

Conflicto: 97/2016
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: 4 de julio de 2018

RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL

I. ANTECEDENTES

I.1. Referencia al conflicto 93/2016.

1º.- El presente conflicto negativo de competencias está directamente relacionado con el conflicto 93/2016, interpuesto por la misma entidad mercantil que ha instado el que ahora nos ocupa, y que ha sido objeto de resolución por esta Junta Arbitral con fecha 21 de diciembre de 2016. El objeto del conflicto, las partes interesadas, y el petitum del promotor son idénticos en sus hechos y fundamentos jurídicos, con la única diferencia del ejercicio fiscal al que ambos se refieren. El conflicto 93/2016 se refiere a las cuotas de IVA ejercicio 2014, y el conflicto 97/2016 a las cuotas de IVA ejercicio 2015. La interposición de este último se produjo cuando aquél estaba visto para resolución, no habiéndose procedido a la acumulación de ambos procedimientos. Esta Junta Arbitral, por tanto, ya ha manifestado mediante resolución de 21 de diciembre de 2016 su parecer sobre el referido conflicto negativo de competencias, declarando 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"*.

2º.- Esta resolución de la Junta Arbitral de Navarra ha sido objeto de recurso contencioso-administrativo, planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria ante, el Tribunal Supremo (Rec. 68/2017), y resuelto por Sentencia del Tribunal Supremo nº 509/2018, de 23 de marzo de 2018, por la que se desestiman las pretensiones de la AEAT y se confirma la resolución 93/2016 de la Junta Arbitral de Navarra. Resuelve el Tribunal Supremo que corresponde a la AEAT la competencia para la exacción y/o devolución del IVA, en su caso, correspondiente al ejercicio 2014.

I.2. Planteamiento del conflicto.

3º. El día 12 de agosto de 2016 se presentó ante esta Junta Arbitral escrito del representante de la mercantil AAA, S.A. (en adelante, AAA, S.A.) promoviendo un conflicto negativo de competencias entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) y la Hacienda Tributaria de Navarra (en adelante, HTN), al amparo del artículo 51.4 *in fine* del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio), por cuanto ninguna de las Administraciones se consideraba competente para la exacción, y en su caso devolución, de cuotas de IVA durante el ejercicio 2015.

4º En el escrito de interposición del conflicto, AAA, S.A. manifiesta que desde el 1 de enero de 2014 había comenzado a presentar sus declaraciones mensuales de Impuesto sobre el Valor Añadido ante la AEAT, resultando siempre cuotas a devolver, tanto en el ejercicio 2014, como en el ejercicio 2015, y que en este último ascendían a la cantidad de 2.699.514,29 euros.

5º Señala el promotor del conflicto que con anterioridad al 1 de enero de 2014 venía presentando las declaraciones tributarias ante la HTN, por cuanto tenía un establecimiento permanente en la Comunidad Foral, un local alquilado a terceros para el depósito de materias primas. Como consecuencia de la reestructuración empresarial que llevaron a cabo a finales de 2013

dejó de tener dicho almacén y, por tanto, dejó de tener un establecimiento permanente, por lo que la competencia para la exacción y devolución de cuotas de IVA a su juicio correspondía a la AEAT, en virtud de lo dispuesto en el art. 33.10 del Convenio.

La Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Navarra dictó acuerdo de liquidación concluyendo que la exacción del tributo correspondía a la Comunidad Foral de Navarra, a la cual había de solicitarse la devolución del IVA, ya que la mercantil contaba con un establecimiento permanente en Navarra.

AAA, S.A. puso estos hechos en conocimiento de la HTN 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 resolución del Jefe de la Sección de Grandes Empresas de HTN, en la que se señala que la referida mercantil no operó a través de establecimiento permanente sito en España en el año 2014 y, en consecuencia, se declaraba incompetente para practicar la devolución.

6º.- A la vista de tales hechos, y presentado ante esta Junta Arbitral el conflicto negativo de competencias 93/2016, cuando se presenta el que ahora nos ocupa aquél se hallaba en fase de instrucción, por lo que no se conocía la resolución posteriormente recaída en fecha 26 de diciembre de 2016.

El promotor del presente conflicto se remite a cuantos hechos, documentos y fundamentos jurídicos alegó y aportó en la fase de instrucción y prueba del conflicto 93/2016, reiterando lo entonces señalado.

7º. Como ya se señaló en los Antecedentes de la resolución de esta Junta Arbitral de 26 de diciembre de 2016, conviene recordar cuál era el procedimiento de fabricación, comercial, distribución y venta que llevaba a cabo la mercantil AAA, S.A., y que permaneció sustancialmente inalterado en el ejercicio 2015, como la mercantil ya manifestó en contestación al requerimiento que al efecto le realizó la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la AEAT el 26 de marzo de 2016.

AAA, S.A. manifiesta ser 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. El grupo multinacional opera en España a través de tres entidades: AAA, S.A., BBB, S.L. y CCC, S.L.

BBB, S.L. su socio mayoritario es AAA S.A., dedicándose fundamentalmente a la fabricación y comercialización de electrodos de grafito artificial, y que tiene un centro de producción en Navarra, donde también consta su domicilio social.

CCC, S.L., su único socio es AAA S.A., tiene por objeto social la comercialización y desarrollo de negocio y venta de todos los productos fabricados o vendidos por el Grupo empresarial, y también tiene su domicilio social en Navarra.

8º.- Antes del 1 de enero de 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 a BBB, S.L. para su manufactura. Una vez completada la fabricación, la misma AAA, S.A. vendía el producto a clientes extranjeros mientras que BBB, S.L. se encargaba de la venta de productos en el mercado nacional. Tributo 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.

9º.- A partir de 1 de enero de 2014, AAA, S.A. abandonó el almacén, por lo que dejó de tener establecimiento permanente en España y, por este motivo, comenzó a presentar sus declaraciones de IVA ante la AEAT.

Después de la reestructuración, AAA, S.A. continúa adquiriendo las materias primas y, sin perder la propiedad de dichos materiales, los entrega a BBB, 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 ibérico son vendidos por AAA, S.A. a CCC, S.L., quien, a su vez, los transmite a los clientes finales.

10º. La mercantil promotora del conflicto presentó autoliquidaciones mensuales con derecho a devolución por el ejercicio 2015 ante la AEAT, habiendo recibido resolución de 16 de mayo de 2016 (procedimiento 2015CMP303M716300001Z) de autoliquidación improcedente en la que se señalaba que no procedía entrar a considerar la pertinencia o no de la devolución de IVA, por cuanto la AEAT era incompetente, al operar la mercantil mediante establecimiento permanente situado en Navarra, como había venido haciéndolo en los ejercicios anteriores. Asimismo, se señalaba que la Administración tributaria competente a tal efecto era la HTN, que es la que venía gravando con anterioridad, y a dicha Administración es a la que corresponde la devolución de las cuotas por IVA 2015.

11º.- Con fecha 27 de junio de 2016 la mercantil AAA, S.A. presentó escrito ante la Sección de Grandes Empresas del Gobierno de Navarra solicitando el pronunciamiento sobre si durante el ejercicio 2015 había venido operando mediante establecimiento permanente en Navarra y, en caso afirmativo, sobre la competencia de la Administración tributaria navarra para la exacción del IVA. La HTN considera, en contestación de 5 de julio de 2016 a dicho escrito (expediente 699/2016/373667), que al haberse interpuesto conflicto ante la Junta Arbitral de Navarra, referente al ejercicio 2014, no procede realizar consideración alguna respecto del ejercicio 2015, por cuanto, a su juicio, la resolución de la Junta Arbitral afectará a dicho ejercicio 2014 y siguientes. Resuelve, además, que en aplicación del artículo 51.5 del Convenio, entre tanto no se resuelva el conflicto es a la AEAT a la que corresponde realizar las devoluciones solicitadas.

12º. AAA, S.A. solicita de esta Junta Arbitral que se sirva admitir el conflicto, que declare si durante el ejercicio 2015 operó mediante establecimiento permanente en España a efectos del IVA y que comunique a ambas Administraciones la admisión del mismo. Asimismo, solicita que esta Junta Arbitral declare que la AEAT debe proceder a la devolución provisional de las cuotas de IVA del ejercicio 2015, por cuanto ésta era la Administración que venía gravando las declaraciones (*sic*) de los ejercicios 2014 y 2015 hasta la interposición del presente conflicto.

I.3. Admisión a trámite y emplazamiento de la HTN.

13º- Mediante resolución de 18 de octubre de 2016, el Presidente de la Junta Arbitral tuvo por planteado y admitió a trámite el presente conflicto y ordenó notificar y emplazar para alegaciones a las Administraciones concernidas, la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Hacienda Tributaria de Navarra.

I.4. Alegaciones iniciales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

14º- Con fecha 10 de noviembre de 2016 se presentó escrito inicial de alegaciones formuladas por el Director General de la AEAT.

La AEAT señala *a limine* que el objeto del presente conflicto es idéntico al presentado por el mismo promotor ante la Junta Arbitral con el número 93/2016, y a dicho expediente, con las alegaciones entonces formuladas y los documentos aportados se remite, para que aquí sean reproducidas. Y que resume en los siguientes términos:

a) El objeto del presente conflicto no es competencia de la Junta Arbitral de Navarra, por cuanto la controversia que es necesario dilucidar para determinar la Administración competente, y que exige la previa determinación de si el promotor del conflicto ha actuado mediante establecimiento permanente en España, excede de las competencias de dicha Junta previstas en el art. 51.1 del Convenio, ya que no versa ni sobre la determinación de un punto de conexión, ni sobre la interpretación ni aplicación del Convenio, ni sobre la domiciliación de los contribuyentes.

b) En el supuesto de que la Junta se declarara competente para la solución del conflicto, la Administración que debe proceder a la verificación de las cuotas de IVA, y en su caso devolución de las mismas, es la HTN, por cuanto AAA, S.A. viene actuando mediante establecimiento permanente en España. Considera la AEAT que es de aplicación el artículo 33 del Convenio, el sujeto actúa mediante establecimiento permanente situado en Navarra, y todas sus operaciones, que en el año anterior superaron los 7 millones de euros, se realizan en dicho territorio.

c) Solicita la acumulación de los dos conflictos presentados 93/2016 y 97/2016, debido a su identidad de objeto y sujeto.

d) Solicita, en el supuesto de que la Junta Arbitral se considerara competente para conocer del conflicto, que declare que la AEAT no es la Administración competente para la devolución de las cuotas de IVA solicitadas por AAA, S.A.

e) A efectos probatorios señala el procedimiento de inspección seguido frente al contribuyente para el ejercicio 2014, y que es extensible al ejercicio 2015, por cuanto el propio promotor ha señalado que sus circunstancias empresariales no han sufrido cambios sustanciales.

15º.- Se reproducen en este punto las alegaciones iniciales formuladas por la AEAT en el conflicto 93/2016, por cuanto a ellas se realiza una remisión *in integrum*, y que quedan resumidas en los Antecedentes de la resolución de esta Junta Arbitral de 26 de diciembre de 2016 que resuelve aquí:

“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.

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 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.”*

16º.- Adicionalmente, en el trámite de alegaciones finales (del citado conflicto 93/2016) la AEAT señala algunas cuestiones de interés, que quedan reproducidas en el apartado 7 de los ANTECEDENTES de la resolución de la Junta Arbitral que resolvió el conflicto 93/2016 y que transcribimos:

“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”.*

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.”

1.5. Alegaciones iniciales de la Hacienda Tributaria de Navarra.

17º- Con fecha 21 de noviembre de 2016 se presentó escrito de alegaciones formuladas por el Director Gerente de la HTN. Señala en primer término la HTN que la presentación de un nuevo conflicto, pendiente de resolución el inicial 93/2016, es improcedente, amén de contraproducente; como así hizo saber al interesado en resolución de 5 de julio de 2016, por cuanto, a juicio de la HTN, la Junta Arbitral en la admisión a trámite del conflicto 93/2016 no circunscribía los efectos de su resolución al ejercicio 2014, y que los efectos de esa resolución se aplicarían en los ejercicios posteriores en los que se mantuviera el conflicto.

18º- Reitera la innecesaridad de este nuevo conflicto, por cuanto el promotor se remite, en todos sus aspectos (objetivo, subjetivo y procedimental) a cuanto señaló entonces. Se incorporaron nuevos documentos de los que tuvo conocimiento la Junta Arbitral en aquel procedimiento, y que fue declarado preferente en su resolución por la propia Junta.

19º- No es aceptable, a juicio de la HTN, que no se produzca la acumulación de ambos procedimientos, por cuanto queda constancia, y así lo afirma reiteradamente AAA, S.A., la identidad de sujetos, de objeto y de circunstancias, y asimismo lo conoce la AEAT.

20º- Circunscribe su *petitum*, por tanto, a que este nuevo conflicto sea resuelto en unidad de resolución con el 93/2016, aportando, si fuere necesario, a aquél la documentación incorporada por el promotor a éste.

I.6. Periodo de instrucción.

21º- El Presidente de la Junta Arbitral, mediante resolución de 21 de diciembre de 2016, ordenó que se trasladase a las respectivas Administraciones los escritos y documentos presentados por ambas, declaró abierto el período de instrucción y emplazó a las mismas para que en el plazo de dos meses aportaran cuantos medios de prueba interesaran a su derecho.

22º- Así mismo se notificó a AAA, S.A. resolución de la misma fecha para ofrecer vista de expediente, formulación de alegaciones y proposición y aportación de pruebas que considerara de interés, en el mismo plazo de dos meses.

I.7. Puesta de manifiesto del expediente.

23º- El día 17 de febrero de 2017 la AEAT presentó escrito de proposición de medios de prueba, aportando el expediente electrónico del procedimiento inspector (IVA ejercicio 2014) seguido frente al promotor del conflicto. Asimismo, y por lo que al ejercicio 2015 se refiere, y por el mismo impuesto, aporta los documentos seguidos frente al mismo interesado para conocer si las circunstancias empresariales habían cambiado respecto del ejercicio 2014, y Resoluciones en las que consideraba improcedentes las autoliquidaciones con solicitud de devolución de cuotas de IVA que había presentado ante dicha AEAT.

24º- El día 22 de febrero de 2017 la HTN presentó escrito de proposición de medios de prueba, señalando que la Junta Arbitral de Navarra, con fecha 21 de diciembre de 2016 dictó resolución del conflicto 93/2016 en la que se señalaba que la Administración competente para la devolución del IVA solicitado en el ejercicio 2014 era la AEAT, y habiéndose mantenido las circunstancias de la empresa durante el ejercicio 2015, se remite a cuantos medios de prueba y documentos aportó en el conflicto 93/2016. Asimismo, incorpora dos documentos nuevos, redactados en inglés, que señala se refieren a: Acuerdo de distribución de 1 de enero de 2014 suscrito entre AAA, S.A. y CCC, S.L. De otro lado, Acuerdo de fabricación, de 1 de enero de 2014, suscrito entre AAA, S.A. y BBB, S.L.

25º- El 6 de marzo de 2017, el representante de AAA, S.A., solicita la puesta de manifiesto del expediente para formular alegaciones.

I.8 Puesta de manifiesto del expediente.

26º.- Por resolución del Presidente de la Junta Arbitral de 10 de marzo de 2017 se puso de manifiesto el expediente para alegaciones finales. Dicho trámite fue cumplimentado los días 13, 15 y 17 de marzo por representantes de la AEAT, AAA, S.A. y la JTN, respectivamente.

I.9 Alegaciones finales de la Hacienda Tributaria de Navarra.

27º.- Con fecha 31 de marzo de 2017 la HTN presenta escrito de alegaciones finales que pueden resumirse en las siguientes:

a) Habiéndose dictado resolución del conflicto 93/2016, y habiendo solicitado ambas Administraciones la acumulación de los procedimientos, por su identidad de objeto, sujeto y circunstancias, se declare en los mismos términos que allí se señaló la competencia de la AEAT para la exacción y devolución de las cuotas de IVA correspondientes al ejercicio 2015 de AAA, S.A.

b) Reitera la competencia de esta Junta Arbitral para resolver este conflicto, argumentando de contrario a lo señalado al efecto por la AEAT.

c) Considera que la AEAT ha actuado de un modo torticero, por cuanto sólo cuando ha tenido conocimiento de la resolución del conflicto 93/2016 ha aportado la documentación del procedimiento inspector (todas las actuaciones y documentales que se incorporaron a él) seguido frente al contribuyente por el IVA 2014, incluidos los contratos de fabricación y distribución que dicha HTN obtuvo solicitándolos al contribuyente. No obstante, considera que dicha documentación no altera las conclusiones que ha sostenido hasta el momento, por cuanto las circunstancias y relaciones con sus filiales no han variado en los ejercicios anteriores, y tales contratos han sido formalizados entre partes independientes, pues incorporan funciones y actuaciones asumidas por las sociedades fabricante y comercializadora que les otorgan un grado de independencia análogo al de cualquier otra entidad tercera que realizase esas mismas actividades.

28º- Argumenta de contrario a la AEAT que la mercantil promotora del conflicto durante los ejercicios 2014 y 2015 no ha tenido ninguna sede como lugar fijo de negocios en territorio navarro, ni ha actuado por medio de agente independiente o agencia autorizada para contratar.

29º- Solicita a esta Junta Arbitral que declare que la exacción y devolución de las cuotas de IVA correspondientes al ejercicio 2015, incluidos los intereses de demora que pudieran derivarse de la no devolución en plazo de sus importes, corresponde a la AEAT.

I.10 Alegaciones finales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

30º.- No consta la presentación de alegaciones finales.

I.11 Alegaciones finales de AAA, S.A.

31º.- Con fecha 3 de abril de 2017 la mercantil promotora del conflicto presenta escrito de alegaciones, e incorpora nuevos documentos que advierte no son más que explicativos o ampliatorios de los que ya presentara en el procedimiento del conflicto 93/2016, sometiendo a la consideración de esta Junta si deben ponerse en conocimiento de las Administraciones implicadas. Las alegaciones presentadas no difieren sustancialmente de las presentadas en aquél, abundando dicho escrito en el contenido de la resolución de esta Junta Arbitral que con fecha 21 de diciembre de 2016 resolvió dicho conflicto 93/2016. No obstante, pueden resumirse en las siguientes:

a) Aplicación al ejercicio 2015 de lo señalado en la resolución del conflicto 93/2016, por cuanto no han variado las circunstancias empresariales en que se desarrollaba la actividad durante los ejercicios 2014 y 2015.

b) Competencia de la Junta Arbitral para resolver el conflicto, y para determinar si el promotor actuó mediante establecimiento permanente en España.

c) El 31 de diciembre de 2013 AAA, S.A. deja de tener alquilado un almacén para el depósito de materias primas, por lo que deja de tener un establecimiento permanente en España.

d) La reorganización empresarial llevada a cabo a partir del 1 de enero de 2014 nada tiene que ver con el cese del alquiler señalado anteriormente. La relación que mantiene con las entidades filiales en España no puede considerarse que sean lugares físicos de negocio, ni tampoco la actuación mediante agente dependiente.

32º- Concluye solicitando que se dicte resolución en la que se determine cuál es la Administración competente para revisar las autoliquidaciones de IVA correspondientes al ejercicio 2015 y, en su caso, deba proceder a la devolución de las cuotas soportadas que correspondieran.

I.12 Escrito de solicitud de resolución del conflicto conforme a lo señalado en la STS de 23 de marzo de 2018.

33º.- Con fecha 11 de abril de 2018 el representante de la mercantil AAA, S.A. solicita se dicte resolución por esta Junta Arbitral en los mismos términos en los que el Tribunal Supremo ha confirmado la resolución del conflicto 93/2016, por cuanto dicha Sentencia declara que su presentada no tuvo establecimiento permanente en territorio español durante el ejercicio 2014.

II. NORMAS APLICABLES

34º.- 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; Reglamento de ejecución UE nº 282/2011, del Consejo de 15 de marzo de 2011; así como las demás normas de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

1.- Cuestiones preliminares.

35º- Con carácter previo, conviene referirse a la decisión de no acumulación de los conflictos 93/2016 y 97/2016, a pesar de que incontrovertidamente las partes afirman que el objeto, los sujetos y las pretensiones eran las mismas. En el desarrollo de los procedimientos de uno y otro conflicto se han sucedido la aportación de documentos nuevos por parte de la AEAT que no habían sido aportados al primero de los conflictos iniciados, así como la aportación de actuaciones de gestión tributaria que sólo afectaban al ejercicio 2015.

Asimismo, cuando se solicita la acumulación de procedimientos, y la extensión de efectos de la resolución dictada en el recurso 93/2016 ya se había dado trámite de alegaciones y proposición de prueba a las partes, por lo que no procedía dicha acumulación, ni tampoco su extensión de efectos, toda vez que dicha resolución había sido objeto de impugnación ante el Tribunal Supremo.

Durante el período de alegaciones e instrucción del procedimiento las dos Administraciones cuya competencia debe ser objeto de atribución, habían señalado la pertinencia de acumulación de ambos conflictos, por cuanto no había ningún elemento que hiciera variar las circunstancias fácticas o jurídicas en las que ambos habían sido planteados por el promotor.

Conviene señalar, por último, que tras la notificación de dicha resolución a las Administraciones que han declinado su competencia, y al promotor del conflicto, sólo la Hacienda Tributaria de Navarra y éste último han presentado alegaciones. La Agencia Estatal de Administración Tributaria, tras aportar las actuaciones seguidas frente al interesado (inspectoras en 2014, y de gestión en 2015) no ha presentado alegación alguna.

Criterios de prudencia, y seguridad jurídica condujeron a la decisión de no acumulación, así como a retrasar la resolución del presente conflicto hasta que el Tribunal Supremo resolviera el recurso contencioso administrativo planteado por la AEAT para el ejercicio IVA 2014 (recurso nº 68/2017, y que ha sido resuelto por Sentencia nº 509/2018, de 23 de marzo).

36º- Por lo que se refiere a la competencia de esta Junta Arbitral para determinar la existencia o no de establecimiento permanente y, por ende, la competencia para la exacción del impuesto, conviene traer a colación lo señalado por el Tribunal Supremo en la precitada sentencia 509/2018:

“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 la exacción del IVA liquidado durante el ejercicio 2014 por GSuiza. 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 GSuiza 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 las funciones para resolver ésta debe tenerla también para decidir, con carácter instrumental, aquella primera. Nadie discutiría la competencia de la Junta Arbitral para solventar si GSuiza 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 su 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 GSuiza 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”.

37º.- En definitiva, queda despejada toda duda respecto a la competencia de esta Junta Arbitral para conocer del conflicto, reiterando su competencia para determinar la existencia o no de es-

tablecimiento permanente en territorio español y, como consecuencia, determinar la Administración a la que corresponde la exacción, devolución en nuestro caso, de las cuotas de IVA en el ejercicio. 2015.

2. Sobre el fondo del asunto.

38º.- Se discute en el presente conflicto la competencia para exaccionar y, en su caso, devolver cuotas de IVA del año 2015 a AAA, S.A. Las partes hacen depender la competencia de una u otra Administración de que la citada mercantil haya o no actuado en España mediante establecimiento permanente.

39º.- El concepto de establecimiento permanente, como ha señalado el Tribunal Supremo (STS 23 enero 2012, rec. 6381/2008) tiene un alcance y contenido específico a efectos del IVA, a la vista de la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (sentencias *Berkholz, Planzer Luxembourg, Welmory, Daimler Widex*, entre otras), y que se ha visto trasladada de modo directo a lo previsto en el artículo 11 del Reglamento de ejecución UE nº 282/2011, del Consejo de 15 de marzo de 2011.

Así, para que se pueda hablar de establecimiento permanente a los efectos del IVA es necesario que concurren 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.

b) Una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, que se entiende producida cuando dicho establecimiento ordena sus factores de producción, materiales y humanos o alguno de ellos con la finalidad de realizar dicha operación sujeta a IVA.

c) No ha de tratarse de una filial, ya que ésta tiene personalidad jurídica propia. No obstante, podría excepcionarse el supuesto de las filiales, a efectos de que sí tuvieran la consideración de establecimiento permanente, cuando aquéllas estén controladas en su integridad por la matriz, de las que fueran totalmente dependientes, funcionando en realidad como entes auxiliares de aquélla.

40º.- Conviene resaltar, además, lo que al efecto afirma el Tribunal Supremo para el ejercicio 2014, por cuanto no señala apodícticamente que las filiales que fabrican y distribuyen en exclusiva para su matriz no pudieran ser meros agentes dependientes de AAA, S.A., sino que la Administración del Estado no ha aportado elemento probatorio alguno que pudiera rebatir lo señalado por la Junta Arbitral al respecto.

A la misma conclusión debemos llegar en el caso que nos ocupa (ejercicio 2015), pues la AE-AT no ha realizado actuaciones de verificación o prueba que permitan desvirtuar la afirmación de que las entidades filiales 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 riesgos asociados al proceso productivo, como los costes de la energía, el uso eficiente de materias primas, almacenaje, custodia de productos, etc.; por lo que difícilmente podrían ser considerados como comisionistas o agentes dependientes.

Así, señala en Tribunal Supremo en la sentencia anteriormente referida que, *“El análisis de los contratos suscritos por G Ibérica y GComercial con su matriz, GSuiza, 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.*

(...)

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 Glbérica ni GComercial son simples auxiliares de GSuiza, ... 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 los compromisos con la compañía madre.

(...)

A la luz de esta estructura, difícilmente, desde un criterio de racionalidad (según expresión del propio abogado del Estado), puede afirmarse que Glbérica y GComercial sean agentes dependientes en España de GSuiza (...) lo que no niega el abogado del Estado (tampoco lo hizo en su momento la AEAT) es que Glbérica y GComercial, aun controladas por GSuiza, 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 (...) En estas condiciones difícilmente cabe considerarlas como meros comisionistas o agentes dependientes”.

41º.- Y en este punto hay que reiterar que ninguna de las partes de este conflicto ha aportado elemento probatorio alguno que permita señalar que el funcionamiento de las sociedades implicadas en el proceso productivo, de distribución y comercialización durante el ejercicio 2015 fuera diferente al que operaba desde el 1 de enero de 2014. Por ello, no cabe concluir nada distinto a lo señalado por la Junta Arbitral en el conflicto 93/2016, y ratificado por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 23 de marzo de 2018. Máxime, cuando ésta ha tenido ocasión de analizar, en toda su amplitud y después del recibimiento del pleito a prueba, los contratos suscritos por BBB, S.L. y CCC, S.L. con la matriz AAA, S.A.

42º.- Como hemos señalado la Junta Arbitral ya ha tenido ocasión de resolver en la resolución de 21 de diciembre de 2016 (conflicto 93/2016) pretensiones idénticas que las expuestas en el que ahora se resuelve, como por otra parte se han ocupado de señalar reiteradamente tanto la Administración Tributaria de Navarra, como el promotor del conflicto AAA, S.A.

Los términos del Acuerdo de dicha resolución arbitral son los que siguen, referidos todos ellos al ejercicio 2014:

“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 devuelve 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 2013 (sic), 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”.

Este precedente, y su posterior confirmación por el Tribunal Supremo, no puede sino conducir inexorablemente a que en la resolución del presente conflicto se acuerde la misma decisión a la que llegó esta Junta Arbitral, toda vez que la Agencia Estatal de Administración Tributaria, habiendo podido hacerlo, no ha aportado ningún argumento nuevo de contrario, ni siquiera presentando escrito final de alegaciones; habiéndose limitado a presentar, en el período de instrucción, el procedimiento inspector llevado a cabo ante el promotor del concurso (IVA ejercicio 2014), y el procedimiento de gestión en el que requería a aquél sobre si las circunstancias de la empresa habían variado durante el ejercicio 2015. Documentación que fue tenida en cuenta por esta Junta Arbitral en la resolución del conflicto 93/2016, y que fue analizada por el Tribunal Supremo en el procedimiento contencioso-administrativo.

43º.- En definitiva, y reiterando lo señalado por el Tribunal Supremo en relación al ejercicio 2014, y que esta Junta considera extensivo al ejercicio 2015, 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 aquella soportado.

IV. ACUERDO

A la vista de todo lo expuesto, la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, acuerda: Declarar que la competencia para aplicar el Impuesto sobre el Valor Añadido debido o acreditado por AAA, S.A., durante el año 2015 corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

V. FORMA DE EJECUCIÓN

La solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido del año 2015, 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.

VI. 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, 4 de julio de 2018.