

**Conflictos:** 06/2007, 07/2007, 08/2007 y 09/2007, acumulados

**Promotor:** Comunidad Foral de Navarra

**Contra:** Administración del Estado

**Objeto:** IVA. Salida de depósitos fiscales distintos del aduanero.

**Otras cuestiones:**

- 1) Por sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2007, esta Resolución modifica el criterio sentado anteriormente por la Junta Arbitral en la Resolución del Conflicto 1/2004.
- 2) Inadmisibilidad parcial del conflicto.

**Fecha de la resolución:** 27 de noviembre de 2007

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

### I. ANTECEDENTES

**1º** Mediante escrito de (...) de marzo de 2007 el Vicepresidente del Gobierno de Navarra y Consejero de Economía y Hacienda promovió conflicto de competencia frente a la Administración tributaria del Estado en relación con las actuaciones de comprobación e investigación de la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido (año 2003) de las operaciones asimiladas a la importación por el abandono de depósitos fiscales, que se estaban realizando por parte de la Unidad Regional de Inspección de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Navarra, referidas al año 2003 y a las siguientes entidades:

- a) (AAA) (CIF (...)), con domicilio en (...) de (...) (Navarra), CP (...).
- b) (BBB) (CIF (...)), con domicilio en la calle (...) de (...) (Navarra), CP (...).
- c) (CCC) (CIF (...)), con domicilio en la calle (...) de (...) (Navarra), CP (...).
- d) (DDD) (CIF (...)), con domicilio en la calle (...) de (...) (Navarra), CP (...).
- e) (EEE) (CIF (...)), con domicilio en la calle (...) de (...) (Navarra), CP (...).
- f) (FFF) ((...)), con domicilio en la calle (...) de (...) (Navarra), CP (...).
- g) (GGG) (CIF (...)), con domicilio en la calle (...) de (...) (Navarra), CP (...).
- h) (HHH) ((...)), con domicilio en la calle (...) de (...) (Navarra), CP (...).
- i) (III) (CIF (...)), con domicilio en (...) (Navarra), CP (...).
- j) (JJJ) (CIF (...)), con domicilio en la calle (...) de (...) (Navarra), CP (...).
- k) (KKK) (CIF (...)), con domicilio en la (...) de (...) (Navarra), CP (...).
- l) (LLL) (CIF (...)), con domicilio en la calle (...) de (...) (Navarra), CP (...).
- m) (MMM) (CIF (...)), con domicilio en la calle (...) de (...) (Navarra), CP (...).

- n) (NNN) ((...)), con domicilio en la calle (...) de (...) (Navarra), CP (...).
- o) (ÑÑÑ) (CIF (...)), con domicilio en la calle (...) de (...) (Navarra), CP (...).
- p) (OOO) (NIF (...)), con domicilio en la calle (...) de (...) (Navarra), CP (...).
- q) (PPP) (CIF (...)), con domicilio en (...) de (...) (Navarra), CP (...).
- r) (QQQ) (CIF (...)), con domicilio en la (...) de (...) (Navarra), CP (...).
- s) (RRR) ((...)), con domicilio en la (...) de (...) (Navarra), CP (...).
- t) (SSS) (CIF (...)), con domicilio en la (...) de (...) (Navarra), CP (...).

**2º** Los conflictos 7/2007, 8/2007 y 9/2007 se iniciaron también a instancia del Vicepresidente del Gobierno de Navarra y Consejero de Economía y Hacienda, en sucesivos escritos de planteamiento de conflicto en los que se reclama la competencia para la exacción de los impuestos que se reseñan a continuación:

1.- En el escrito de planteamiento del conflicto 7/2007: las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2002 que grava el abandono de depósito fiscales distintos del aduanero, de las siguientes entidades:

- a) (DDD)
- b) (HHH)
- c) (QQQ)
- d) (SSS)

2.- En el escrito de planteamiento del conflicto 8/2007: las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido que grava el abandono de depósito fiscales distintos del aduanero, de las siguientes entidades y ejercicios:

- a) (FFF); ejercicio 2002 y 2003.
- b) (TTT), ejercicios 2002 y 2003.
- c) (UUU), ejercicios 2002 y 2003.

3.- En el escrito de planteamiento del conflicto 9/2007: las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2002 que grava el abandono de depósito fiscales distintos del aduanero, de las siguientes entidades:

- a) (KKK)
- b) (OOO)

**3º** Con la restricción indicada en el párrafo siguiente, los conflictos mencionados en los dos párrafos precedentes fueron admitidos a trámite por sendas resoluciones del Presidente de la Junta Arbitral, en las que se dio traslado de ellos a la Administración General del Estado, para formulación de alegaciones y fueron asimismo notificados a las entidades afectadas por las actuaciones de comprobación objeto de los respectivos conflictos.

No obstante lo anterior, el conflicto 8/2007 fue inadmitido en la parte que afectaba al ejercicio 2003 de (FFF) porque ya se había iniciado con anterioridad un conflicto (el número 6/2007) con ese mismo objeto.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria presentó, en tiempo y forma, alegaciones en las que se oponía a la pretensión de la Comunidad Foral de Navarra. Dichas alegaciones fueron notificadas a la Comunidad Foral de Navarra, en cumplimiento de sendas resoluciones de su Presidente de (...) de julio de 2007, en las que también se formalizó la apertura del periodo de instrucción y se decretó la acumulación al expediente 6/2007 de los procedimientos de conflicto números 7/2007, 8/2007 y 9/2007.

**4º** En sus escritos de oposición a los conflictos 6/2007 y 8/2007, el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria alegó la inadmisibilidad de los respectivos conflictos en la parte en que se refieren:

1.- A las actuaciones de comprobación e inspección del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2003 practicadas a los contribuyentes que se relacionan a continuación:

- a) (AAA) (CIF (...)), con domicilio en la (...) de (...) (Navarra), CP (...).
- b) (BBB) (CIF (...)), con domicilio en la calle (...) de (...), (Navarra), CP (...).
- c) (JJJ) (CIF (...)), con domicilio en la calle (...) de (...) (Navarra), CP (...).
- d) (LLL) (CIF (...)), con domicilio en la calle (...) de (...) (Navarra), CP (...).

2.- A las actuaciones de comprobación e inspección del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2002 de la sociedad (TTT).

La oposición a la admisión de tales conflictos se basaba en que, según el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, no se habían practicado actuaciones inspectoras relativas a tales contribuyentes, impuesto y periodos, en atención a lo cual el Presidente de la Junta Arbitral ordenó oficiar a la Comunidad Foral de Navarra para que acreditase la efectiva realización de las actuaciones administrativas que habían dado lugar al planteamiento del conflicto sobre la gestión y recaudación del Impuesto sobre el Valor Añadido de los años y las entidades que acabamos de mencionar.

Transcurrido el periodo de instrucción del expediente, no consta que se haya cumplimentado el requerimiento del Presidente de la Junta Arbitral.

**5º** En cumplimiento de la resolución del Presidente de la Junta Arbitral de (...) de octubre de 2007, se puso de manifiesto el expediente a las Administraciones tributarias en conflicto, así como a los interesados que hubiesen comparecido en el procedimiento, emplazando a todos ellos durante quince días hábiles para formular cuantas alegaciones estimasen convenientes.

## II. NORMAS APLICABLES

**6º** Para la resolución de los conflictos acumulados en este procedimiento se han tenido en cuenta las siguientes normas, y las demás de general aplicación:

- Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre y sus sucesivas modificaciones.
- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.
- Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

- Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1625/1992, de 29 de diciembre.
- 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

### **III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

#### **III.1. Competencia de la Junta Arbitral y tramitación**

7º Esta Junta Arbitral es competente para resolver el conflicto planteado por la Comunidad Foral de Navarra contra la Administración del Estado en virtud de lo dispuesto en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

El procedimiento se ha tramitado de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

#### **III.2. Inadmisión parcial de los conflictos 6/2007 y 8/2007**

8º Tal como se ha indicado en los antecedentes, no se ha acreditado por la Comunidad Foral de Navarra que la Agencia Estatal de Administración Tributaria haya desarrollado actuaciones de comprobación e inspección de los ejercicios 2002 y 2003 del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava la desvinculación del régimen de depósito fiscal no aduanero, respecto de las entidades relacionadas en el párrafo 3º. Por lo tanto, procede la inadmisión parcial de los conflictos 6/2007 y 8/2007 en la parte que se refiere a las entidades y ejercicios que se citan seguidamente:

- a) Ejercicio 2002: (TTT).
- b) Ejercicio 2003: (AAA) (CIF (...)), con domicilio en (...) de (...) (Navarra), CP (...).
- c) Ejercicio 2003: (BBB) (CIF (...)), con domicilio en la calle (...) de (...), (Navarra), CP (...).
- d) Ejercicio 2003: (JJJ) (CIF (...)), con domicilio en la calle (...) de (...) (Navarra), CP (...).
- e) Ejercicio 2003: (LLL) (CIF (...)), con domicilio en la calle (...) de (...) (Navarra), CP (...).

#### **III.3. Competencia para exigir el Impuesto sobre el Valor Añadido que grava la salida de depósitos fiscales no aduaneros**

9º Los conflictos que son objeto de esta resolución tienen por objeto la determinación de la competencia para exigir el Impuesto sobre el Valor Añadido que grava la salida de depósitos fiscales no aduaneros ubicados en el territorio de la Comunidad Foral de Navarra. Sobre esta cuestión se ha pronunciado ya la Junta Arbitral en su resolución de 15 de julio de 2005, adoptada en el conflicto 1/2004.

El criterio que la Junta Arbitral sostuvo en aquella resolución es que el concepto de importación establecido en el Convenio Económico no puede ser definido ni modificado unilateralmente por el Estado ni por la Comunidad Foral de Navarra, dada la naturaleza paccionada del Convenio Económico. En consecuencia, la Junta Arbitral entendió que el abandono de depósitos fiscales no aduaneros, gravado por la ley estatal como hecho imponible asimilado a las importaciones, no era propiamente una importación en el sentido del Convenio Económico, que siempre ha reconocido la competencia estatal para gravar el tráfico exterior. Se trata, en opinión de la Junta, de un hecho imponible no contemplado en el Convenio Económico, que adolece en este punto de una laguna legal que ha de integrarse con criterios respetuosos del sistema foral, articulados y coordinados con los que se establecen en el Convenio para los diferentes hechos

imponibles del Impuesto sobre el Valor Añadido. Este razonamiento conduce a resolver la atribución de competencia con los criterios aplicables a las operaciones exentas que precedieron al ingreso de los productos en el régimen especial de depósito fiscal no aduanero.

**10º** La resolución citada fue impugnada por la Administración del Estado ante el Tribunal Supremo, que ha dictado sentencia de 9 de julio de 2007, que sienta doctrina a la que esta Junta Arbitral debe adherirse en este momento.

La sentencia aludida acepta íntegramente los presupuestos de la resolución impugnada en cuanto se refiere a la naturaleza paccionada del Convenio Económico, su inmodificabilidad por voluntad unilateral de una de las partes, la inmunidad de Navarra respecto de los impuestos del Estado, que no rigen en la Comunidad Foral mientras no sean convenidos, y sus raíces históricas que siguen ancladas en las Leyes de 25 de octubre de 1835 y de 16 de agosto de 1841, que establecieron un régimen particular de integración del reino de Navarra en la unidad constitucional española.

Sin embargo, discrepa el Tribunal Supremo de la solución que la Junta Arbitral dio al problema de la calificación del abandono de depósitos fiscales en el Impuesto sobre el Valor Añadido porque, a su juicio, (a) el concepto de importación en el Convenio incluye las operaciones asimiladas a las importaciones. (b) el Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto armonizado en el ámbito comunitario, (c) la falta de regulación del hecho imponible "operaciones asimiladas a las importaciones" obligaría a aplicar supletoriamente la normativa estatal, habida cuenta de que el Impuesto sobre el Valor Añadido no puede ser distinto del estatal, y (d) la Comunidad Foral de Navarra ha admitido en su legislación la competencia estatal sobre este hecho imponible.

**11º** Esta Junta Arbitral nunca ha dudado del carácter armonizado del Impuesto sobre el Valor Añadido no sólo porque lo demandan las normas comunitarias, sino porque de un modo aún más exigente y específico lo impone el artículo 32 del Convenio Económico: "En la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido, incluido el recargo de equivalencia, Navarra aplicará los mismos principios básicos, normas sustantivas y formales vigentes en cada momento en territorio del Estado."

Igualmente somos conscientes que la atribución de la competencia a la Comunidad Foral de Navarra obliga a plantear el problema de si es admisible que no exista en el ámbito foral un hecho imponible del impuesto que se encuentra establecido en la normativa de régimen común. Tal como dijimos en el párrafo 49º de la resolución de 15 de julio de 2005, "en la medida en que la inexistencia de norma foral reguladora de ese hecho imponible pueda ser empleado como argumento a favor de su atribución al Estado, hemos de afirmar que el Derecho ofrece instrumentos suficientes para integrar un vacío normativo foral cuando la Comunidad Foral de Navarra está obligada a aplicar los mismos principios, normas sustantivas y formales que el Estado". No corresponde, sin embargo, a la Junta Arbitral determinar cuáles sean esos instrumentos, a los que sí ha hecho alusión la citada sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2007.

Estas premisas, que el Tribunal Supremo proclama como fundamento de su decisión, no conducen a la conclusión de que la competencia para exigir el impuesto que grava las operaciones asimiladas a la importación corresponda al Estado. La conclusión sería que, cualquiera que sea el titular de la competencia, el hecho imponible abandono de depósitos no fiscales está gravado en el Impuesto sobre el Valor Añadido, sea el impuesto de régimen común o el de régimen foral.

**12º** No obstante, entiende también el Tribunal Supremo que «existe una consideración unitaria de "importaciones" y "operaciones asimiladas a las importaciones" en la LIVA/1992 que, sin duda, contempla el Conv. Ec. Nav. cuando, en virtud de la modificación introducida por la Ley 19/1998, de 15 de junio, establece, en el artículo 3.1.a) que corresponde, en todo caso, al Estado como competencia exclusiva, la regulación, gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los derechos de importación y "los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido". O, dicho en otros términos, es el Con. Ec. Nav. el que, en 1998, hace recepción conjunta del tratamiento unitario que de "importaciones" y

"operaciones asimiladas a las importaciones" efectuaba la LIVA/1992. Y esta misma consideración se aprecia, en definitiva, en la redacción del artículo 3.1 de dicho Convenio efectuada por la Ley 25/2003, de 15 de julio.»

Dicho de otro modo, el Tribunal Supremo ha dictaminado que las operaciones asimiladas a las importaciones son equivalentes a las importaciones que el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra atribuye al Estado, por lo que, en acatamiento de la superior doctrina del Tribunal Supremo, no podemos sino concluir que las diferencias que se han sometido a la Junta Arbitral en el presente procedimiento han de ser resueltas a favor de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

### **ACUERDO**

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

1.- Inadmitir el conflicto 6/2006 en la parte que se refiere a las actuaciones de comprobación e inspección del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2003 practicadas a los contribuyentes que se relacionan a continuación:

- a) (AAA) (CIF (...)), con domicilio en la (...) de (...) (Navarra), CP (...).
- b) (BBB) (CIF (...)), con domicilio en la calle (...) de (...), (Navarra), CP (...).
- c) (JJJ) (CIF (...)), con domicilio en la calle (...) de (...) (Navarra), CP (...).
- d) (LLL) (CIF (...)), con domicilio en la calle (...) de (...) (Navarra), CP (...).

2.- Inadmitir el conflicto 8/2006 en la parte que se refiere a las actuaciones de comprobación e inspección del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2002 de la sociedad (TTT).

3.- Desestimar las restantes reclamaciones de competencia formuladas por la Comunidad Foral de Navarra y declarar que la competencia para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido en todos los demás supuestos que son objeto del presente conflicto corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

### **EFFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO**

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

Pamplona, a 27 de noviembre de dos mil siete.