

Conflicto: 131/2019

Promotor: Comunidad Foral de Navarra

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

Objeto: Competencia para la exacción y devolución del IVA en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto

Fecha de la resolución: 8 de octubre de 2020

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

En sesión celebrada el 8 de octubre de 2020, la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, integrada por D. (...) (Presidente), D. (...) y D. (...) (Vocales) y D.^a (...) (Secretaria), en el conflicto de competencias nº 131, planteado por la Comunidad Foral de Navarra frente a la Administración General del Estado, en relación con la competencia para la exacción y devolución del IVA en las entregas de bienes, localizadas en Navarra, realizadas por la entidad no residente sin establecimiento permanente AAA en el ejercicio 2014 y en los ejercicios siguientes, adoptó el siguiente Acuerdo del que fue Ponente D. (...):

I. ANTECEDENTES

1.-El 24-09-2018, el Jefe de la Sección de Grandes Empresas de la Hacienda Tributaria de Navarra (denominada actualmente Hacienda Foral de Navarra, por lo que, en adelante y con independencia del momento en el que realizara las actuaciones reseñadas en esta Resolución, nos referiremos a ella con esta última denominación; o, abreviadamente, con la de HFN) solicitó al Delegado Especial en Navarra de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) que comprobara el volumen de operaciones realizado en territorio común y en territorio foral por la entidad no residente sin establecimiento permanente AAA en los ejercicios comprendidos en el periodo 2014-2017.

Entre otros extremos, se señala en la referida solicitud:

1º.-Que AAA es una entidad no residente, y no establecida en el territorio de aplicación del impuesto, que tiene su domicilio en Madrid.

2º.-Que la actividad que desarrolla en Navarra es la tenencia de algunos de los productos que comercializa en un almacén, propiedad de otra empresa, que utiliza mediante un contrato de logística, y desde el que los distribuye a sus clientes, fundamentalmente a los de España y Portugal.

2.-Para dar cumplimiento a dicha solicitud, la AEAT inició actuaciones inspectoras de las operaciones realizadas por AAA en el citado periodo.

El resultado de tales operaciones se reflejó en el Acta de Conformidad nº 81482506, de 29-01-2019, en la que se hace constar:

1º.-Que AAA es una entidad con residencia fiscal en Suiza, dedicada a la comercialización de productos químicos industriales, que declara el IVA en España como no residente sin establecimiento permanente.

2º.-Que las operaciones que realiza en España pueden clasificarse en las siguientes categorías:

a).-Ventas interiores a BBB, distribuidora del grupo AAA en España.

b).-Ventas interiores a otros clientes residentes en España.

c).-Ventas a clientes residentes en otros países de la Unión Europea (entregas intracomunitarias de bienes).

d).-Entregas a clientes residentes en países no integrados en la Unión Europea (exportaciones).

3º.-Que, en los ejercicios objeto de comprobación (los comprendidos en el periodo 2014-2017), tributó conjuntamente a la Administración del Estado y a las Administraciones Forales en proporción al volumen de operaciones (sujetas y no exentas; y sujetas y exentas con derecho a deducción) realizado en cada territorio.

4º.-Que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 33.9 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio), las entregas realizadas por AAA y localizadas en Navarra conforme a los puntos de conexión establecidos en el mismo, en las que el adquirente hubiera adquirido la condición de sujeto pasivo, deben tributar en el IVA conforme a las reglas del artículo 33.7 del propio Convenio, por lo que:

i).-Cuando los sujetos pasivos tributen exclusivamente a la Comunidad Foral, la exacción y la devolución del IVA correspondiente a dichas entregas compete a Navarra.

ii).-Cuando los sujetos pasivos tributen a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en el territorio de cada una de ellas, el resultado de las liquidaciones del IVA correspondiente a las referidas entregas se imputará a la Administración del Estado y a la de la Comunidad Foral de Navarra en proporción al volumen de las contraprestaciones determinado conforme a la regla 1ª del artículo 34 del Convenio.

5º.-Que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 33.10 del Convenio, en las entregas realizadas por AAA, y localizadas en Navarra conforme a los puntos de conexión establecidos en el mismo, en las que el adquirente no hubiera adquirido la condición de sujeto pasivo, la exacción del IVA (y las devoluciones que, en su caso, procedan) corresponde a la Administración del Estado.

3.-Mediante un escrito de su Director Gerente de 27-03-2019, la HFN requirió a la AEAT:

1º.-Para que aceptara que, en las entregas realizadas por AAA y localizadas en Navarra, la exacción del IVA (y las devoluciones que, en su caso, procedan) corresponde, en todo caso, a la Administración del Estado en aplicación de lo dispuesto en el artículo 33.10 del Convenio.

2º.-Y, por consiguiente, para que:

i).-Remesara a la HFN la cantidad de 249.406,05 euros, importe neto de las devoluciones realizadas por ésta a AAA en el periodo 2014-2017; y, en caso de haberse hecho efectiva la devolución estimada del ejercicio 2018, la cantidad de 352.055,51 euros.

ii).-Asumiera la devolución de los saldos correspondientes a los ejercicios posteriores a 2018.

4.-El 27-04-2019 finalizó el plazo de un mes establecido en el artículo 14 del Reglamento de esta Junta Arbitral para la contestación a dicho requerimiento por la AEAT, sin que esta efectuara contestación alguna.

5.-La HFN entendió, por ello, que la AEAT había rechazado tácitamente el mencionado requerimiento y, mediante un escrito del Consejero de Hacienda y Política Financiera presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 27-05-2019, promovió frente a aquella el presente conflicto.

Para fundamentar el planteamiento del conflicto, la HFN parte de la premisa de que AAA es una entidad no residente sin establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto; y sostiene que, a tenor de lo dispuesto en los apartados 9 y 10 del artículo 33 del Convenio, la Administración del Estado es la única Administración competente para la exacción y devolución del IVA correspondiente a todas las operaciones declaradas por AAA.

Considera, a ese respecto, la HFN que el apartado 9 del artículo 33 del Convenio no establece ninguna regla especial aplicable a los sujetos pasivos no establecidos, sino que se limita a establecer la regla a aplicar por los adquirentes de bienes o servicios entregados o prestados por personas o entidades no establecidas.

Para la HFN, lo que dicho precepto establece es que, en caso de que haya inversión del sujeto pasivo, la exacción del IVA corresponderá a Navarra si el adquirente del bien o del servicio tributa exclusivamente a la Comunidad Foral, mientras que se aplicará la cifra relativa si el adquirente del bien o del servicio tributa conjuntamente a ambas Administraciones.

Y, al entender de la HFN, lo que establece el apartado 10 del artículo 33 del Convenio es que, cuando se trate de empresarios o profesionales no establecidos, la exacción del impuesto y las devoluciones que, en su caso, procedan corresponderá siempre a la Administración del Estado.

En apoyo de esta última conclusión, la HFN invocó en el escrito de planteamiento del conflicto la Resolución de esta Junta Arbitral que puso fin al conflicto nº 97.

Por todo ello, la HFN solicitó a esta Junta Arbitral en el referido escrito que declare:

1º.-Que, en las entregas de bienes realizadas por AAA y localizadas en Navarra conforme a los puntos de conexión establecidos en el Convenio, la exacción del IVA y las devoluciones que resultan de sus declaraciones corresponde a la Administración del Estado en aplicación de lo dispuesto en el artículo 33.10 del Convenio.

2º.-Que, por consiguiente, la AEAT debe:

i).-Remesar a la HFN la cantidad de 249.406,05 euros, importe neto de las devoluciones realizadas por ésta a AAA en el periodo 2014-2017; y, en caso de haberse hecho efectiva la devolución estimada del ejercicio 2018, la cantidad de 352.055,51 euros.

ii).-Asumir la devolución de los saldos correspondientes a los ejercicios posteriores a 2018.

6.-Mediante una Resolución de 31-05-2019, el Presidente de esta Junta Arbitral tuvo por planteado el conflicto promovido por la HFN en el citado escrito de 27-05-2019, del que dio traslado a la AEAT; y emplazó a ésta para que, en el plazo de un mes, formulara las alegaciones que considerara pertinentes para fundamentar sus pretensiones y propusiera las pruebas necesarias para acreditar los hechos determinantes de aquellas.

7.-La AEAT se opuso a las referidas pretensiones de la HFN mediante un escrito de su Director General de 01-07-2019, que fue presentado ese mismo día en la estafeta de correos nº XX de Madrid y que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 05-07-2019.

Para fundamentar su oposición, la AEAT alegó en dicho escrito que, en las entregas de bienes localizadas en Navarra conforme a los puntos de conexión establecidos en el Convenio y realizadas por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto, el Convenio atribuye la competencia para la exacción y devolución del IVA en función de si en dichas entregas hubo o no inversión del sujeto pasivo.

A juicio de la AEAT, si el adquirente del bien o del servicio asumió la condición de sujeto pasivo, hay que estar a lo dispuesto en el apartado 9 del artículo 33 del Convenio, a cuyo tenor la competencia para la exacción y devolución del IVA corresponderá a Navarra si el adquirente-sujeto pasivo tributa exclusivamente a la Comunidad Foral, mientras que si el adquirente-sujeto pasivo tributa conjuntamente a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en el territorio de cada una de ellas, el resultado de las liquidaciones del IVA correspondiente a las referidas entregas se imputará a la Administración del Estado y a la de la Comunidad Foral de Navarra en proporción al volumen de las contraprestaciones determinado conforme a la regla 1ª del artículo 34 del Convenio.

Y, en opinión de la AEAT, si el adquirente del bien o del servicio no asume la condición de sujeto pasivo, hay que estar a lo dispuesto en el apartado 10 del citado artículo 33 del Convenio, a

cuyo tenor la competencia para la exacción y devolución del IVA corresponde, en todo caso, a la Administración del Estado.

Considera la AEAT que la mencionada Acta de Conformidad nº 81482506, de 29-01-2019, se ajusta a los expresados criterios y, por ello, en el referido escrito de 01-07-2019, solicitó a esta Junta Arbitral la desestimación de las pretensiones formuladas por la HFN en el escrito de planteamiento del conflicto.

8.-Mediante una Resolución de 22-07-2019, el Presidente de esta Junta Arbitral dio traslado a la HFN de las alegaciones formuladas por la AEAT en el mencionado escrito de 01-07-2019; declaró abierto el período de instrucción por un plazo de dos meses; emplazó a las partes para que, en el referido plazo, aportaran los medios de prueba que consideraran oportunos para la acreditación de los hechos determinantes de sus pretensiones; y designó Ponente al Vocal de esta Junta Arbitral D. (...).

9.-En el referido periodo de instrucción, ninguna de las Administraciones en conflicto aportó medio de prueba alguno.

10.-La admisión del conflicto fue asimismo notificada a AAA por la Secretaria de esta Junta Arbitral mediante un escrito de 23-07-2019 en el que le concedió un plazo de dos meses para acceder al expediente, formular alegaciones y proponer pruebas.

11.-Mediante un escrito que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 26-09-2019, AAA solicitó la ampliación del citado plazo en un mes.

Dicha solicitud fue estimada mediante una Resolución del Presidente de esta Junta Arbitral de 28-09-2019 y el 01-10-2019 la Secretaria de esta Junta Arbitral hizo entrega a un apoderado de AAA de una copia digital del expediente.

12.-Mediante una Resolución de 05-11-2019, notificada el 06-11-2019, el Presidente de esta Junta Arbitral, en cumplimiento de lo dispuesto en los apartados 4 y 5 del artículo 17 de su Reglamento, puso de manifiesto el expediente a las Administraciones en conflicto y a los interesados y les emplazó a formular, en el plazo de un mes, cuantas alegaciones estimaran pertinentes para fundamentar sus pretensiones.

13.-Mediante un escrito fechado el 09-12-2019, que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral ese mismo día, el Director Gerente de la HFN formuló sus alegaciones finales, en las que ratificó las alegaciones y pretensiones formuladas en el escrito de planteamiento del conflicto.

14.-El plazo de un mes señalado en la mencionada Resolución del Presidente de esta Junta Arbitral de 05-11-2019 finalizó sin que ni la AEAT ni AAA formularan alegaciones finales.

II. NORMAS APLICABLES

15.-Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

a).-El Convenio aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y modificado por la Ley 12/1993, de 13 de diciembre; por la Ley 19/1998, de 15 de junio; por la Ley 25/2003, de 15 de julio; por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre; y por la Ley 14/2015, de 24 de junio.

b).-El Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo, y modificado por el Real Decreto 530/2017, de 26 de mayo.

c).-Las demás disposiciones de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

16.-En el planteamiento y tramitación de este conflicto, se han observado las normas de procedimiento contenidas en el referido Reglamento.

17.-A tenor de lo dispuesto en los apartados 1.a) y 1.b) del artículo 51 del Convenio, esta Junta Arbitral es competente para la resolución del presente conflicto, ya que, como hemos puesto de manifiesto en el capítulo de antecedentes, la controversia existente entre las Administraciones implicadas se refiere a la competencia para la devolución del IVA correspondiente a las entregas de bienes, localizadas en Navarra, realizadas por AAA en el ejercicio 2014 y en los ejercicios siguientes.

18.-Coinciden ambas Administraciones en que AAA es una entidad no residente y no establecida en el territorio de aplicación del impuesto, por lo que, para dilucidar dicha controversia, debemos partir de la regulación que establece el Convenio para las entregas de bienes por entidades no establecidas.

Dicha regulación se contiene en los apartados 9 y 10 de su artículo 33.

19.-En su apartado 9, dicho artículo 33 establece que *“Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto para empresarios o profesionales, cuando estos últimos adquieran la consideración de sujetos pasivos respecto de aquéllas, tributarán en los términos que resulten de aplicar los párrafos a) y b) del apartado 7 anterior”*.

Los referidos párrafos disponen que *“En orden a la exacción del impuesto correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias se aplicarán las reglas siguientes:*

a) Corresponderá a Navarra la exacción del Impuesto por las adquisiciones intracomunitarias que efectúen los sujetos pasivos que tributen exclusivamente a la Comunidad Foral de Navarra.

b) La exacción del Impuesto por las adquisiciones intracomunitarias que efectúen los sujetos pasivos que tributen conjuntamente a ambas Administraciones, corresponderá a una u otra en la misma proporción que la resultante de aplicar lo dispuesto en la regla 1ª del artículo siguiente”.

Y dicha regla 1ª del artículo 34 determina que *“El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones del Estado y Navarra en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el recargo de equivalencia, correspondiente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas, así como las exentas que originen derecho a la deducción y se entiendan realizadas en los territorios respectivos durante cada año natural”*.

20.-Y, en su apartado 10, el artículo 33 del Convenio establece que *“En la aplicación del impuesto correspondiente a operaciones realizadas por empresarios o profesionales no establecidos en España, en las que no se produzca la circunstancia señalada en el apartado anterior, corresponderá a la Administración del Estado la exacción del tributo y las devoluciones que, en su caso, procedan”*.

21.-Así pues, en lo que se refiere a la tributación de las entregas de bienes efectuadas por entidades no establecidas, el artículo 33 del Convenio contempla dos supuestos.

El primero de ellos es el recogido en su apartado 9: que el empresario o profesional adquirente del bien asuma la condición de sujeto pasivo.

Y el segundo supuesto es el recogido en su apartado 10: que el empresario o profesional adquirente del bien no asuma la condición de sujeto pasivo.

22.-Para las entregas en las que el empresario o profesional adquirente del bien asume la condición de sujeto pasivo, el artículo 33.9 del Convenio establece que tributarán conforme a lo dispuesto en las letras a) y b) del artículo 33.7, por lo que:

i).-Cuando los sujetos pasivos-adquirentes tributen exclusivamente a la Comunidad Foral, la exacción y la devolución del correspondiente IVA será competencia de Navarra.

ii).-Cuando los sujetos pasivos-adquirentes tributen conjuntamente a ambas Administraciones, la exacción y devolución del correspondiente IVA será competencia de éstas en proporción al

volumen de operaciones realizado en el territorio de cada una de ellas.

23.-Y, para las entregas en las que el empresario o profesional adquirente del bien no asume la condición de sujeto pasivo, el artículo 33.10 del Convenio establece que la exacción del IVA (y las devoluciones que, en su caso, procedan) corresponderá a la Administración del Estado.

24.-Para determinar si el adquirente del bien entregado por una persona o entidad no establecida asume o no la condición de sujeto pasivo, hay que estar a lo dispuesto en la normativa reguladora del impuesto; y, más concretamente, a lo establecido en el artículo 84. Uno.2º.a) de la Ley 37/1992 y en el artículo 31.1.2º.a) de la Ley Foral 19/1992.

25.-Conforme a los citados preceptos, cuando las operaciones sujetas al impuesto se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto, el sujeto pasivo del mismo no será (como sucede cuando quien realiza la operación sujeta es una persona o entidad domiciliada o establecida en el territorio de aplicación del impuesto) quien efectúe la operación, sino el empresario o profesional para quien ésta se realice (es decir, el adquirente del bien o del servicio).

La asunción en tales operaciones por el adquirente del bien o del servicio de la condición de sujeto pasivo, que recibe en la doctrina tributaria la denominación de inversión del sujeto pasivo, tiene, no obstante, las excepciones que se establecen en las letras a'), b') y c') de los citados preceptos de la normativa reguladora del impuesto.

26.-En lo que concierne a este conflicto, dichas excepciones se refieren a las categorías c) y d) de las relacionadas en el apartado 2.2º de esta Resolución (entregas intracomunitarias de bienes y exportaciones, respectivamente) y a las operaciones realizadas para otras personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto.

27.-En todas esas operaciones excepcionadas, el adquirente del bien o del servicio no asume, por tanto, la condición de sujeto pasivo, sino que tal condición corresponde a AAA, en su condición de entidad no establecida que realiza la entrega del bien o la prestación del servicio.

A tales operaciones les resulta, por tanto, de aplicación el artículo 33.10 del Convenio, mientras que a las demás operaciones les resulta de aplicación el apartado 9 de dicho artículo.

28.-La interpretación que acabamos de hacer de los apartados 9 y 10 del artículo 33 del Convenio es coincidente con la realizada por la AEAT.

29.-Sin embargo, la interpretación que de los mencionados preceptos del Convenio hace la HFN en el escrito de planteamiento del conflicto y en el de alegaciones finales pugna no sólo con el tenor literal de los mismos (por más que este sea manifiestamente mejorable), sino también con la lógica a la que aquellos responden.

30.-Debemos, por último, puntualizar que la Resolución de esta Junta Arbitral en la que la HFN fundamenta su pretensión puso fin a un conflicto (el número 97/2019) en el que la cuestión controvertida no era, como sucede en este caso, la determinación de la Administración competente para la exacción y devolución del impuesto en las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por una entidad no establecida en el territorio de aplicación del impuesto y la influencia en esa determinación de si hubo o no inversión del sujeto pasivo, sino que lo que resultó controvertido en dicho conflicto fue si la entidad no establecida que realizó las entregas en cuestión contaba o no en el territorio de aplicación del impuesto con un establecimiento permanente.

IV. ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN

En virtud de los precedentes hechos y fundamentos jurídicos, esta Junta Arbitral acuerda:

Primero.-Desestimar las pretensiones formuladas por la HFN en los escritos presentados en este conflicto.

Segundo.-Notificar el presente acuerdo, en la forma reglamentariamente establecida, a la HFN, a la AEAT y a AAA.

V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso deberá interponerse en el plazo de dos meses, contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

En el lugar y fecha del encabezamiento.