su fuero, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones. En su opinión, la Agencia Estatal de Administración Tributaria debería proceder a devolver inmediatamente las cuotas de IVA solicitadas, previas las comprobaciones pertinentes, en tanto en cuanto ha sido la Administración que ha venido gravándola.

Esta cuestión no es objeto del presente conflicto y no puede la Junta Arbitral pronunciarse sobre ella. No ha de olvidarse que AAA, S.A. no es propiamente parte en el conflicto ni tiene poder de disposición sobre las pretensiones que aquí deben dilucidarse, a pesar de que el procedimiento se haya puesto en marcha por su iniciativa. La intervención del obligado tributario al amparo del artículo 14.3 del RJA no es equivalente a la de un demandante que con su pretensión delimita el objeto de un proceso. El conflicto no se inicia a instancia de parte sino que se entiende automáticamente planteado cuando el obligado tributario denuncia ante la Junta Arbitral que dos Administraciones han declinado su competencia en un asunto de su interés y, por tanto, el conflicto tiene por objeto la determinación de la competencia que ambas han negado que les corresponde. En el presente caso el conflicto se constriñe a decidir quién es competente para exaccionar y, en su caso, devolver las cuotas de IVA solicitadas por AAA, S.A.

2. Sobre el fondo del asunto.

30º. Se discute en el presente conflicto la competencia para exaccionar y, en su caso, devolver cuotas de IVA del año 2014 a AAA, S.A. Las partes hacen depender la competencia de una u otra Administración de que AAA, S.A. haya o no actuado en España mediante establecimiento permanente.

31º. En el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido el concepto de establecimiento permanente no es relevante en orden a determinar el lugar de realización de las entregas de bienes, para los que existen otros criterios de sujeción distintos de la sede de las personas o entidades que intervienen en la operación (principalmente el lugar de puesta a disposición, el de inicio de la expedición o transporte, o el lugar de instalación o montaje). Sólo, de forma excepcional, se utilizan los criterios de establecimiento permanente y domicilio en el caso de las entregas de gas, de electricidad y de calor y frío a través de redes.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

Sin embargo, la sede o establecimiento permanente adquiere una significación especial en la distribución de competencias entre la Comunidad Foral de Navarra y la Administración tributaria estatal a efectos de la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava las entregas de bienes.

32º. El artículo 33 del Convenio regula la distribución de competencias entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra en relación con la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido, haciéndolo depender del domicilio fiscal del sujeto pasivo y del lugar donde haya realizado las operaciones gravadas. Por lo que aquí interesa, corresponde a Navarra la competencia cuando el obligado tributario haya operado exclusivamente en territorio navarro; en caso de haber operado en territorio navarro y territorio común la competencia se distribuye entre ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el año natural. En el presente caso parece estar admitido por ambas partes que AAA, S.A. ha operado exclusivamente en territorio navarro. Ahora bien, tratándose de operaciones realizadas por empresarios o profesionales no establecidos en España, en las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo, corresponderá a la Administración del Estado la exacción del tributo y las devoluciones que, en su caso, procedan.

El objeto del debate reside, pues, en si AAA, S.A. es o no un empresario establecido en España. Si no lo estuviera y, salvo casos de inversión del sujeto pasivo del impuesto, la competencia correspondería al Estado y, en caso contrario, se aplicaría la regla general antes indicada y sería competente la Comunidad Foral de Navarra.

33º. Hay que recordar, a estos efectos, que tanto el artículo 84.Dos de la LIVA como el artículo 31.2 de la LFIVA disponen que *“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”* y que *“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”*.

Ha de tenerse también en cuenta que el establecimiento permanente es concepto polisémico, para el que existen definiciones no siempre iguales en los convenios para evitar la doble imposición y el fraude suscritos por España, en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y en la LIVA y LFIVA. En otras palabras, el concepto de establecimiento permanente a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido es autónomo y está sometido a las prescripciones del Derecho comunitario. Se encuentra definido en el artículo 69.Tres de la LIVA.

Por lo que hemos dicho antes, el citado artículo 69.Tres, tiene una rúbrica y ubicación sistemática que lo confina, en principio, en el ámbito de las prestaciones de servicios. No obstante, las definiciones que en él se contienen son aplicables a todos los efectos de la LIVA, por más que sea excepcional su proyección sobre las entregas de bienes. El número 2º del artículo 69.Tres de la LIVA delimita del siguiente modo el establecimiento permanente (omitimos los párrafos que no interesan a nuestros fines):

“2º Establecimiento permanente: cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades empresariales o profesionales.

En particular, tendrán esta consideración:

a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

(...)

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

e) *Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.*

f) *Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.*

(...)"

Así pues, nuestra labor se debe concentrar en examinar si en el presente caso AAA, S.A. disponía de un lugar fijo de negocios para realizar sus actividades empresariales en España y, en particular, si CCC, S.L. o DDD, S.L. podían ser consideradas como agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta de AAA, S.A.

34º. Conviene añadir que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto altamente armonizado y que en el Derecho comunitario (tanto en las normas jurídicas como en la jurisprudencia del TJUE) se encuentran referencias al establecimiento permanente que no pueden ser ignoradas por el Derecho interno y que constituyen un instrumento de interpretación que hemos de tener en cuenta.

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, no contiene una definición de establecimiento permanente pero utiliza este concepto en su artículo 44 para determinar el lugar de prestación de los servicios. Para subsanar la deficiencia y conseguir una interpretación uniforme en toda la Unión, el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, dice lo siguiente:

"1. A efectos de la aplicación del artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE, se entenderá por «establecimiento permanente» cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica contemplada en el artículo 10 del presente Reglamento, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento."

Con carácter más genérico (no sólo referido a las prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE) el artículo 53 del citado Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 establece:

"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.

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.

(...)"

35º. A partir de esta normativa, sobre cuya interpretación no existe discrepancia entre las partes, nuestra tarea se condensa en el análisis de los elementos fácticos del caso, a fin de de-

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

terminar si la situación de AAA, S.A. en el año 2014 permite su subsunción en la noción de establecimiento permanente. Estamos, por tanto, ante una cuestión que ha de resolverse valorando la prueba aportada al procedimiento.

36º. La Agencia Estatal de Administración Tributaria basa la supuesta existencia de establecimiento permanente en Navarra en un detallado informe elaborado por la Delegación Especial de Navarra de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y presentado como anexo a su escrito inicial de alegaciones. El informe se apoya en una serie de documentos incorporados al expediente de inspección que no han sido aportados a este procedimiento, pero tampoco han sido impugnados ni discutidos por la Hacienda Tributaria de Navarra. El informe se refiere a los siguientes aspectos:

1.- Sobre la naturaleza y actividad de CCC, S.L. y DDD, S.L.

Según su declaración del Impuesto sobre Sociedades, CCC, S.L. está participada en el 99,99% por AAA, S.A. De las cuentas anuales de CCC, S.L. se extrae la siguiente afirmación sobre la naturaleza de las actividades de esta sociedad (pág. 5 del informe):

“La sociedad tiene firmado un contrato con la empresa del Guipo (sic), AAA, S.A. (antes (...), S.A.), ubicada en Suiza, en función del cual, la Sociedad opera únicamente como centro de producción para la práctica totalidad de las exportaciones, las cuales son realizadas a través de dicha empresa del Grupo. De esta forma la sociedad recibe en depósito gran parte de las materias primas que son incorporadas en el proceso productivo, facturando los costes de producción incurridos, más un margen sobre los mismos. El mencionado contrato es prorrogable anualmente.”

De las cuentas anuales de DDD, S.L., se desprende que su socio único es AAA, S.A. que se dedica a la “comercialización y desarrollo de negocio y la venta de todos los productos fabricados o vendidos comprendidos bajo las patentes, marcas o know-how de FFF y cualquiera de sus sucursales o filiales directas e indirectas”, y que “el 1 de enero de 2014 la sociedad ha firmado un contrato de distribución con AAA, S.A. por el cual la sociedad se encargará de la comercialización de productos de aquella en el mercado de España y Portugal. Asimismo, ha firmado otro contrato de transmisión de activos con CCC, S.L., por la cual esta transfiere a la sociedad su organización de ventas”.

2.- Sobre la operativa del grupo BBB en España.

En relación con el modo de operar del grupo BBB en España en 2013 y en 2014, el informe se remite a las manifestaciones de la entidad interesada en diversos documentos (DUAs y documentos de transporte), escritos y aclaraciones aportados al expediente de inspección (págs. 6 a 12 del informe).

3.- Sobre las relaciones de AAA, S.A. con la Hacienda Pública española.

Se dice que en la declaración resumen anual de IVA de 2013, AAA, S.A. declaró una cifra de negocios de 145.254.779,53 € y un volumen de operaciones realizado en Navarra del 100%, según los criterios de localización del Convenio Económico entre el Estado y la CF de Navarra.

En 2014 la entidad pasa a considerarse como no establecida a efectos de IVA en territorio español. En consecuencia presenta sus declaraciones por el IVA a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria solicitando la devolución de las cuotas de IVA soportado. La entidad no tiene IVA repercutido correspondiente a las entregas de bienes que realiza en territorio español como consecuencia del esquema de tributación del grupo.

Destaca el informe que, aun considerándose sujeto no establecido, AAA, S.A. no aplicó el procedimiento especial de devolución previsto en el art. 119 de la Ley 37/1 992 del IVA (por remisión del art. 119 bis de la misma Ley). La entidad declara como operaciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, entre otras, entregas intracomunitarias de bienes y exportaciones lo cual –afirma la AEAT- es incompatible con el régimen de devolución previsto en el

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

artículo 119 de la Ley del IVA. No es competencia de esta Junta Arbitral pronunciarse sobre el modo, correcto o erróneo, en que el obligado tributario cumple sus obligaciones tributarias.

4.- Sobre el proceso de fabricación de electrodos y sus subproductos.

A partir de un escrito aportado por AAA, S.A. y de otra información obtenida en internet (todo ello aportado al expediente de inspección, pero no a este procedimiento), el informe describe cómo es el proceso productivo de CCC, S.L. que nosotros extractamos del siguiente modo:

A) Fabricación de los electrodos.

Consta de una primera fase de secado y molienda del coque de petróleo, al que se añade una cantidad definida de brea y se mezclan en caliente, para, acto seguido, extrudarlo y enfriarlo, obteniendo el “electrodo crudo” de forma cilíndrica.

En la segunda fase el electrodo es introducido en un horno donde se produce la coquización de la brea, impregnación con brea y nueva coquización, para pasar a un proceso de cocción en horno de gas a 800 grados durante 5 a 20 días. En esta fase se genera como subproducto el coque brea a granel.

En la tercera fase los electrodos son introducidos al horno de grafitización, donde son sometidos a una temperatura de unos 3.000° C, para formar la estructura cristalina del grafito. Es en esta fase, donde el coque petrolífero cambia su estructura molecular, transformándose en grafito.

De esta fase resultan dos tipos de subproductos: los finos de coque metalúrgico que, después de varios usos, no es apto para el proceso y se vende; y el scrap o electrodos grafitados dañados durante el proceso, que se venden como grafitado a granel o como grafitado para puerta de horno.

En la cuarta fase (mecanizado) los electrodos se adaptan en longitud y diámetro al uso a que se destinen y en ese proceso se genera, como subproducto, viruta de grafito, tanto en polvo como en partícula.

B) Fabricación de subproductos.

Tal como se ha expuesto, del proceso resultan varios subproductos cuya cantidad y calidad no pueden ser determinadas por el fabricante, por lo que no se puede programar cuándo cada subproducto va a estar disponible para la venta.

5.- Sobre el establecimiento permanente de 2013.

La inspección no admite que el hecho de haber tenido establecimiento permanente en el año 2013 se derive de que AAA, S.A. haya tenido a su disposición un almacén arrendado porque, si así fuera, el establecimiento permanente estaría ubicado en Guipúzcoa y no en Navarra, donde la entidad presentó sus declaraciones. De aquí deduce que la consideración de AAA, S.A. como establecido en Navarra en 2013 era por otros motivos, quizás por la actividad que realizaba en España sirviéndose del personal de su filial (pág. 27 del informe). Invoca el art. 108 LGT (presunción de veracidad de las declaraciones) para concluir que el propio sujeto pasivo ha admitido que tenía establecimiento permanente en Navarra.

6.- Sobre el contrato de fabricación entre AAA, S.A. y CCC, S.L. a partir de 1 de enero de 2014.

Del contrato entre ambas entidades (no aportado a este procedimiento) deduce la inspección que se trata de un contrato de prestación de servicios a cambio de una retribución. CCC, S.L., fabrica y AAA, S.A. es en todo momento dueño de los productos, incluidos los que están en proceso de fabricación y asume el riesgo de su pérdida. La primera se responsabiliza del uso eficiente de los materiales.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

CCC, S.L. empleará a personal cualificado y utilizará las instalaciones y equipo para una producción eficiente y lo más rentable posible de los productos. También adquirirá por su propia cuenta los componentes y suministros distintos de las “materias primas y materiales semiacabados” y subcontratará los servicios necesarios-

AAA, S.A. proporcionará a CCC, S.L. todos los conocimientos y la propiedad intelectual necesaria para la fabricación de los productos, lo que incluye *know how*, instrucciones, especificaciones, asistencia técnica, patentes, fórmulas, procesos, métodos de fabricación o información similar, sin que ésta deba satisfacer cánones o royalties.

CCC, S.L. deberá fabricar los productos de acuerdo con los estándares de calidad que le comunique AAA, S.A. y le notificará a ésta las dificultades que surjan en el proceso de producción.

AAA, S.A. deberá satisfacer a CCC, S.L. una compensación por los servicios prestados equivalente a todos los costes incurridos en la fabricación de los productos, incrementados en un margen de entre el 6% y el 8%. Los costes recuperables incluyen mano de obra, materiales adicionales, suministros, costes de mantenimiento, de alquileres y seguros, gastos de almacenaje y cualquier gasto general de fabricación, incluido el transporte, la amortización y depreciación del equipo de producción, costes administrativos y de gestión, gastos de reclamaciones de terceros, gastos financieros, etc.

A partir de estos datos, que hemos condensado en el menor espacio posible, la Inspección deduce que es AAA, S.A. quien asume todos los riesgos de inventario, así como el riesgo tecnológico (adquisición del *know how* y reclamaciones por defectos del proceso). En cuanto al riesgo de fabricación, aunque es CCC, S.L., quien se obliga a fabricar según los estándares de calidad y volumen de producción requeridos por AAA, S.A. es esta última quien se reserva la supervisión y control de las operaciones de fabricación, asume cualquier coste de conversión vinculado a materiales dañados así como los beneficios y pérdidas de reevaluaciones o variaciones de producción. Es igualmente AAA, S.A. quien soporta los costes derivados de reclamaciones en garantía y reparación de productos. No se pacta ninguna cláusula que incentive la eficiencia o penalice la ineficiencia. Aunque, en apariencia, los riesgos extraordinarios se asumen por CCC, S.L. la realidad es que es AAA, S.A. quien se hace cargo del gasto de todas las primas de seguros. También es AAA, S.A. quien asume toda la carga financiera de las actividades de producción.

De todo ello el informe deduce que CCC, S.L. es simplemente un centro de producción o fabricación, es una fábrica que no tiene ninguna capacidad de decisión sobre qué producir y cuánto y cómo producirlo. Depende totalmente de las decisiones de la matriz.

7.- Sobre el contrato de comercialización con DDD, S.L.

Según este contrato (tampoco aportado a este procedimiento), AAA, S.A. nombra a DDD, S.L. distribuidor exclusivo de los productos generados en el proceso de fabricación en España y Portugal, y la primera garantiza que el precio por el que le venderá dichos productos permitirá a la comercial obtener un determinado margen operativo en condiciones de plena competencia.

DDD, S.L. venderá a los clientes con los mismos términos de flete que use con AAA, S.A. Cualquier riesgo de pérdida retraso o daño durante el trayecto será cubierto por AAA, S.A. y el distribuidor deberá notificarle acerca de cualquier envío perdido o dañado.

AAA, S.A. vende los productos y subproductos que DDD, S.L. comercializa en el momento en que ésta los entrega a los clientes y es la matriz que debe asegurarse de que los productos se entregan en condiciones comercializables y debidamente empaquetados.

En relación al precio de venta al Cliente final, no se establece ninguna limitación –sigue diciendo la AEAT- al que decida fijar DDD, S.L. aunque se reconoce el derecho de AAA, S.A. de obtener información sobre la política anual de precios y proponer al distribuidor periódicamente cambios en el precio de los productos.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

Además, AAA, S.A. proporciona a DDD, S.L. la asistencia técnica e información necesaria sobre los productos a fin de que ésta última se la proporcione directamente a los clientes. AAA, S.A. proporciona a DDD, S.L. la asistencia técnica e información necesaria sobre los productos a fin de que ésta última se la proporcione directamente a los clientes.

En fin, como compensación por su actividad de distribución, DDD, S.L. obtendrá la diferencia entre el precio de venta de los productos a los clientes y el precio de compra a AAA, S.A. Esta última se compromete a venderle los productos a un precio que permita a DDD, S.L. obtener un margen operativo (EBIT) en condiciones de plena competencia coherente con las condiciones del mercado. Este margen se fija inicialmente en el 2,5% de su volumen de ventas, sin perjuicio de que pueda modificarse en el futuro para adecuarse a las condiciones del mercado.

En opinión de la Inspección, DDD, S.L. no ha asumido el coste de captación de la cartera clientes, que le ha sido cedida sin coste por AAA, S.A. El mayor riesgo comercial asumido por ésta consiste en que se obliga a adquirir al menos el 85% del volumen de ventas presupuestado, pero no hay tal riesgo porque el presupuesto lo elabora ella misma y además tiene derecho a fijar la política de precios de venta. Tampoco tiene riesgo de inventario porque sólo compra a AAA, S.A. en el momento en que vende al cliente, frente al que tampoco asume riesgo de reclamaciones por retraso en la entrega. No hay cláusula de incentivo a la eficiencia o penalización de la ineficiencia y la comercial no asume más gastos extraordinarios que los que se produzcan por una conducta temeraria, fraudulenta o totalmente negligente. Tampoco hay riesgo financiero, riesgo por insolvencias, ni riesgo de puesta en marcha.

En conclusión (pág. 45 del informe), DDD, S.L. recibe un negocio de distribución en marcha, con una clientela estable cuyas compras el ejercicio anterior ascendieron a 26.666.082 €. Sus funciones consisten básicamente en negociar precios de venta, recibir los pedidos, emitir las facturas, canalizar las quejas e información técnica de/a los clientes, y tratar de buscar nuevos clientes. Estas funciones se desarrollan, al menos nominalmente, por apenas 4 personas.

La práctica totalidad de los riesgos es asumida por AAA, S.A. DDD, S.L. se limita a comprar lo que ya tiene vendido sin preocuparse del transporte y sin asumir ningún riesgo de inventario, ni de pérdida, daño o retraso como consecuencia del transporte. Cualquier riesgo basado en alcanzar o no alcanzar un determinado volumen de ventas depende exclusivamente de su voluntad, ya que es ella la elabora el presupuesto de ventas y decide el precio de venta. No existe riesgo financiero y el riesgo de insolvencia puede limitarse a cargo de AAA, S.A.

A cambio de ejercer estas funciones y soportar esos riesgos percibe un beneficio garantizado de entre un 2% y un 3% del volumen de ventas.

8.- Requerimientos de información a clientes.

La Inspección ha efectuado requerimientos de información a clientes y proveedores, que clasifica en su informe en cuatro apartados: venta de electrodos, venta de subproductos, compra de materias primas y transportes.

A) Venta de electrodos.

a) Se pidió información a dos grupos internacionales cuya cabecera se encuentra en España: (...), S.A., (perteneciente al grupo (...)) y (...), S.L.

(...), S.A., declaró (pág. 53 del informe) que las negociaciones de precios se realizan con una persona con teléfono de prefijo de Navarra, empleada de DDD, S.L. y el precio es global para todas las empresas del grupo (sólo varían los incoterms). Es decir, la filial española está, según el informe, negociando la venta de electrodos propiedad de AAA, S.A. que luego se comercializarán en otros países, bien por la propia entidad suiza o por otras entidades del grupo BBB. Según contrato, ninguna de las filiales españolas está facultada para negociar el precio y demás condiciones de venta relativas a los productos en nombre de otras compañías del grupo BBB.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

En relación a las facturas por la venta de electrodos a (...), S.A., las facturas las emite CCC, S.L. en 2013 y DDD, S.L. en 2014, y se pagan a DDD, S.L. lo cual es conforme a contratos.

(...), S.L., forma parte de un grupo, en el que están otras dos sociedades de Portugal, que compra electrodos cuyos precios se negocian y fijan para cada pedido conjunto para las tres sociedades (pág. 58 del informe). Interviene en la negociación la misma persona empleada de DDD, S.L. antes citada. No varía en nada la forma de actuar antes y después de 1 de enero de 2014.

b) También se pidió información a grupos internacionales con cabecera fuera de España: (...), S.L. y (...), S.L.

(...), S.L., (pág. 61 del informe) compró electrodos de horno para las plantas que tiene en (...) y en (...) y el grupo lleva a cabo una política de compras global y los precios se acuerdan por periodos anuales y son iguales para todas las plantas del grupo. Por parte del grupo BBB intervienen personas que no son empleados de ninguna de las dos filiales por lo que –opina la Inspección- se infringen los contratos dado que los precios para las ventas en España debería fijarlos DDD, S.L. Nada cambia en la operativa anterior y posterior a 1 de enero de 2014. La intervención de personas que no son empleados de las filiales permite al inspector cuestionar su autonomía.

(...), S.L., (pág. 63 del informe) adquiere electrodos cuyo precio es negociado desde Luxemburgo para todo el grupo y por parte de BBB interviene una persona que no es empleado de las filiales españolas, sino que es jefe de ventas de FFF, de donde se deduce que los precios vienen impuestos a la comercial española que carece de poder decisorio. Además no hay cambios en el modo de operar entre 2013 y 2014.

c) El cliente nacional que no pertenece a un grupo internacional, a quien se ha requerido información es (...), S.A., que no manifiesta cómo negocia los precios ni con quién, pero se hacía del mismo modo en 2013 y 2014. En las hojas de pedido, dirigidas a DDD, S.L. figura debajo la mención “e.p.c. (...)” y una dirección de Suiza, seguido de “(...)”, de donde extrae la Inspección la conclusión de que AAA, S.A. intervenía en la venta y en algunos albaranes asociados a facturas emitidas por DDD, S.L. aparece el cuño de AAA, S.A.

B) Venta de subproductos.

Como antes se ha indicado, la cantidad y calidad de los subproductos para la venta está condicionada por el proceso productivo. Según contrato, DDD, S.L. es distribuidora exclusiva en España y Portugal de los productos y subproductos de AAA, S.A.

Se han formulado requerimientos de información a (...), S.A., (...), S.L. y a (...), S.A.

De la información proporcionada por los clientes, es el personal de CCC, S.L. quien evalúa la calidad y cantidad de producto, negocia precios de venta con los clientes finales, gestiona los cobros, gestiona y programa las entregas de subproductos al cliente final y recibe los pedidos. Es decir “CCC, S.L. está asumiendo todas las funciones, las suyas (como mucho, evaluar el subproducto y comunicarlo a AAA, S.A., las de AAA, S.A. y las de DDD, S.L.” (pág. 73 del informe).

C) Compra de materias primas.

Se han formulado requerimientos de información a tres proveedores: EEE, S.A., GGG, S.A. y (...), S.A. Los dos primeros son los principales proveedores de breas para el grupo BBB. El tercero suministra coque metalúrgico a CCC, S.L. (pág. 86 del informe).

GGG, S.A. (GGG) es proveedor de AAA, S.A. Le suministra brea de dos tipos (brea de formado y brea de impregnación) para la planta. Negocia el contrato y los precios con un empleado de AAA, S.A., pero también mantiene relaciones relativas a los pedidos con personal de los depar-

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

tamentos de aprovisionamiento, calidad o MMF de CCC, S.L. La conclusión del inspector es que esta última realiza una parte de las funciones que corresponderían a su matriz en relación con el proveedor. Estas funciones serían “la realización de pedidos vía e-mail de brea de conformación, la comunicación al proveedor de AAA, S.A. de los programas de entrega de la mercancía, la resolución de incidencias e incluso el control de la calidad de la brea”.

(...), S.A., suministra a CCC, S.L. coque metalúrgico (pág. 90 del informe) que ésta repercute sobre AAA, S.A., dentro de la facturación por prestaciones de servicio, de forma que esta última adquiere su propiedad. Dado que el coque metalúrgico es materia prima, CCC, S.L. asume una importante función de su matriz.

D) Transportes.

En relación con los transportes se han formulado requerimientos a los transportistas (...), S.A.U., y a (...) SOC. COOP., solicitándoles contratos, facturas, justificantes de pago e identificación de personas del grupo BBB que gestionan las operaciones.

Dice el informe que (...) SOC. COOP., transporta los nipples (dispositivos de conexión) desde el puerto de Barcelona hasta HHH, el coque calcinado desde el puerto de Pasajes, los electrodos y el polvo de grafito mezcla (subproducto) desde HHH hasta los puertos citados.

(...), S.A.U., transporta electrodos y polvo de grafito mezcla (subproducto) por carretera directamente hasta el cliente o hasta un puerto de salida en el extranjero.

Dice el informe que, según la documentación aportada (no incorporada a este procedimiento arbitral), todas las actividades de coordinación y gestión de todos los envíos fueron ejecutadas por trabajadores de CCC, S.L. (pág. 95 del informe) y no son simplemente, a juicio del inspector, las de establecer una simple comunicación para concretar fechas y horarios, sino que realizan una labor de coordinación entre el fabricante CCC, S.L. y el distribuidor DDD, S.L., y además realizan la solicitud de carga, especificaciones técnicas, fijación de fechas, confirmación, supervisión de operaciones físicas de carga y descarga, resolución de incidencias, control de adecuación del coste facturado al servicio y tarifas acordadas.

Los transportistas han aportado un único contrato firmado con AAA, S.A., con listas de precios, valederas por un año, negociadas con (...), empresa internacional india de *consulting*.

También en este área se producen errores en el uso de los sellos de las sociedades, y resulta que CCC, S.L. tiene sellos de AAA, S.A. y está autorizada a utilizarlos, cosa que hace con mucha frecuencia Asimismo hay errores en el uso de albaranes con papel identificativo y datos de vendedor incorrectos (ventas a clientes nacionales donde a veces consta como vendedor AAA, S.A. y otras veces DDD, S.L.).

9.- De todo ello deduce el informe la conclusión de que AAA, S.A. posee en España (en Navarra) un establecimiento permanente tanto en el sentido de disponer de lugar fijo de negocios donde realiza sus actividades, como en el sentido de que las filiales españolas actúan como agentes dependientes de su matriz.

A) El lugar fijo de negocios existe, en opinión del informe, en tanto en cuanto AAA, S.A. realiza en España una actividad económica a través de las funciones que las filiales realizan en su nombre, a saber, transporte, venta de subproductos, negociación de precios de venta de electrodos, relación con los proveedores. Estas funciones son realizadas por empleados de las filiales en nombre de la matriz: los empleados de CCC, S.L., se relacionan con proveedores de materias primas e intervienen en la venta de subproductos; los de DDD, S.L. negocian precios y condiciones de venta de electrodos vendidos por la compañía suiza fuera del territorio de aplicación del impuesto. Por otra parte, las funciones y actividades que se desarrollan en España por cuenta de AAA, S.A. son esenciales para su actividad de fabricación y comercialización.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

En definitiva, entiende la inspección que AAA, S.A. ejerce la actividad de fabricación de electrodos y venta de electrodos y sus subproductos y lo hace valiéndose de sus filiales ubicadas en Navarra, siendo hechos relevadores que es ella quien asume todos los riesgos, quien negocia los precios y condiciones de venta de los electrodos a entidades de grupos internacionales no españoles y vincula a sus filiales, y quien participa en las ventas de electrodos al cliente español (...), S.A., ya sea negociando precios y cantidades de los pedidos o, al menos, supervinando.

B) También existe, según el informe, establecimiento permanente en España en el sentido de que AAA, S.A. actúa en España mediante agente dependiente. Para ello se requiere la existencia de un agente, con representación suficiente y capacidad para contratar en nombre de la entidad no establecida en España, que realice la actividad de forma habitual. Ambas filiales negocian precios de productos fabricados en España que AAA, S.A. envía a otros países, como es el caso de las ventas a las compañías, españolas y extranjeras, del grupo (...). CCC, S.L. también negocia precio y condiciones de venta de subproductos. Es sintomático – dice el informe – el uso frecuente de cuños y hojas con membretes y encabezamientos de AAA, S.A. La dependencia de las filiales respecto de la matriz se deduce de su carácter de único cliente de CCC, S.L. y único proveedor de los productos comercializados por DDD, S.L.

37º. Hacienda Tributaria de Navarra ha aportado documentos en el escrito de alegaciones iniciales y posteriormente ha ampliado esa documentación en periodo de instrucción. En su escrito de alegaciones iniciales formula protesta de no poder pronunciarse definitivamente sobre el conflicto porque “no ha dispuesto hasta el momento de los distintos contratos formalizados por las sociedades del grupo BBB que operan en España para poder realizar un análisis en profundidad y contrastarlo con el realizado en las actuaciones de comprobación reflejadas en el procedimiento seguido por la AEAT” (pág. 11).

1.- Elementos de prueba aportados con el escrito de alegaciones.

Ello no obsta para que, basándose en el informe de la inspección de la AEAT y en la documentación proporcionada por la entidad interesada, pueda afirmar que, según el preámbulo del contrato con CCC, S.L. ésta “no tiene intención de actuar como agente o socio de AAA, S.A. sino como parte independiente” y, de acuerdo con ello, la primera “negocia las condiciones y contrata los principales suministros necesarios para la realización de su actividad productiva (a excepción de las materias primas que son puestas a su disposición por parte de AAA, S.A.)”. Para acreditarlo acompaña, a modo de ejemplo, una oferta de suministro de gas natural por parte de (...), S.A. un contrato de compra-venta de energía eléctrica suscrito con (...), S.L. y un contrato de suministro de energía eléctrica de alta tensión suscrito con (...), S.A.U.

Para la Hacienda Tributaria de Navarra, la existencia de ciertos canales de relación entre las sociedades del grupo no es sinónimo de pérdida de autonomía: “resultaría absurdo –dice– defender en este punto una compartimentación estanca en que se prohibiese la realización de cualquier tipo de cometido, aunque fuese de carácter esporádico o auxiliar, al personal de las sociedades filiales bajo la sanción de convertirlas en simples establecimientos permanentes carentes de cualquier sustancia o entidad propia”.

Sobre la base de la documentación aportada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, entiende la Hacienda Tributaria de Navarra que no hay constancia de que AAA, S.A. deba realizar directamente en España ninguna tarea ni función productiva relacionada con la fabricación de electrodos ni es relevante su intervención en gestiones relacionadas con la recepción, almacenamiento y transporte, que son tareas de carácter auxiliar.

En cuanto a DDD, S.L. deduce la Hacienda Tributaria de Navarra del informe de la inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que “ni del marco contractual... ni de la descripción de las funciones que, según el relato actuarial, realizó efectivamente dicha entidad en 2014, cabe sostener que esta entidad actuase como una simple estructura de medios técnicos y humanos al servicio de las operaciones ordinarias de la matriz en España, como soporte habitual de sus actividades.”.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

Opina también que la condición de agente dependiente no se aplica en el ámbito de la imposición indirecta y, aunque se aplicase, “la posibilidad de atribución de la condición de «agente dependiente», a entidades que gozan en el ámbito interno de personalidad jurídica propia y diferenciada, ha sido objeto de frontal rechazo en múltiples y conocidos pronunciamientos jurisprudenciales, así por ejemplo, la sentencia de 31 de marzo de 2010, del Consejo de Estado Francés (caso Zimmer), o la del 2 de diciembre de 2011 del Tribunal Supremo de Noruega (caso Dell)”.

Según la HTN, la operativa del grupo BBB en España es la misma que desarrolla en otros países y pone como ejemplo Francia, donde AAA, S.A. tributa como entidad no establecida (adjunta copia de la declaración de IVA de febrero de 2016 presentada ante la Direction Générale des Finances Publiques) y presenta dos facturas emitidas por AAA, S.A. a dos clientes en las que no se repercute IVA y en ellas se dice “*IVA due par le preneur, article 194 de la directive 2006/112 et article 283-1 du CGI*” (IVA a cargo del comprador, artículo 194 directiva 2006/112 y artículo 283-1 del Código General de Impuestos).

También basándose en el informe repetidamente citado, Hacienda Tributaria de Navarra afirma que CCC, S.L. asume riesgos importantes, dado que los gastos en que tiene que incurrir “no están íntegramente cubiertos por AAA, S.A.” y los productos fabricados son de alto valor añadido y de fabricación compleja, de forma que “cualquier error aislado por parte de algún empleado podría implicar que parte de la producción no cumpliera los requisitos de calidad requeridos por AAA, S.A.” y “existen múltiples riesgos extraordinarios en los cuales CCC, S.L. pudiera incurrir (por ejemplo, una huelga), que no estarían cubiertos por parte de AAA, S.A.”.

Con el mismo fundamento probatorio, dice la Hacienda Tributaria de Navarra que el presupuesto de ventas cuyo 85% marca el volumen mínimo de compra elaborado por DDD, S.L. no es aprobado por esta entidad, puesto que es supervisado y aprobado por AAA, S.A. como se dice en el informe.

Apoyándose en las manifestaciones realizadas por el obligado tributario dice la Hacienda Tributaria de Navarra que “del total de ventas realizadas en el ejercicio 2014 por la entidad DDD, S.L., aproximadamente un 15% habían sido producidas por entidades manufactureras localizadas en países distintos de España. Este hecho evidencia aún más la independencia jurídica y económica de todas las partes involucradas, dado que del volumen total de electrodos fabricados por parte de CCC, S.L., únicamente un 15% son comercializados por parte de DDD, S.L. en España, siendo el destino del 85% restante países terceros. Por otro lado, como se ha indicado, un 15% del producto comercializado por parte de DDD, S.L., ha sido producido en otros países por diferentes entidades jurídicas del grupo BBB”.

Sobre la venta de subproductos, Hacienda Tributaria de Navarra no niega los hechos relatados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, pero afirma que se trata de una actividad absolutamente marginal (alrededor del 2% de la facturación) y se trata de subproductos que, “por su propia naturaleza, no pueden ser transportados a mucha distancia (ya que el coste de transporte repercutiría en su reducida rentabilidad), por lo que deben venderse a clientes cercanos y, en muchas ocasiones, al precio de mercado que los mismos impongan”. Son vendidos por AAA, S.A. a DDD, S.L., quien se encarga de su venta a terceros, para lo cual se sirve de los medios de CCC, S.L. con la que tiene suscrito un contrato al efecto (no se aporta dicho contrato).

En relación con GGG, S.L. aporta la Hacienda Tributaria de Navarra un escrito del Director Comercial de esta compañía en el que éste declara que, en el año 2014 y siguientes, sólo ha negociado compras y precios con empleados de AAA, S.A., y no con otros empleados del grupo BBB en España. Además, todas las facturas se emiten a AAA, S.A., que realiza los pagos. Los problemas técnicos se resuelven por empleados de AAA, S.A., en Suiza, GGG no mantiene relaciones con CCC, S.L. ni con DDD, S.L. desde enero de 2014.

Basándose en tales manifestaciones y en las explicaciones proporcionadas por el obligado tributario, dice la Hacienda Tributaria de Navarra que “las consideraciones realizadas por parte de la inspección tampoco resultan correctas. La realidad no es que CCC, S.L. realice pedidos a

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

GGG ya que, como se ha indicado, los mismos son realizados por parte de AAA, S.A. (tal y como el propio proveedor ha reconocido de forma expresa). El obligado tributario precisa que la capacidad de almacenamiento de esta materia prima es pequeña, por lo que la cadena logística es fundamental. El grupo BBB tiene un sistema informático integrado a nivel mundial. En el momento en el cual AAA, S.A. abre un pedido para GGG, el mismo se vuelca en dicho sistema informático, por lo que el personal de CCC, S.L., se pone en contacto con GGG a través de un e-mail indicando exclusivamente las fechas de recepción del material con el fin de coordinar su proceso de almacenaje y producción”.

No es cierto –sigue diciendo- que las incidencias se resuelvan por CCC, S.L., cosa que sólo acredita con un único e-mail enviado por el proveedor a un empleado de CCC, S.L., sin aportar correo de respuesta en que se resuelva la incidencia. Se trata de un error del proveedor.

Rechaza la Hacienda Tributaria de Navarra la suposición de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (“parece que es desde CCC, S.L. desde donde se controla la calidad de la brea contratada”) pues lo niega el obligado tributario y en el informe no se cita más evidencia que entre los contactos de GGG con personas del grupo BBB se encuentre el jefe de control de calidad de CCC, S.L.

Lo mismo puede decirse respecto del proveedor EEE, S.A., y se corrobora aportando una carta de la Directora Comercial de esta compañía, con el mismo contenido de la aportada por GGG.

En relación con las adquisiciones de coque metalúrgico por CCC, S.L. que posteriormente lo factura a AAA, S.A., y tal como aclara el obligado tributario, existe un error sobre la naturaleza del propio coque metalúrgico y su confusión con el coque de petróleo. Éste es materia prima básica del electrodo, mientras que el coque metalúrgico es un producto derivado del carbón, es un material aislante utilizado para que el electrodo que se está grafitando no tenga contacto con el oxígeno, ya que de otro modo, a las altas temperaturas del proceso, se produciría una combustión súbita del electrodo. Así pues, el coque metalúrgico no forma parte del electrodo y no es una materia prima, sino un medio del que se sirve CCC, S.L. en su actividad de producción de electrodos (como pueden ser también el coste de energía o el coste de personal).

En relación con los servicios de transporte, alega la Hacienda Tributaria de Navarra que la inspección realiza una interpretación sesgada del correo enviado por parte del negociador de precios indio (contratado por AAA, S.A.) en el que comunica quién es el adjudicatario del contrato, pues “enviar copia a personal de CCC, S.L. tiene todo el sentido de poner en conocimiento de este personal que, a partir de ese momento, será dicha entidad quien se encargue de realizar esos servicios de transporte”.

Se aporta asimismo una carta de otro proveedor de transporte (...), según la cual las relaciones comerciales, negociaciones de precios e incidencias, desde 1 de enero de 2014, se han realizado, de forma exclusiva, con personal de AAA, S.A. en Suiza.

(...) (*sic*, pero entendemos que se refiere a (...), S.L.), es una empresa que compra electrodos sobre la que dice el informe de la Inspección que la asistencia técnica se ha prestado por un empleado de CCC, S.L. y un empleado de AAA, S.A. El obligado tributario ha manifestado a Hacienda Tributaria de Navarra que esta afirmación no es correcta porque el empleado de CCC, S.L. prestó servicios técnicos en el año 2013, tal como correspondía en ese momento, pero no en 2014.

Asimismo, la Hacienda Tributaria de Navarra ha aportado con su escrito de alegaciones sendas declaraciones suscritas por clientes de DDD, S.L. en la que todos manifiestan que adquieren electrodos a esta sociedad, que a partir de 1 de enero de 2014 sólo mantienen relaciones comerciales con personal de dicha sociedad, la cual es quien emite las facturas y a quien se realizan los pagos, así como con quien se resuelven las incidencias técnicas, y que no mantiene ningún tipo de relación comercial con ninguna otra entidad del grupo BBB. Estas declaraciones han sido suscritas por (...), S.A., (...), S.A., (...), S.L., y (...), S.A.

2.- Elementos de prueba aportados en periodo de instrucción.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

La Hacienda Tributaria de Navarra ha aportado, en periodo de instrucción una serie de documentos en su mayoría tendentes a demostrar la actividad desarrollada por AAA, S.A., en relación con las adquisiciones de materias primas y servicios de transporte y la de DDD, S.L., en relación con las ventas de productos. Algunos de esos documentos ya habían sido previamente incorporados al expediente, como la declaración de IVA y facturas emitidas en Francia.

En primer término, aparece una declaración firmada por el representante de la entidad (...), S.A., de la que se desprende que AAA, S.A., alquiló y pagó la renta de un almacén sito en (...) (Navarra) entre 16 de septiembre de 2008 y 15 de marzo de 2009, destinado a depositar coque de petróleo. En el escrito presentado en periodo de instrucción, Hacienda Tributaria de Navarra habla también de un documento presentado por AAA, S.A. en 1 de enero de 1998, que no se aporta, con el que explica la razón de haber tributado en régimen de establecimiento permanente en Navarra por el Impuesto sobre el Valor Añadido de los años anteriores a 2013.

Entre los documentos relativos a la operativa de las sociedades del grupo BBB, se encuentran los siguientes documentos:

1) Un organigrama de AAA, S.A., (se supone que aportado por el obligado tributario) con el que pretende demostrar que esta entidad dispone en Suiza del personal necesario para desarrollar las operaciones que realiza en España sin necesidad de disponer de un establecimiento permanente.

2) Contratos suscritos por AAA, S.A. con las entidades EEE, S.A., (...),(...), S.A. y (...) para el suministro de materias primas con destino a España, Francia, Méjico y los Estados Unidos de América, y correos electrónicos intercambiados por el señor (...) de AAA, S.A. con los clientes (...), (...) e GGG discutiendo diversos aspectos de los referidos pedidos.

3) Correos electrónicos intercambiados entre personal de AAA, S.A. (señores. (...) y (...)) y la entidad transportista (...) en el año 2014 en los cuales se dan las instrucciones para los transportes de las materias primas. Se acredita con dichos correos que es el personal de la entidad suiza el encargado y el que se dedica en exclusiva a la gestión de dicho transporte.

4) Más correos electrónicos intercambiados entre el personal de AAA, S.A., y agentes de ventas para la gestión de diversos pedidos, que demuestran que la sociedad dispone de personal dedicado en exclusiva a labores comerciales, a labores administrativas y a prestar soporte técnico a los clientes. Concretamente, la compañía dispone de tres personas que se encuentran divididas por mercados y que se encargan de la gestión y relación con clientes, agentes y entidades comercializadoras. Por otro lado, la compañía dispone asimismo de siete personas adicionales dentro de un departamento denominado Customer Sales Representative ("CSR"), cuyas labores son fundamentalmente de coordinación entre los distintos clientes y las plantas productivas. Igualmente, AAA, S.A. dispone de tres personas en su departamento de Customer Technical Service ("CTS") dedicado a prestar soporte técnico a los clientes.

5) Más correos electrónicos intercambiados por personal de DDD, S.L. (Sra. (...)) con diversos clientes nacionales (Grupo (...), (...), Grupo (...)), en los cuales se pueden observar las labores de venta y negociación con dichos clientes nacionales realizados por parte del personal de esta entidad.

Con ellos se acredita que es el personal de AAA, S.A. quien se encarga de realizar las gestiones de venta con sus clientes internacionales, mientras que, en aquellos países en los que opera una entidad comercializadora (como DDD, S.L. en España), es ésta última entidad quien se encarga de realizar las gestiones comerciales y de venta con los clientes ibéricos.

6) Capturas de pantallas que permiten observar los procesos de carga en la aplicación informática de los pedidos que se reciben en el sistema.

7) Correo de aceptación de una propuesta de prestación de un servicio de transporte, que sirve para explicar el modo de actuar de AAA, S.A. en este concreto ámbito: la entidad suiza (sub-

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

contratando a una entidad tercera) ha seleccionado a las entidades transportistas de los productos que transmite y, adicionalmente, ha fijado las condiciones y precios de venta para cada uno de ellos.

8) Más correos electrónicos acreditativos de que AAA, S.A. dispone de personal dedicado a la coordinación de la producción entre las distintas plantas para asegurar que no se puedan producir problemas de desabastecimiento de clientes; de varias personas en su departamento financiero y en gestiones de tesorería; y diverso personal en labores técnicas fundamentalmente de calidad.

9) Declaraciones de representantes de las entidades (...), S.A, (...) S.A., y (...), S.L.U., en las que manifiestan que adquieren de DDD, S.L. electrodos de grafito en España, que desde el 1 de enero de 2014 las relaciones comerciales se realizan exclusivamente con personal de esa sociedad, que es la que emite las facturas y a la que se realizan los pagos. Se manifiesta, igualmente, que el personal de contacto para resolver posibles incidencias pertenece a DDD, S.L. y que no mantienen ninguna otra relación comercial con AAA, S.A. ni con ninguna otra entidad del grupo distinta de la comercializadora expresada.

38º. Antes de proceder a la valoración de la prueba presentada por las partes debemos recordar que la Agencia Estatal de Administración Tributaria no ha aportado a este procedimiento más que un documento, el informe de disconformidad elaborado por la Dependencia de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Navarra. Dicho informe es un documento elaborado por un funcionario en ejercicio de su competencia, de forma que tiene la fuerza probatoria que le otorga el artículo 319.2 de la Ley 1/2000, de 7 enero. Enjuiciamiento Civil. Ahora bien, esta fuerza probatoria se refiere exclusivamente a los hechos, actos o estados de cosas que consten en los referidos documentos, no a los juicios de valor u opiniones que, sobre dichos hechos, emite el inspector actuario.

39º. También hay que reseñar que el presente conflicto sólo tiene por objeto la determinación de la competencia para exigir y aplicar el Impuesto sobre el Valor Añadido en el año 2014, por lo que no consideramos necesario entrar en la valoración o calificación del modo en que AAA, S.A. venía tributando antes de esa fecha, en el que ha insistido especialmente la Agencia Estatal de Administración Tributaria, como tampoco son relevantes a nuestros fines las observaciones de la Hacienda Tributaria de Navarra y del obligado tributario acerca del modo en que el grupo BBB tributa en Francia.

40º. De acuerdo con lo dispuesto en la normativa aplicable a este caso, a la que nos hemos referido en páginas precedentes, y, en especial, en el artículo 69.Tres de la LIVA, la existencia de establecimiento permanente de AAA, S.A. en España depende de que esta sociedad tenga en el territorio de aplicación del impuesto “sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones o tiendas”; o bien, “agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo”.

41º. De la prueba practicada no puede derivarse que AAA, S.A. disponga en España de “sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones o tiendas”.

En primer lugar ha de tenerse en cuenta que tanto CCC, S.L. como DDD, S.L. son entidades con personalidad jurídica propia diferente de la de su matriz, AAA, S.A., lo cual excluye, en un principio y sin perjuicio de lo que diremos más adelante, el carácter de establecimiento permanente de su matriz. Como dice el Tribunal Supremo, en su sentencia de 23 de enero de 2012:

“A diferencia de lo que ocurre con las sociedades filiales, los establecimientos permanentes carecen de personalidad jurídica y están íntegramente controlados por las entidades de las que dependen. En el caso de aquellas primeras, con personalidad jurídica propia e independiente, serían ellas las que tendrían la consideración de sujetos pasivos del impuesto sobre el valor añadido, y no las compañías matrices, que, para alcanzar tal condición han de actuar, no a través de filiales, sino de establecimientos permanentes radicados en el territorio de aplicación del impuesto sobre el valor añadido. Bien es cierto que el propio Tribunal de Justicia, en su sentencia de 20 de febrero de 1997, DFDS (asunto C-260/95, apartado 29), ha asimilado la

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

condición de filial a la de establecimiento permanente en los casos en los que esté controlada en su integridad por la matriz de la que es totalmente dependiente, actuando como simple auxiliar.

Según hemos recordado recientemente en nuestra sentencia de 26 de diciembre de 2011 (casación 194 / 09, FJ 2º), la existencia de un establecimiento permanente requiere un lugar fijo de negocio. Se exige, por ello, una vinculación física con el territorio de aplicación del impuesto, que ha de tener un grado suficiente de permanencia, a la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea [véase, por todas, la sentencia de 28 de junio de 2007 (TJCE 2007, 173), Planzer Luxembourg (asunto C-73/06, apartado 54)].

...el Tribunal de Justicia fue siempre tajante al respecto. En la sentencia de 4 de julio de 1985, Berkholz (asunto 168/84, apartados 18 y 19), puntualizó que del contexto de los conceptos utilizados por el artículo 9 de la Sexta Directiva y de su finalidad se deduce que la atribución de una prestación de servicios a un establecimiento distinto de la sede sólo se tiene en cuenta si tal establecimiento ofrece una consistencia mínima, por la integración permanente de medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones. Sólo cabe calificar como establecimiento permanente, a efectos de la disposición citada, las instalaciones que supongan una integración permanente de medios humanos y técnicos necesarios para prestar los servicios de que se trate y siempre y cuando tales servicios no puedan atribuirse de modo apropiado a la sede de la actividad económica del prestador. La reforma llevada a cabo por la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria (BOE de 2 de marzo), introdujo este requisito en el artículo 84.Dos de la Ley 37/1992 , al exigir que el establecimiento permanente intervenga en la entrega de bienes o prestación de servicio, considerando que tal tiene lugar cuando «ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas».

(...)

A la luz de los anteriores pronunciamientos jurisprudenciales, para que se pueda hablar de un establecimiento permanente a los efectos del impuesto sobre el valor añadido, son necesarios los siguientes requisitos:

(a) La existencia de un lugar fijo de negocio que determine la vinculación con el territorio.

(b) Que no se trate de una sociedad filial con personalidad jurídica propia, salvo en los casos de compañías totalmente dominadas por la matriz y que actúen como entidades auxiliares.

(c) Que tenga una consistencia mínima, por la integración permanente de medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones.”

Con los elementos probatorios obrantes en el expediente, esta Junta Arbitral no llega a la conclusión de que AAA, S.A. disponga en España de un lugar fijo de negocios. No se nos oculta que el concepto lugar fijo de negocios es muy amplio, pero no hasta el punto de admitir que una o varias sociedades filiales constituyan un establecimiento permanente por el solo hecho de serlo o por mantener relaciones comerciales con su matriz no residente.

Siendo el IVA un impuesto sobre el consumo que, salvo excepciones, sólo lo soporta el consumidor final, actuando las empresas como simples colaboradores en la recaudación del impuesto, la noción de establecimiento permanente en el Impuesto sobre el Valor Añadido no tiene tanta relevancia como la que tiene en los impuestos directos, en los que la mayor o menor base imponible atribuible al establecimiento permanente tiene un efecto directo e inmediato en la recaudación de tales impuestos. Es por ello que en los últimos tiempos han proliferado las sentencias, tanto de tribunales españoles como extranjeros, en las que se defiende el derecho del Estado a gravar el beneficio generado en su territorio cuando una sociedad que opera en un Estado externaliza sus actividades pero sigue asumiendo de forma efectiva su responsabilidad económica y sigue ejerciendo de forma efectiva la ordenación de los medios de producción porque continúa adoptando directamente todas las decisiones empresariales que teóricamente

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

deberían corresponder a las entidades subcontratadas. De este modo la sociedad consigue, sin cambiar su modo de operar, reducir considerablemente el beneficio gravable en el país donde antes operaba directamente sin intervención de terceros.

Estas estructuras organizativas, con las que se puede llegar a erosionar la base imponible del país donde realmente se genera el beneficio en la medida en que este beneficio se convierte en una comisión o un precio reducido, se pueden montar sobre la existencia de sociedades filiales que, siendo verdaderas empresas comerciales, formalmente se transforman en simples comisionistas en nombre propio y por cuenta ajena. Cuando se adopta una estructura de este tipo, a veces acompañada, como sucede en el presente caso, de otra sociedad residente que fabrica o transforma productos por cuenta de la matriz o de otra entidad no residente perteneciente al grupo, se puede llegar a la conclusión de que la presencia de las sociedades comisionistas (en realidad transformadoras o comercializadoras) son meros instrumentos formales que revisten una realidad muy distinta consistente en que la sociedad no residente está realmente ejerciendo por sí misma dichas actividades de fabricación o comercialización. En estos casos, la Administración tributaria puede reaccionar acudiendo a la técnica de los precios de transferencia, pero también es posible que las sociedades residentes sean calificadas como estructuras formales que encubren un fraude de ley tributaria y, por este motivo, adquieren la condición de establecimiento permanente de la sociedad no residente.

Naturalmente, el control que la sociedad no residente ejerce sobre las sociedades fabriles o comerciales residentes no puede equipararse al dominio que, por su propia naturaleza, ejerce una matriz sobre sus filiales, aunque éstas estén participadas al 100%. Si así lo hiciéramos, todas las filiales en las que la matriz tiene una participación superior al 50% serían establecimientos permanentes, lo cual es evidente que no es la voluntad de la ley y así lo entiende la sentencia del Tribunal Supremo antes citada que considera excepcional el caso de que una filial sea calificada como establecimiento permanente de la matriz.

No se trata, por tanto, de que la matriz tenga el control efectivo de la filial mediante el nombramiento de los administradores, sino de que de forma efectiva, sea por la vía de los hechos o sea amparada en contratos que vinculen a ambas sociedades, sea la matriz quien directamente adopte todas o la mayoría de las decisiones que corresponden a la filial.

No parece que sea esto lo que ocurre en el presente caso. De un lado, CCC, S.L. y DDD, S.L. no son simples comisionistas de AAA, S.A. Entre la matriz y las filiales existe una relación formalizada en contratos que no han sido aportados a este procedimiento pero que, según afirman las partes, no pueden calificarse como contratos de comisión en nombre propio y por cuenta ajena. Sean muchas o pocas las responsabilidades que las filiales asumen en dichos contratos a causa del modo de determinación de los precios de compra y de venta de los productos, lo cierto es que éstas no son simples comisionistas, tienen una estructura orgánica y productiva que les permite adoptar sus propias decisiones y efectivamente las ejercen como ha quedado demostrado con la documentación aportada por la Hacienda Tributaria de Navarra y está subrepticamente reconocido en el informe aportado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el que se admite y se alega que DDD, S.L. llega a incluso a adoptar decisiones que competen a AAA, S.A.

El presente caso es diferente del contemplado por la sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de febrero de 2011 (caso Borax) en el que la sociedad no residente era la que realizaba todas las operaciones de adquisición de materiales, transformación y venta utilizando las instalaciones de las filiales:

“En efecto, partiendo de la propiedad de las mercancías, que pertenecen ininterrumpidamente a BORAX EUROPE, siendo este un hecho perfectamente acreditado y reconocido de forma reiterada por la sociedad recurrente, resulta constatado que todas las actividades que con relación a dichas mercancías realiza BORAX ESPAÑA, tales como transporte, molturación, control de calidad, depuración, envasado, etc., sin perjuicio de que constituyan la actividad de ésta última sociedad lo que tampoco se discute, se están realizando por cuenta de la sociedad hoy recurrente BORAX EUROPE, de forma que ésta compra los productos borácicos a granel, los importa, los transporta, los almacena, los transforma, los envasa y los vende. El hecho de que

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

para alguna, o la mayoría de estas actividades, incluso para la estructura administrativa de todo tipo -recepción de pedidos, facturación, contabilización etc.- que las mismas exigen, acuda a contratar los servicios de BORAX ESPAÑA no altera en absoluto esta conclusión. A tal fin resulta irrelevante la circunstancia de que BORAX ESPAÑA sea filial al 100% de BORAX EUROPE, pues a la misma conclusión llegaríamos si se tratase de sujetos carentes de toda vinculación, sin perjuicio de que esa vinculación «probablemente» no haya sido irrelevante para hacer posible la organización de la reestructuración de la actividad llevada a cabo a partir de 1996.

(...) resulta también acreditado que la empresa (BORAX EUROPE LIMITED) ejerce sus actividades mediante esa instalación fija de negocios, aunque lo haga utilizando los servicios de BORAX ESPAÑA, S.A., a quien contrata y retribuye por ello, pero quien, como la propia recurrente reitera, no puede ni contratar en nombre de BORAX EUROPE ni obligar a ésta jurídicamente.

Las consideraciones expuestas conducen a concluir que concurren los tres elementos necesarios para colegir que la entidad hoy recurrente ejerce su actividad mediante un lugar fijo de negocios en España”.

También es distinto nuestro caso del contemplado por la sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de junio de 2015 (caso Dell), en la que se tiene por acreditadas por la Administración tributaria

“...las funciones que realiza DPI a través de DESA en las instalaciones de ésta y a través del personal de ésta última, utilizando sus instalaciones: 1) promoción, venta y captación de cliente, 2) gestión de pedidos y control de recepción y distribución de productos, 3) marketing y publicidad para toda la clientela de DPI en España, 4) servicio de almacén y logística, 5) servicios de instalación, 6) gestión de cobro para toda la clientela de DPI en España, y 7) control de solvencia y créditos.

(...)

La recurrente sostiene que realizaba las actividades propias de su objeto social desde Irlanda y afirma disponer, allí , de suficiente personal para desarrollar toda su actividad en España. Ahora bien, con independencia de que la recurrente pudiese realizar determinadas actividades en Irlanda con personal que desempeñe allí sus funciones, lo cierto es que las actividades de la entidad recurrente antes descrita se han realizado en España a través de DESA, en sus instalaciones - lo que implica puesta a disposición -, y con personal de DESA.”

Esta sentencia fue recurrida en casación ante el Tribunal Supremo que confirmó las conclusiones de la Audiencia Nacional que no entró a analizar las alegaciones de la sociedad recurrente en este punto, dado que no es función casacional la valoración de la prueba ni la revisión de los hechos que se aceptaron por el tribunal de instancia. En definitiva, la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2016 simplemente dice que, a partir de los presupuestos de hecho sentados por la Audiencia Nacional que acabamos de transcribir, la recurrente operaba en España con un local fijo de negocios:

“Como se ha puesto de manifiesto la Sala de instancia, siguiendo el parecer del acuerdo de liquidación, deja sentado las funciones que realiza DPI en las instalaciones y con el personal de DESA, y su carácter sustancial en la actividad empresarial que desarrolla DPI, evidenciando que DESA no actúa como un mero órgano auxiliar de DPI. Son conclusiones derivadas de los medios de prueba y su valoración, y para ello se remite a lo recogido en el acuerdo de la Administración, lo que hace la sentencia es una remisión al mismo, el cual a su vez tiene reflejo en la resolución del TEAC, y atendiendo a los hechos que sirve de soporte en la determinación de cada una de las funciones que DPI realiza a través de DESA, se llega a la conclusión de que <<lo cierto es que las actividades de la entidad recurrente antes descrita se han realizado en España a través de DESA en sus instalaciones -lo que implica puesta a disposición- y con personal de DESA>>. Son hechos, pues, tenidos por probados por la sentencia, de los que se deriva que DPI desarrolla, sin perjuicio de la que lleva a cabo en Irlanda, con carácter sustancial, su actividad empresarial en España a través de las instalaciones y personal de DESA; que la

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

Sala de instancia abunde respecto de tres de las funciones referidas y no del resto, no hace perder convicción alguna a la conclusión a la que conduce los hechos tenidos por probados, simplemente resalta los aspectos que consideró necesitados de más consistencia argumental ante las alegaciones de la parte demandante; pero, en definitiva, lo que ahora nos interesa es traer a colación la advertencia que ya hacíamos en su momento, dado que la parte recurrente aboga por la inexistencia de que se lleve a cabo en el lugar fijo de negocios actividades de la empresa, combatiendo todas y cada una de las funciones que la sentencia ha considerado que desarrolla DPI en las instalaciones y con personal de DESA, esto es, lo que está poniendo en cuestión son los hechos que se han tenido por probados, sin que sea posible discutir en casación los hechos que constituyen la base fáctica determinante de la decisión adoptada por el juzgador de la instancia.” (STS de 20 de junio de 2016, F. 4º).

También el caso Dell es distinto del nuestro y de todo ello puede extraerse la conclusión de que AAA, S.A. no opera en España a través de sus propias “sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones o tiendas”.

42º. Para que exista establecimiento permanente no es necesario disponer de instalaciones propias, puesto que la ley también considera establecimiento permanente las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo. Es la figura paralela a la que se conoce como agente dependiente en el ámbito de la imposición directa, concepto conflictivo de difícil delimitación.

El artículo 69.3 de la LIVA habla de “agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo”. Si bien el agente representante no aparece en el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, a la luz del artículo 69.Tres de la LIVA que, en su caso, podrá dar lugar al planteamiento de una cuestión prejudicial ante el TJUE, no podemos compartir la alegación de la Hacienda Tributaria de Navarra según la cual la figura del agente dependiente no tiene predicamento en el ámbito de los impuestos indirectos (pág. 23 alegaciones iniciales).

Lo que si es cierto es que los desarrollos doctrinales y jurisprudenciales que se han producido en relación con la definición del establecimiento permanente en el Modelo de Convenio de la OCDE no son enteramente aplicables a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido porque en este impuesto el concepto de representante que alcanza la condición de establecimiento permanente es solamente el representante autorizado “para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo”. El debate doctrinal sobre el agente independiente que contrata en nombre propio por cuenta de la entidad no residente (casos Borax y Roche) es ajeno al caso que nos ocupa.

A nuestro juicio, no debe extrañar que el concepto de establecimiento permanente tenga un ámbito más reducido en el Impuesto sobre el Valor Añadido que en los impuestos directos sobre la renta, dado que el primero es un impuesto sobre el consumo que, mediante las técnicas de los ajustes en frontera, las operaciones intracomunitarias o el lugar de prestación de los servicios, se acaba pagando y recaudando en el país de residencia del consumidor final. En definitiva, el que exista o no establecimiento permanente es una cuestión técnica que no es relevante en orden a la determinación de la jurisdicción finalmente recaudadora del impuesto. En los impuestos directos la cuestión es muy diferente: la legislación interna trata de extender el ámbito del establecimiento permanente para evitar la deslocalización de las bases imponibles con la consiguiente pérdida de recaudación.

Debemos, por tanto, determinar a la vista de las pruebas incorporadas al expediente si CCC, S.L. y/o DDD, S.L. disponen de autorización “para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo”.

Conviene precisar que no basta cualquier autorización para contratar para constatar la existencia de un establecimiento permanente, como lo demuestra el hecho de que una autorización no general ni permanente, para contratar una operación aislada, no da lugar a admitir la presencia de un establecimiento permanente, tal como dictaminó la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de mayo 2011:

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

“Con carácter general el propio concepto, "establecimiento permanente" denota una característica de continuidad y habitualidad, que es evidente se excluye cuando la representación se ha limitado a una sola operación, por ello el otorgamiento de poderes para la realización de una única operación resulta contrario a la idea básica que define la permanencia.”

Y no basta con que sea una autorización general y permanente sino que es preciso, además, que se trate de un apoderamiento para su actividad habitual, y no simplemente para otros menesteres menores o meramente auxiliares, como también dice el Tribunal Supremo en su sentencia de 23 de enero de 2012:

“nos vemos obligados a acudir al expediente administrativo, para integrar los hechos...:

(...)

(c) Para acreditar la existencia de una representación de «CITA» en el territorio de aplicación del impuesto, se aportaron los apoderamientos conferidos a don Apolonio y don Carlos, otorgados el 19 de febrero de 1999.

(d) Estos poderes, incorporados al expediente administrativo, tenían carácter limitado, restringiendo facultades para atender las mínimas necesidades de gestión ordinaria de «CITA» en relación a la administración de propiedades inmobiliarias, representación en juicio y ante las diversas Administraciones.

(e) Los dos apoderados formaban parte de la plantilla de empleados de Comercial Tabaquera Canaria, S.A. No consta que percibieran retribución o contraprestación económica alguna de «CITA».

(...)

Los anteriores extremos nos conducen a conclusión distinta de la sentada por la sentencia de instancia. Al contrario de lo que se afirma en ella, no concurren los elementos necesarios para concluir que «CITA» actuara en territorio de aplicación del impuesto mediante establecimiento permanente. De entrada, los apoderados no lo eran para su actividad habitual, sino para otros menesteres menores o meramente auxiliares. “

En nuestro caso, la Agencia Estatal de Administración Tributaria afirma la existencia de poderes de representación basándose en las informaciones proporcionadas por proveedores y clientes.

Así, sobre (...), S.A., dice el informe de la inspección que esta entidad declaró que las negociaciones de precios se realizan con una persona con teléfono de prefijo de Navarra, empleada de DDD, S.L. y el precio es global para todas las empresas del grupo (sólo varían los incoterms). Es decir, la filial española está, según el informe, negociando la venta de electrodos propiedad de AAA, S.A. que luego se comercializarán en otros países, bien por la propia entidad suiza o por otras entidades del grupo BBB. Sin embargo, frente a estas apreciaciones de la inspección no respaldadas mediante otros documentos, la Hacienda Tributaria de Navarra ha aportado una declaración firmada por el representante legal de esta entidad en el que afirma que adquieren de DDD, S.L. electrodos de grafito en España, que desde el 1 de enero de 2014 las relaciones comerciales se realizan exclusivamente con personal de esa sociedad, que es la que emite las facturas y a la que se realizan los pagos. Se manifiesta, igualmente, que el personal de contacto para resolver posibles incidencias pertenece a DDD, S.L. y que no mantienen ninguna otra relación comercial con AAA, S.A. ni con ninguna otra entidad del grupo distinta de la comercializadora expresada.

De (...), S.L. dice el informe de la Inspección que interviene en la negociación la misma persona empleada de DDD, S.L. recientemente citada, cosa que no niega la Hacienda Tributaria de Navarra, sino que se sirve de ello para afirmar, con aportación de correos electrónicos, que es DDD, S.L. quien se relaciona con clientes residentes en España y Portugal por ser éste el

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

ámbito de su actuación comercial, y que es AAA, S.A. quien se relaciona con clientes de otros países.

Respecto de las negociaciones con el cliente (...), S.L. en ningún momento dice la Agencia Estatal de Administración Tributaria que las filiales intervengan, sino todo lo contrario: es, según el informe de la Inspección, AAA, S.A. quien parece que lleva a cabo negociaciones que afectan a sus filiales, cosa que no puede considerarse anormal en un grupo de entidades vinculadas. Lo mismo ocurre en el caso de (...), S.L. que negocia con una persona residente en Luxemburgo, jefe de ventas de FFF.

Otro cliente requerido por la Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, (...), S.A., no ha informado cómo negocia los precios ni con quien y, en cualquier caso, las inferencias que de sus declaraciones extrae la Agencia Estatal de Administración Tributaria van en el sentido de afirmar que AAA, S.A. realiza algunas negociaciones por cuenta de sus filiales y no a la inversa.

Lo mismo puede decirse de las informaciones obtenidas de clientes como (...), S.A. (...), S.L. y (...), S.A. a quienes el repetidamente citado informe atribuye la declaración de que es el personal de CCC, S.L. quien atribuye funciones el ejercicio de funciones propias de DDD, S.L. pero no de AAA, S.A., por lo que no puede decirse que exista autorización de esta última para contratar en su nombre.

En cuanto a los proveedores, la Agencia Estatal de Administración Tributaria atribuye a GGG, S.A., la realización de actividades propias de AAA, S.A., como cursar pedidos vía e-mail de brea de conformación, resolver de incidencias y control de la calidad de la brea. Frente a estas apreciaciones de la Inspección basadas en documentos no aportados a este conflicto, resultan más detalladas y convincentes las explicaciones de la Hacienda Tributaria de Navarra que ha presentado un escrito del Director Comercial de GGG, S.A., del que resulta que, desde 1 de enero de 2014, sólo mantiene relaciones comerciales con AAA, S.A. y no con CCC, S.L. ni con DDD, S.L. La posible intervención de algún empleado de CCC, S.L., se explica por el modo de operar el sistema informático integrado a nivel mundial del grupo BBB, a que hemos aludido en páginas anteriores (ver el punto 37º), que también justificaría un comportamiento similar en relación con EEE, S.A.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria sostiene que (...), S.A., suministra a CCC, S.L. coque metalúrgico que ésta repercute sobre AAA, S.A. dentro de la facturación por prestaciones de servicio, de forma que esta última adquiere su propiedad. En ello se basa para afirmar que CCC, S.L. actúa en nombre y representación de AAA, S.A., pues es a esta sociedad a quien corresponde la adquisición de materia prima según el contrato entre ambas. Sin embargo, el obligado tributario ha explicado y Hacienda Tributaria de Navarra también sostiene que el coque metalúrgico no es propiamente una materia prima para fabricar los electrodos, sino que se trata de un material aislante utilizado para que el electrodo que se está grafitando no entre en contacto con el oxígeno. Se trata, por tanto, de un medio del que se sirve CCC, S.L. en su actividad de producción de electrodos, como pueden ser también la energía o el personal.

También se ha discutido sobre las responsabilidades asumidas por cada una de las entidades del grupo BBB en relación con el transporte de los productos. La Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha requerido información a dos entidades, a saber: (...) SOC. COOP., y (...), S.A.U. La primera transporta materiales entre HHH y los puertos de Barcelona o Pasajes, y la segunda transporta electrodos y polvo de grafito por carretera directamente hasta el cliente o hasta un puerto de salida en el extranjero. De documentos no aportados a este expediente, la Inspección deduce que trabajadores de CCC, S.L. coordinan el transporte con DDD, S.L. y acuerdan especificaciones técnicas y fechas, supervisan operaciones físicas de carga y descarga, resuelven incidencias, y controlan la adecuación del coste facturado al servicio y tarifas acordadas. Sin embargo, la propia Agencia Estatal de Administración Tributaria admite que los transportistas han aportado un único contrato firmado con AAA, S.A. y negociado a través de una empresa internacional indica de consulting. Hacienda Tributaria de Navarra y el obligado tributario han explicado suficientemente el modo de operar en relación con los transportes del grupo, contratados directamente por AAA, S.A. y nada hace pensar que CCC,

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2018 que se incluye tras el texto de esta Resolución

S.L. esté autorizada para suscribir acuerdos en representación de su matriz, sino que su intervención parece ser simplemente la de intervenir en la ejecución del contrato, por ser ella la que ostenta la posesión material de las mercancías que han de ser transportadas.

Como conclusión de todo lo expuesto, esta Junta Arbitral entiende que no puede afirmarse que AAA, S.A. disponga de un establecimiento permanente en España por disponer en nuestro territorio nacional de representaciones autorizadas para contratar en su nombre y por su cuenta.

43º. Así pues, resulta aplicable a nuestro caso lo establecido en el artículo 33.10 del Convenio Económico, según el cual corresponderá a la Administración del Estado la exacción del tributo y las devoluciones que, en su caso, procedan cuando nos encontramos ante operaciones realizadas por empresarios o profesionales no establecidos en España, en las que no se produzca la inversión de sujeto pasivo.

CUARTO. ACUERDO

A la vista de todo lo expuesto, la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, acuerda:

1º) Inadmitir los documentos presentados por AAA, S.A. con su escrito de alegaciones finales, los cuales serán desglosados del expediente y devueltos al obligado tributario.

2º) Declarar que la competencia para aplicar el Impuesto sobre el Valor Añadido debido o acreditado por AAA, S.A. durante el año 2014 corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

QUINTO. FORMA DE EJECUCIÓN

La solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido del año 2014, formulada por AAA, S.A. debe ser atendida, previas las comprobaciones que estime oportunas para determinar su procedencia o improcedencia, por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

SEXTO. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS

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.

Pamplona, 21 de diciembre de 2016.

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 21 de diciembre de 2016 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 93/2016

TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN SEGUNDA

Sentencia nº 509/2018, de 23 de marzo

SENTENCIA

En Madrid, a 23 de marzo de 2018.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso-administrativo 68/2017, interpuesto por la Administración General del Estado contra la resolución adoptada el 21 de diciembre de 2016 por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en el conflicto negativo de competencias 93/2016. Han intervenido como partes recurridas la Comunidad Foral de Navarra y AAA, S.L., representadas respectivamente por los procuradores don (...) y doña (...).

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. (...).

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Administración General del Estado impugna la resolución dictada el 21 de diciembre de 2016 por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

Dicha resolución, decidiendo un conflicto negativo de competencias entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y la Hacienda Foral de Navarra (HFN), promovido por AAA, S.A. (en lo sucesivo, «AAA, S.A.»), resolvió que la competencia para aplicar el impuesto sobre el valor añadido (IVA) debido o acreditado por la mencionada compañía durante el año 2014 corresponde a la AEAT.

SEGUNDO.- El abogado del Estado formalizó la demanda en escrito presentado el 3 de abril de 2017, en el que, tras relatar los hechos que tuvo por oportunos, sustentó su pretensión impugnatoria en los siguientes fundamentos jurídicos:

1º) Incompetencia de la Junta Arbitral, pues siendo el objeto de la controversia determinar si AAA, S.A. tenía durante el ejercicio 2014 un establecimiento permanente en España, tal cuestión escapaba de las atribuciones de dicho organismo, puesto que no versa sobre un punto de conexión, tampoco sobre la interpretación o aplicación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre (BOE de 27 de diciembre) [en lo sucesivo, «Convenio Económico»], ni sobre la domiciliación de los contribuyentes. Así lo ha entendido la propia sociedad interesada, que, frente a la decisión de la AEAT de no devolverle las cuotas de IVA soportadas en exceso durante el ejercicio 2014, no sólo promovió el conflicto negativo de competencias sino también una impugnación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Navarra.

2º) De acuerdo con la legislación comunitaria, la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) [UVA] y la jurisprudencia del Tribunal Supremo, y a la vista de los datos disponibles, durante el ejercicio 2014 AAA, S.A. tenía un establecimiento permanente en

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 21 de diciembre de 2016 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 93/2016

España a efectos del IVA, por lo que durante dicho periodo tributario correspondía a la HFN la competencia para la exacción del mencionado tributo.

Pidió el recibimiento del juicio a prueba.

TERCERO.- La Comunidad Foral de Navarra contestó a la demanda por escrito presentado el 5 de mayo de 2017, en el que se opuso a la pretensión actora con fundamento en los siguientes argumentos:

1º) La Junta Arbitral es competente pues se trata de un conflicto negativo de competencias y, siendo determinante para resolverlo precisar si AAA, S.A. actuaba en España durante el ejercicio 2014 mediante un establecimiento permanente, le corresponde resolver tal cuestión. Lo que caracteriza la competencia de la Junta Arbitral no es la sustancia que se esconde detrás de cada supuesto, sino la circunstancia de que ninguna Administración se considere competente para la exacción de un determinado tributo. Si no se entendiera así, en un caso como el actual quedaría en manos de las administraciones en conflicto la resolución de la controversia mediante la determinación de si el sujeto pasivo tenía en España un establecimiento permanente durante el periodo considerado.

2º) En cuanto al fondo, analizando los hechos del litigio, concluye que en el año 2014 AAA, S.A. no tenía un establecimiento permanente en nuestro país. A parte de analizar la normativa y la jurisprudencia de aplicación a la luz de los hechos del litigio, invoca en particular la consulta de la Dirección General de Tributos V2192-0a, de 20 de noviembre de 2008.

Termina solicitando el dictado de sentencia que desestime la demanda y se opuso al recibimiento a prueba respecto de los hechos consignados en los párrafos segundo y tercero del otrosí segundo del referido escrito rector.

CUARTO.- AAA, S.A. hizo lo propio en escrito presentado el 31 de mayo de 2017, en el que también se opuso a la demanda razonando que:

1º) La Junta Arbitral es competente para resolver el conflicto, pues la consideración o no de establecimiento permanente a efectos de IVA en España determina a qué Administración corresponde la exacción y la devolución de dicho tributo, convirtiéndose aquella cuestión en punto de conexión. Añade que de los artículos 51.c) y 8 del Convenio Económico se obtiene que las cuestiones relativas a los establecimientos permanentes en Navarra, a fin de determinar el domicilio fiscal, constituye una atribución propia de la Junta Arbitral.

2º) El análisis de la operativa del Grupo BBB en España durante el ejercicio 2014 permite afirmar que AAA, S.A. no tenía un establecimiento permanente en su territorio a efectos de imposición indirecta. Precisa en este punto que CCC, S.L. («CCC, S.L.», en adelante) y DDD, S.L. («DDD, S.L.», en lo sucesivo) no eran agentes dependientes de AAA, S.A., compañía que no disponía de un lugar fijo de negocios en nuestro país, contando por sí mismas de suficientes medios para desarrollar sus actividades en España. Considera inadecuado el procedimiento del artículo 119 LIVA para recuperar las cuotas del IVA que soportó en España durante el ejercicio 2014.

Terminó interesando la desestimación de la demanda y el recibimiento del proceso a prueba.

QUINTO.- Mediante auto de 13 de junio de 2017 se acordó el recibimiento del recurso a prueba.

SEXTO.- Cerrado el periodo de prueba, en diligencia de ordenación de 20 de octubre de 2017 se concedió a las partes un plazo de diez días para que formularan conclusiones. La Administración General del Estado las formuló en escrito presentado el 26 de octubre de 2017, la Comunidad Foral de Navarra en otro que lo fue el 14 de noviembre de 2017 y AAA, S.A. lo hizo un día antes, el 13 de noviembre.

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 21 de diciembre de 2016 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 93/2016

SÉPTIMO.- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en providencia de 15 de noviembre de 2017, fijándose al efecto el día 20 de marzo de 2018, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La Administración General del Estado combate en este recurso contencioso-administrativo la resolución adoptada el 21 de diciembre de 2016 por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, que, en el conflicto negativo de competencias 93/2016, consideró competente para aplicar el IVA debido o acreditado por AAA, S.A. durante el ejercicio 2014 a la Administración del Estado.

El debate se centra exclusivamente en determinar si, durante dicho periodo tributario, la mencionada compañía helvética contaba o no en nuestro país con un establecimiento permanente. Si se concluye que disponía de él, habida cuenta de que toda su actividad en España durante 2014 se desarrolló en Navarra y de que su volumen de operaciones en el ejercicio anterior superó los siete millones de euros (extremos sobre los que existe consenso entre las partes), la Hacienda competente sería la foral de dicho territorio, en virtud del artículo 33.1.b) del Convenio Económico. Si por el contrario, como ha hecho la Junta Arbitral, se llega al desenlace de que AAA, S.A. no actuó en nuestro país mediante un establecimiento permanente, la competencia correspondería a la AEAT con arreglo a lo dispuesto en el artículo 33.10 del Convenio Económico, en relación con los apartados 9 y 7, letras a) y b), del mismo precepto, así como el artículo 31.2 de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial de Navarra de 31 de diciembre) [LFIVA], que reproduce el artículo 84.Dos LIVA, preceptos estos dos últimos conforme a los que se considerarán sujetos pasivos establecidos en el territorio de aplicación del IVA, entre otros, a aquellos que tengan en el mismo un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas a imposición.

Y dentro de ese debate no hay discrepancia en los hechos. Todas las partes están de acuerdo en cómo el Grupo BBB operó en España hasta el 31 de diciembre de 2013 y en cómo lo hizo a partir del 1º de enero de 2014. Las discrepancias surgen a la hora de calificar jurídicamente esa realidad y precisar si durante el ejercicio 2014, a la vista de los incontrovertidos hechos, cabe o no concluir que AAA, S.A. actuó en España mediante un establecimiento permanente.

Pero antes de despejar semejante incógnita, que constituye la razón de ser del litigio, hay que dar respuesta a un argumento preliminar de la Administración del Estado, ya esgrimido ante la Junta Arbitral. En su opinión, este organismo carece de competencia para determinar si un sujeto pasivo del IVA actúa en el territorio de aplicación del tributo a través de un establecimiento permanente.

SEGUNDO.- Según el artículo 51.1 del Convenio Económico, las funciones de la Junta Arbitral son las tres siguientes: (i) conocer de los conflictos entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del Convenio a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales; (ii) resolver los conflictos entre la Administración del Estado y la de la Comunidad Foral, o entre ésta y la Administración de otra comunidad autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos cuya exacción compete a la Comunidad Foral de Navarra y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el impuesto sobre sociedades o por el IVA; y (iii) resolver las discrepancias que pudieran producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes.

Dicho precepto legal es desarrollado por el artículo 3 del Reglamento aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo (BOE de 7 de abril).

En el caso que ahora centra nuestra atención se confrontan, por su pasividad, la Hacienda estatal y la foral de Navarra porque ninguna de las dos se reconoce competente para proceder a

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 21 de diciembre de 2016 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 93/2016

la exacción del IVA liquidado durante el ejercicio 2014 por AAA, S.A. Por lo que, prima facie, se da un conflicto (negativo) que el legislador ha querido sea resuelto por la Junta Arbitral.

Es verdad que, como ha quedado apuntado, la única cuestión en debate consiste en determinar si la mencionada compañía actuó en España durante 2014 mediante un establecimiento permanente, pero esta circunstancia no hace desaparecer la naturaleza conflictual de la discrepancia, haciendo necesaria la intervención de la Junta Arbitral por así haberlo querido el legislador, pues, ante el desacuerdo existente entre ambas Administraciones, se trata de resolver el conflicto y determinar cuál de ellas es la competente para proceder a la exacción del tributo. En realidad, según señala la resolución impugnada, la cuestión de si AAA, S.A. giró en España a lo largo de 2014 con un establecimiento permanente es previa o "prejudicial" a la de fondo atinente a la competencia, por lo que el órgano que tiene atribuidas funciones para resolver ésta debe tenerla también para decidir, con carácter instrumental, aquella primera. Nadie discutirla la competencia de la Junta Arbitral para solventar si AAA, S.A. realizó durante 2013 en Navarra un volumen de operaciones superior a los siete millones de euros como presupuesto para determinar la competencia o no de la Hacienda Foral, por lo que nadie puede discutir su competencia para, con igual designio, desentrañar si durante 2014 estaba establecida en Navarra por actuar mediante un establecimiento permanente.

A lo anterior se debe añadir que las atribuciones de la Junta Arbitral se extienden a la resolución de los conflictos en relación con la aplicación de los puntos de conexión de la exacción de los tributos. Pues bien, el artículo 33.10 del Convenio Económico, en relación con los apartados 9 y 7, letras a) y b), del mismo precepto, establece como punto de conexión para determinar la competencia el hecho de que el empresario o profesional de que se trate esté o no establecido en España; es decir, la circunstancia de estar establecido o no constituye un punto de conexión, siendo así que, de acuerdo con la normativa sobre el IVA, el contar con un establecimiento permanente es determinante para considerar a un sujeto pasivo establecido en el territorio de aplicación del impuesto. El sustantivo "establecimiento permanente" es presupuesto, por tanto, del predicado "estar establecido" en el territorio de aplicación del impuesto.

En consecuencia, no cabe negar la competencia de la Junta Arbitral para resolver el conflicto suscitado en este caso. Y con ello no se revisan las actuaciones inspectoras de la AEAT; la cuestión es más simple: se corrige el criterio de esta última, que ha negado su competencia para devolver a AAA, S.A. el exceso de cuotas del IVA soportadas respecto de las repercutidas con el argumento de que, operando en 2014 exclusivamente en Navarra mediante un establecimiento permanente allí situado, la devolución le correspondía realizarla a la Hacienda foral.

TERCERO.- La incógnita a despejar es, por tanto, si AAA, S.A. giró en España durante el ejercicio 2014 mediante un establecimiento permanente.

La noción de establecimiento permanente en el ámbito del IVA es específica. Sobre ella ya nos hemos detenido en la sentencia de 23 de enero de 2012 (casación 6381/2008; ES: TS: 2012:87), aplicada en la resolución arbitral impugnada y que ha estado presente en el debate entre las partes, y lo hicimos teniendo presente la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), que al día de hoy ha sido ratificada en nuevos pronunciamientos.

Dicho Tribunal se ha pronunciado sobre esa noción en interpretación de los artículos 9 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativa a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto Sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DOUE, serie L, nº 145, p.1), Y su sucesor el vigente artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE, serie L, nº 347, p. 1), desarrollado en el artículo 11 del Reglamento de ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112 (DOUE, serie L, nº 77, p. 1), precepto reglamentario este último cuya redacción se basa directamente en la jurisprudencia del TJUE.

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 21 de diciembre de 2016 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 93/2016

De esa jurisprudencia, y en lo que ahora interesa, se desprende que, para que se pueda hablar de un establecimiento permanente a los efectos del IVA, son necesarios los siguientes requisitos:

(a) La existencia de un lugar fijo de negocio que determine la vinculación con el territorio de aplicación del impuesto. Se exige, pues, un lazo físico con el mismo, que ha de tener un grado suficiente de permanencia (sentencias de 4 de julio de 1985, Berkholz, 168/84, EU: C: 1985:299, apartados 18 y 19; Y28 de junio de 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU: C: 2007:397, apartado 54).

(b) Una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos (sentencias Berkholz, apartados 18 y 19. Y Planzer Luxembourg, apartado 54, ambas ya citadas; también, sentencia de 16 de octubre de 2014, Welmory, C-605/12, EU: C: 2014:2298, apartado 58). Por ello, los artículos 84.Dos UVA y 31.2 LFIVA, al exigir que el establecimiento permanente intervenga en la entrega de bienes o prestación de servicios, consideran que tal tiene lugar cuando el establecimiento ordena sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar la operación sujeta al IVA. Como recuerda la Junta Arbitral (apartado 42), no es imprescindible contar con estructuras propias, pudiendo considerarse establecimientos permanentes las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre o por cuenta del sujeto pasivo [vid. el artículo 69.Tres.2º.a) LIVA].

(c) Salvo excepciones, no ha de tratarse de una filial, pues ésta tiene personalidad jurídica propia. En semejantes situaciones, sería la filial la que alcanzaría la condición de sujeto pasivo del IVA, y no la compañía matriz, que para ser considerada tal no ha de actuar a través de filiales, sino de establecimientos permanentes radicados en el territorio de aplicación del impuesto (vid. los artículos 87.Dos UVA y 31.2 LFIVA). No obstante, por excepción, cabe considerar una filial como establecimiento permanente cuando esté controlada en su integridad por la matriz de la que es totalmente dependiente, desenvolviéndose como un simple auxiliar. En tales situaciones ha de prevalecer la realidad económica subyacente sobre la independencia jurídica (sentencias de 20 de febrero de 1997, DFDS, C-260/95, EU: C: 1 997:77, apartado 29; y 25 de octubre de 2012, Daimler Widex, C318/ 11 y C-319/11, EU: C: 2012:666, apartados 48 y 49).

A la luz de los anteriores criterios se han de examinar los hechos de este litigio para dilucidar si durante el ejercicio 2014 AAA, S.A. actuó mediante un establecimiento permanente radicado en Navarra.

CUARTO.- Para resolver el dilema resulta menester describir la estructura en España del Grupo BBB y su forma de actuar, extremos sobre los que, en esencia, las partes están de acuerdo.

A) El "Grupo BBB" en España.

a) El Grupo tiene como actividad principal la elaboración de diversos productos relacionados con el carbón y el grafito, en particular electrodos de grafito. Actúa en nuestro país a través de tres entidades: (i) AAA, S.A., con residencia en dicho país alpino; (ii) CCC, S.L., cuyo socio mayoritario (99,99%) es aquella primera compañía, siendo su principal actividad la fabricación y comercialización de electrodos de grafito artificial, para lo que cuenta con un centro de producción en HHH (Navarra), donde tiene su domicilio social; y (iii) DDD, S.L., creada en diciembre de 2013, cuyo socio único es AAA, S.A. y domiciliada también en Navarra, que tiene por objeto social la comercialización y desarrollo de negocio y venta de todos los productos fabricados o vendidos por el Grupo.

B) La operativa del "Grupo BBB" en España desde 1998 hasta e/ 31 de diciembre de 2013.

b) AAA, S.A. tenía suscrito un contrato por el cual recibía un servicio de manufactura de electrodos por parte de CCC, S.L. (maquila). El destino de tales productos era el mercado no ibérico (es decir, España y Portugal excluidas). Simultáneamente, CCC, S.L. manufacturaba los electrodos en nombre propio para realizar la venta, por sus medios, a sus clientes españoles y portugueses, además de a un pequeño cliente del sur de Francia. De la producción total de

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 21 de diciembre de 2016 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 93/2016

CCC, S.L., aproximadamente el 85% se correspondía con la elaboración de electrodos para AAA, S.A. y un 15% con la manufactura de productos en nombre propio.

c) Dado que en el momento inicial no era posible conocer el mercado de destino de los electrodos, AAA, S.A. y CCC, S.L. compartían la propiedad sobre los mismos en proporción a lo aportado por cada una de ellas. Una vez que los electrodos eran elaborados y en función del mercado de destino, cada una de las sociedades transmitía a (o adquiría de) la otra la parte proporcional de su propiedad necesaria y cada una de ellas vendía los electrodos a los clientes finales.

d) AAA, S.A. disponía de un almacén arrendado. Dicho almacén se situaba en los primeros años en el territorio navarro y, desde marzo de 2011, en Guipúzcoa.

e) Durante los ejercicios anteriores a 2014, AAA, S.A. presentó declaraciones por el IVA ante la HFN como entidad establecida en el ámbito territorial del impuesto. En la declaración resumen anual de 2013 declaró una cifra de negocios de 145.254.779,53 euros y un volumen de operaciones realizado en Navarra del 100%.

C) La operativa del "Grupo BBB" en España durante el ejercicio 2014.

f) A partir del 1 de enero de 2014, CCC, S.L. transmitió a AAA, S.A. su cartera de clientes (así como la parte proporcional de su propiedad en los electrodos que aún no había sido transferida), de forma que aquella primera pasó a operar en exclusiva como entidad manufacturera de esta segunda, es decir, su actividad de prestación de servicios de fabricación pasó del 85% al 100%.

g) Simultáneamente, AAA, S.A. constituyó DDD, S.L. para comercializar sus productos en España y Portugal. El personal que antes de 2014 realizaba labores comerciales en CCC, S.L. fue traspasado a DDD, S.L.

h) Con esta reestructuración, AAA, S.A. pasó a adquirir las materias primas y los productos necesarios en otros países, dentro y fuera de la Unión Europea, introduciéndolos en España. Sobre ellos, CCC, S.L. prestaba servicios de fabricación o maquila, sin adquirir en ningún momento su propiedad. Una vez que CCC, S.L. concluía su prestación de servicios, AAA, S.A. vendía directamente el producto final (los electrodos de grafito) a clientes situados fuera de la Península Ibérica.

i) En relación con los clientes españoles y portugueses, AAA, S.A. transmitía los bienes a DDD, S.L., quien los vendía a los clientes finales.

j) A partir del 1 de enero de 2014, AAA, S.A. dejó de disponer de un almacén en territorio español.

QUINTO.- De esta realidad podemos, de entrada, establecer las siguientes conclusiones en relación con el ejercicio 2014.

1ª) AAA, S.A. era una sociedad no establecida en España, carecía, per se, de un lugar fijo de negocios que la vinculase a su territorio con vocación de permanencia. A diferencia de lo que ocurría antes del 31 de diciembre de 2013, a partir de 1º de enero de 2014 dejó de disponer en nuestro país de un local arrendado destinado a almacén (establecimiento permanente), resultando irrelevante el debate sobre cuál era la precisa localización de ese depósito entre 1998 y 2013.

2ª) Siendo así, carecía directamente de una estructura adecuada de medios humanos, materiales y económicos para ordenarlos con el fin de realizar las entregas de bienes que devengaron las cuotas del IVA de cuya exacción se trata en este litigio.

3ª) CCC, S.L. y DDD, S.L. son sociedades pertenecientes al mismo Grupo que AAA, S.A., dotadas de personalidad jurídica propia e independiente, por lo que, en principio, no pueden ser

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 21 de diciembre de 2016 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 93/2016

consideradas establecimientos permanentes de esta última en España. Sólo, por excepción, cabría reputarlas como tales si, en realidad, esta segunda las controlara totalmente, actuando aquellas primeras como meras auxiliares. Constatación que nos obliga a examinar el contenido de las relaciones de AAA, S.A. con cada una de ellas.

SEXTO.- 1. El primer elemento a tomar en consideración es la participación de AAA, S.A. en el accionariado de las otras dos compañías. En realidad, son en la práctica de su exclusiva propiedad, posee el 99,99% del capital de CCC, S.L. y el 100% del de DDD, S.L. Pero este dato no es suficiente; para que se pueda hablar de establecimiento permanente es necesario que la filial se limite a contratar en nombre y por cuenta de AAA, S.A., careciendo, en realidad, de existencia propia, hasta el punto de que no esté sometida al IVA de forma independiente (vid. la sentencia del TJUE Daimler Widex, ya citada, apartado 48, a contrario sensu).

2. Resulta, por tanto, obligado analizar el contenido de las relaciones contractuales de la matriz con cada una de ellas.

A) El acuerdo de fabricación externalizada entre AAA, S.A. y CCC, S.L. de 1 de enero de 2014.

a) CCC, S.L. (a la que se denomina "fabricante externalizado") manifiesta su intención de actuar como contratista independiente y no como agente o socio de AAA, S.A.

b) La fabricación se lleva a cabo conforme a los calendarios de producción acordados de común acuerdo. Las materias primas y los productos semiacabados son entregados por AAA, S.A. y CCC, S.L. adquiere por su cuenta el resto de suministros, componentes y la subcontratación de servicios; en particular, contrata en su propio nombre el suministro de energía.

c) AAA, S.A. facilita a CCC, S.L. las patentes, las especificaciones, el know how y la información relacionada.

d) CCC, S.L. se compromete a mantener una capacidad de fabricación equivalente a la de un trimestre natural. AAA, S.A. proporciona a CCC, S.L. estimaciones a tres meses de sus futuras necesidades al menos sesenta días antes del comienzo de cada periodo trimestral, debiendo indicar mensualmente las actualizaciones pertinentes. Por su parte, CCC, S.L. debe planificar sus capacidades de producción para cumplir los pedidos de AAA, S.A., proporcionándole un presupuesto anual.

e) AAA, S.A. ostenta la titularidad y es dueña de los productos (incluidos los que se encuentran en proceso de fabricación), asumiendo el riesgo de pérdida en cualquier momento del proceso de fabricación y terminación de los mismos. Por su parte, CCC, S.L. asume los riesgos asociados con el control adecuado de los costes de la energía y el uso eficiente de las materias primas suministradas por AAA, S.A.

f) AAA, S.A. compensa a CCC, S.L. por sus servicios de acuerdo con lo pactado, obligándose a pagar por los productos que cumplan los estándares de fabricación, abonando la retribución mensualmente.

g) CCC, S.L. se obliga a fabricar los productos conforme a los estándares de calidad comunicados por AAA, S.A.

h) AAA, S.A. proporciona a CCC, S.L. todas las fórmulas, procesos, métodos de fabricación y no cobra por licencias, royalties u otros honorarios, salvo acuerdo sobre el particular. CCC, S.L. paga directamente los servicios prestados por terceros, con el consentimiento de AAA, S.A., que podrá acceder a los archivos y a la contabilidad de CCC, S.L.

B) El acuerdo de distribución entre AAA, S.A. y DDD, S.L. de 1 de enero de 2014.

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 21 de diciembre de 2016 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 93/2016

a) DDD, S.L. es el distribuidor exclusivo en España y Portugal para la venta, comercialización, promoción o distribución de los productos bajo licencia de AAA, S.A. La duración del acuerdo es de tres años, con posibilidad de rescisión una vez transcurrido el primer año y medio.

b) DDD, S.L., a la que se califica de "intermediario independiente", asume el impacto financiero de los riesgos empresariales relacionados con la venta y distribución de los productos, por lo que AAA, S.A. le garantiza un margen de distribución de plena competencia, como remuneración por la venta y distribución. DDD, S.L. asume también los riesgos empresariales normales; entre otros, los relacionados con el almacenaje, la custodia y la pérdida de los productos, así como los crediticios rutinarios con clientes.

c) Por su parte, AAA, S.A. asume los riesgos de pérdida, retraso o daño durante el trayecto.

d) La titularidad de los productos pasan de AAA, S.A. a DDD, S.L. en el momento en que se genere la confirmación del envío.

f) Las obligaciones recíprocas de ambos contratantes son las prototípicas de un contrato de distribución en exclusiva (DDD, S.L. se compromete a maximizar y expandir las ventas, a no alterar o cambiar los productos, su embalaje o etiquetado, a no distribuir fuera del territorio a que se refiere el acuerdo, a no nombrar a ningún subdistribuidor, agente o contratista independiente, etc.; AAA, S.A. se obliga a no permitir o incentivar importaciones paralelas al territorio afectado por el contrato, el suministro de productos a terceros o el nombramiento de cualquier otra persona como agente o distribuidor, a facilitar al distribuidor el material publicitario necesario, a remitir a la atención del distribuidor de forma inmediata todas las solicitudes recibidas para el suministro de productos en el territorio a que se extiende el acuerdo, etc.).

g) AAA, S.A. garantiza a DDD, S.L. que los productos cumplen todos los requisitos y especificaciones pertinentes, y, en caso de una reclamación durante el periodo de garantía, la segunda notificará a la primera los supuestos defectos del producto, permitiéndole inspeccionarlos en un plazo razonable, comprometiéndose a usarlos y mantenerlos con arreglo a las instrucciones y recomendaciones de AAA, S.A.

h) AAA, S.A. proporciona a DDD, S.L. toda la asistencia técnica y la información necesaria en relación con los productos. DDD, S.L. facilita directamente a los clientes finales toda la asistencia técnica, el servicio postventa y cualquier otra información necesaria.

3. El análisis de los contratos suscritos por CCC, S.L. y DDD, S.L. con su matriz, AAA, S.A., autoriza a concluir que ambas sociedades, con personalidad jurídica independiente, no actúan como meros agentes o representantes de la compañía suiza en el mercado ibérico, careciendo en realidad de existencia propia.

Es verdad que únicamente trabajan para la "sociedad madre", una como fabricante exclusiva, en la forma de maquila, y la otra como distribuidora y comercializadora, también exclusiva. Pero no son simples mandatarias, autorizadas a contratar en nombre y por cuenta de su mandante, quien asume los riesgos. Las dos se califican en los contratos de "independientes" ("fabricante", CCC, S.L., e "intermediaria" DDD, S.L.). Ambas compañías se obligan frente a su matriz, asumen el riesgo de su actividad y, además, para alcanzar los objetivos señalados en los contratos firmados con AAA, S.A., entablan relaciones con terceros en nombre propio, operaciones por las que, como nadie ha discutido, actúan en condición de sujetos pasivos del IVA. Por supuesto (tampoco nadie lo ha discutido), las prestaciones de servicios que realizan para su principal están sujetas al mencionado impuesto.

No se dan aquí las condiciones que, conforme a la jurisprudencia del TJUE, permitirían calificar a una sociedad filial como establecimiento permanente de su matriz a efectos del IVA, pues ni CCC, S.L. ni DDD, S.L. son simples auxiliares de AAA, S.A. (vid. la sentencia del TJUE DFDS, ya citada, apartado 26, a contrario sensu), sino empresas filiales que respectivamente fabrican y distribuyen en exclusiva para su matriz, pero que actúan en el mercado con personalidad jurídica propia, asumiendo los riesgos inherentes a su actividad y contratando en su propio nombre con terceros para cumplir sus compromisos con la "compañía madre".

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 21 de diciembre de 2016 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 93/2016

4. No obstante, pudiera ser que, bajo la estructura que proporcionan los dos contratos cuyo contenido acabamos de extractar, ambas compañías (CCC, S.L. y DDD, S.L.) vinieran actuando en realidad como meros agentes dependientes de AAA, S.A., quien mantendría en sus manos las riendas de la actividad empresarial de aquellas dos, que aparecerían hacia el exterior como tales, como simples comisionistas, sin ninguna autonomía. Este panorama es el que ha intentado acreditar la Administración del Estado en este proceso, como ya lo hizo ante la Junta Arbitral, con nulo éxito.

Nada ha añadido que permita desdecir las conclusiones de dicho organismo. Los propios razonamientos del abogado del Estado abonan la ratificación del criterio contenido en la resolución impugnada:

1º) En la demanda se reconoce que AAA, S.A. realiza importaciones, adquisiciones intracomunitarias o compras de materias primas para entregarlas a CCC, S.L., recibiendo una prestación de servicios (maquila) de la que resultan productos terminados (electrodos de grafito), realizando a continuación desde la fábrica que CCC, S.L. tiene en HHH (Navarra) exportaciones (AAA, S.A. comercializa sus productos directamente fuera de la Península Ibérica) o entregas interiores a DDD, S.L. (para la venta de los productos a clientes situados en España o Portugal). Todo ello en virtud de los contratos de cuyo contenido hemos dado sucinta cuenta. A la luz de esta estructura, difícilmente, desde un "criterio de racionalidad" (según expresión del propio abogado del Estado), puede afirmarse que CCC, S.L. y DDD, S.L. sean agentes dependientes en España de AAA, S.A.

2º) Por supuesto que CCC, S.L. y DDD, S.L. tiene en el territorio de aplicación del IVA (Navarra en este caso) un lugar fijo de negocios, consistente y con vocación de permanencia. Ahora bien, ello no significa automáticamente que AAA, S.A. disponga de un establecimiento permanente en España, pues para que fuera así resultaba imprescindible (como excepción al principio de que las filiales con personalidad jurídica propia y sujetos pasivos del IVA no son establecimiento permanente de la matriz) que, pese a las apariencias, actuaran en realidad como simples auxiliares de su matriz, lo que, como ya se ha apuntado, no es así, al asumir riesgos y contratar con terceros en nombre propio, para el cumplimiento de sus contratos en exclusiva (maquila y distribución, respectivamente) con AAA, S.A..

3º) La distribución de los riesgos puede ser mayor o menor, fijarse equilibrada o asumir una de las compañías contratantes más ventura que la otra, pero lo que no niega el abogado del Estado (tampoco lo hizo en su momento la AEAT) es que CCC, S.L. y DDD, S.L., aun controladas por AAA, S.A., son compañías independientes, que se relacionan con terceros en su propio nombre, son sujetos pasivos del IVA por las prestaciones de servicios que realizan y en sus relaciones comerciales con la matriz se hacen responsables de determinadas situaciones (CCC, S.L. asume los riesgos asociados con el control adecuado de los costes de la energía y el uso eficiente de las materias primas y DDD, S.L. asume también los riesgos empresariales normales, entre otros, los relacionados con el almacenaje, la custodia y la pérdida de los productos, así como los crediticios rutinarios con clientes). En estas condiciones difícilmente cabe considerarlas como meros comisionistas o agentes dependientes.

5. En definitiva, durante el ejercicio 2014 AAA, S.A. no tenía un establecimiento permanente en España a efectos del IVA, por lo que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33.10 del Convenio Económico, le corresponde a la Administración del Estado la exacción y la devolución del IVA por ella generado. Esta conclusión conduce a la desestimación de la demanda y la confirmación de la resolución administrativa recurrida.

SÉPTIMO.- Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio), procede imponer las costas a la Administración del Estado, si bien, haciendo uso de la facultad que nos otorga el apartado 3 de dicho precepto, con el límite de 8,000 euros, habida cuenta del alcance y la dificultad de las cuestiones suscitadas.

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 21 de diciembre de 2016 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 93/2016

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

1º) Desestimar el recurso contencioso-administrativo 68/2017, interpuesto por la Administración General del Estado contra la resolución adoptada el 21 de diciembre de 2016 por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en el conflicto negativo de competencias 93/2016.

2º) Confirmar dicho acto administrativo por ser ajustado a Derecho.

3º) Imponer las costas a la Administración recurrente, con el límite señalado en el último fundamento jurídico.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. (...), estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.