

Conflicto: 92/2015

Promotor: Comunidad Foral de Navarra

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

Objeto: discrepancia respecto a la repercusión de cuotas del IVA realizadas a la entidad AAA SL por la entidad BBB en operaciones correspondientes a los meses de octubre a diciembre de 2010, y a los períodos anuales de 2011 y 2012.

Fecha de la resolución: 18 de diciembre de 2019

RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL

I. ANTECEDENTES

I.1. Planteamiento del conflicto

1º El día 13 de noviembre de 2015 se presentó ante esta Junta Arbitral un escrito del Consejero de Hacienda y Política Financiera de la Comunidad Foral de Navarra promoviendo un conflicto positivo de competencias entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) y la Hacienda Tributaria de Navarra, hoy denominada Hacienda Foral de Navarra (en adelante, HFN, y con esta denominación nos referiremos a ella, independientemente del momento al que se remonte su actuación), al amparo del artículo 51 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio), y del artículo 12 del Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo (en adelante, RJAN), para resolver la discrepancia suscitada respecto al derecho de cobro de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) correspondientes a las entregas de bienes realizadas a la mercantil AAA, SL por la entidad BBB en operaciones correspondientes a los meses de octubre a diciembre de 2010, y a los periodos anuales de 2011 y 2012.

2º El conflicto trae causa de una solicitud efectuada por la HFN a la AEAT, el 29 de enero de 2015, de reembolso de ingresos tributarios en Administración no competente, por importe de 663.202,25 euros en concepto de IVA. Entiende la HFN que el principio de coordinación entre Administraciones previsto en el artículo 5 del Convenio Económico y los acuerdos alcanzados entre la AEAT y la HFN, de fecha 29 de enero de 2006, permiten considerar que esta cifra fue indebidamente ingresada en la AEAT por la entidad BBB, en lugar de ser ingresadas en la HFN por AAA, S.L.

3º Junto con la solicitud se entregó a la AEAT el acta previa de conformidad AXXX, instruida por la HFN a AAA, S.L. y suscrita en conformidad el día de 14 de enero de 2015. En dicha acta se afirma que se ha comprobado que BBB es una entidad domiciliada en (...) (Alemania) que opera en el territorio de aplicación del IVA con un NIF de entidad no establecida. Dicha entidad pertenece al grupo (...), del que forman parte varias compañías, transformadoras o comerciales, repartidas en varios Países. En España hay una empresa del grupo (ZZZ.), domiciliada en Barcelona, que no ha tenido ninguna relación comercial con AAA, S.L. Desde 2010 hasta comienzos de 2012, BBB realizó entregas de bienes a AAA, S.L., que fueron expedidos desde Alemania hasta la fábrica de la destinataria ubicada en (Navarra). BBB autoliquidó el IVA por operaciones interiores e ingresó el importe de la liquidación en la AEAT. El impuesto fue repercutido en factura y AAA, S.L. lo dedujo en sus declaraciones ante la HFN como IVA soportado.

Sin embargo, a partir de 2012, *"aunque se sigue documentando los envíos con facturas y albaranes idénticos en cuanto a formato, contenido y procedencia del material, esta forma de actuar se modifica y se deja de repercutir el IVA y, tanto por la expedidora BBB como por la receptora AAA, SL, se comienza a declarar las operaciones como entregas exentas en Alemania y adquisiciones intracomunitarias en España, respectivamente.*

En el análisis de las facturas, de los albaranes y demás elementos disponibles por el actuario se observa que:

-El proveedor BBB, es una empresa establecida en Alemania que en España no ha tenido ningún establecimiento que interviniera en las entregas de los bienes a AAA, SL. De hecho, no ha tenido en España

personal propio ni ha realizado compras ni gastos de ningún tipo.

-El material (...) se fabricaba en Alemania y se expedía directamente desde allí a Navarra.

-En cada albarán consta el nombre de la persona responsable del envío en cada caso. Se trata de personas no residentes en España".

Así pues, las operaciones realizadas desde 2010 hasta 2012, se calificaron por el actuario como adquisiciones intracomunitarias en el acta de inspección, concluyendo que BBB no era sujeto pasivo y no tenía derecho a repercutir el impuesto, que debería haber sido ingresado por AAA, S.L. en la HFN. Incluso si se tratase de operaciones interiores, el impuesto debería haber sido liquidado e ingresado en la HFN por AAA, S.L. como sujeto pasivo adquirente, al ser entidad no establecida en el territorio de aplicación del impuesto quien realizó la entrega.

Así pues, el actuario propuso regularizar la situación tributaria del contribuyente mediante una liquidación en la que se rectificaron sus autoliquidaciones eliminando la deducción del IVA indebidamente repercutido por BBB. De ello resultó una cuota a ingresar de 663.202,25 euros.

Sin embargo, la cuota no fue exigida a AAA, S.L., basándose el actuario en un argumento que, por ser esencial para entender el caso, transcribimos literalmente:

"Ese ingreso indebido de IVA que se ha realizado en la Hacienda Estatal será solicitado por la Hacienda Foral de Navarra a la AEAT a través del convenio firmado entre ambas para realizar las remesas de ingresos tributarios realizados en administración no competente. Por esa razón, no se entrega carta de pago alguna al contribuyente, ni se calculan intereses de demora, dado que la conclusión número 2 del acuerdo con la AEAT establece que el importe a ingresar por la Administración competente sólo alcanzara el importe indebidamente ingresado por el obligado tributario".

El acta fue firmada en conformidad por el actuario y por el representante de la entidad "CCC", administrador concursal del obligado tributario.

4º La HFN, en fecha 27 de febrero de 2015, remitió la documentación obrante en su poder en relación a estas operaciones a la AEAT, atendiendo así el requerimiento que ésta le había efectuado. En concreto, según la HFN, se aportó copia de los albaranes y un documento elaborado por AAA, SL con la relación de facturas donde se detalla el periodo correspondiente a cada una de ellas.

5º Sigue diciendo la HFN que, por acuerdo de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de la AEAT en Madrid, de fecha 14 de mayo de 2015, se desestimó la petición de reembolso, dado que el presente caso no es igual al de otros antecedentes habidos de remesa de fondos. La AEAT se base en que *"en otras ocasiones los antecedentes con los que nos encontramos para la remesa de fondos son siempre ingresos indebidos por ser realizados en administración no competente"*, y mencionó casos como los de cambio de domicilio con efectos retroactivos o los ingresos realizados por un contribuyente que, por error interpretativa o de otra índole, presentó autoliquidación con ingreso en administración distinta a la legalmente competente.

Asimismo, asevera la HFN que la AEAT consideró que *"de acuerdo con el artículo 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (Real Decreto 520/2005), tanto el que ingresó indebidamente (BBB) como el que soportó la repercusión (AAA, SL), cuando se cumplan los requisitos están legitimados para solicitar la devolución de ingresos indebidos de la AEAT"*.

No comparte la HFN estos argumentos ni entiende que se haya producido una invasión de las competencias de la AEAT porque *"lejos de pretender enervar las facultades de comprobación de la AEAT, lo que se solicitaba era exactamente lo contrario: esto es, que previa realización de todas las comprobaciones necesarias, la AEAT, en el ejercicio de sus propias competencias, manifestase su criterio sobre la naturaleza de las operaciones analizadas en el acta inspectora que se le remitió"*.

La HFN considera que la AEAT no tiene el monopolio de la potestad *"para la determinación del carácter debido o no de un ingreso tributario en operaciones como la examinada"*, porque de esa calificación se derivan consecuencias económicas para la Comunidad Foral de Navarra.

6º Por otra parte, afirma la HFN que el principio de coordinación obliga a la AEAT a efectuar las comprobaciones necesarias para determinar, a partir de la documentación que le remitió la HFN, si fue o no correcta la actuación inspectora desarrollada por ella frente a la entidad AAA, S.L. De hecho -dice la HFN- la propia AEAT viene a afirmar que el ingreso realizado por BBB es indebido porque reconoce que *"es un ingreso que nunca debería haberse ingresado ni en la hacienda estatal ni en la foral"*.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2021, que se incluye tras el texto de esta Resolución.

7º Continúa diciendo la HFN en su escrito que, el 24 de septiembre de 2015, que el Director Gerente de la HFN requirió de inhibición a la AEAT, de conformidad con lo establecido en el artículo 14.1 del RJAN. Dicho requerimiento tenía por objeto *"instar de la AEAT las necesarias actuaciones de comprobación de las declaraciones presentadas por BBB, sujeto pasivo del que ostenta la competencia inspectora esa Administración, a fin de determinar la incorrecta tributación de las citadas operaciones como operaciones interiores para, en su caso, proceder a la rectificación de oficio de las declaraciones y al reembolso de dichos ingresos tributarios a la HFIV"*.

El requerimiento fue rechazado mediante escrito del Delegado Especial de la AEAT en Navarra, de fecha 28 de octubre de 2015.

Tras exponer otras argumentaciones que serán objeto de comentario en los fundamentos jurídicos de esta resolución, la HFN concluyó su escrito solicitando a esta Junta Arbitral que dicte resolución estimando la siguiente pretensión:

"Que, conforme a los artículos 5, 32, 33 y 34 del Convenio Económico, la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha de reconocer y declarar como ingresos indebidos los efectuados por BBB, por importe de 663.202,25 euros, derivados de cuota de IVA indebidamente repercutidas a AAA, S.L. y soportadas por esta entidad en operaciones correspondientes a los meses de octubre a diciembre de 2010 y a los periodos anuales de 2011 y 2012, debiendo transferir directamente a la Comunidad Foral tal importe".

1.2. Admisión a trámite y emplazamiento de la AEAT

8º Mediante Resolución de 28 de junio de 2016, el Presidente de la Junta Arbitral acordó tener por planteado y admitir el conflicto, notificarlo a la AEAT y emplazar a ésta para formular alegaciones y proponer o aportar pruebas y documentos convenientes a su derecho.

1.3. Alegaciones iniciales de la AEAT

9º En el escrito de alegaciones presentado por la AEAT, fechado el 26 de julio de 2016, se comienza aludiendo al acta previa de conformidad formalizada el 14 de enero de 2015 con la sociedad AAA, S.L., sin que en nada se altere lo ya indicado por nosotros en el precedente número 3º. Se añade, sin embargo, que AAA, S.L. fue declarada en concurso de acreedores por auto de 4 de septiembre de 2014 del Juzgado de lo Mercantil número 1 de Pamplona. Se extiende asimismo la AEAT en la exposición del contenido de los escritos cruzados entre la HFN y la AEAT, a propósito de este asunto, y de los argumentos esgrimidos por una y otra parte, cuyo estudio abordaremos más adelante.

10º Sobre el objeto del conflicto, dice la AEAT que dimana de una diferencia de calificación de las operaciones realizadas entre BBB y AAA, S.L. y pone de relieve lo que considera una contradicción entre el acta de inspección, en la que se pretendía el reembolso por la AEAT de las cuotas indebidamente ingresadas y el planteamiento del conflicto que, según la HFN *"surge porque la AEAT se niega, con perjuicio económico para la otra Administración y sin razones que lo justifiquen, a ejercer sus competencias en relación a la calificación jurídico-tributaria de las operaciones declaradas ante la Hacienda estatal"*.

A juicio de la AEAT, el objeto del conflicto no es su rechazo a ejercer sus competencias, sino el rechazo a reembolsar unas cantidades calificadas unilateralmente por la HTN como ingresos indebidos.

11º Centrado el problema en el procedimiento para solicitar la devolución de ingresos indebidos, el Director General de la AEAT reitera las consideraciones contenidas en su escrito de 28 de octubre de 2015, sosteniendo que *"la HFN carece de legitimación para solicitar directamente una devolución de ingresos indebidos puesto que su actuación no encuentra amparo en ninguno de los apartados del artículo 14.1"* del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real decreto 520/2005 de 13 de mayo (en adelante, RGRVA). Tampoco tiene la HFN poder de representación de AAA, S.L. para actuar en su nombre en una reclamación de devolución de ingresos indebidos.

Se opone igualmente a la afirmación de la HFN de que el citado procedimiento expuesto es jurídicamente inviable *"pues carece de interés económico para los obligados tributarios ninguno de los cuales ostenta realmente una verdadera legitimación para obtener de la AEAT la devolución, obviando que la propia HTN ha incoado un acta a AAA, SL en la que le niega el derecho a la devolución de las cuotas de IVA controvertidas y como consecuencia se determina una deuda tributaria de 663.202,25 euros"*.

12º Asimismo, el Director de la AEAT pasa a considerar en su escrito la situación concursal de AAA, S.L. señalando que *"resulta evidente que la deuda tributaria se ha generado con anterioridad a la declaración del concurso de acreedores"*, que, como ya hemos dicho, se produjo el 4 de septiembre de 2014.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2021, que se incluye tras el texto de esta Resolución.

En opinión de la AEAT, "el administrador concursal de AAA, S.L. debería haber solicitado la devolución de ingresos indebidos a la AEAT siguiendo el procedimiento previsto en el precitado artículo 14 del RD 520/2005 y, si la misma procediese, integrar dicho crédito en la masa activa del concurso.

A su vez, de conformidad con el artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, la HFN debería haber acudido al juzgado de lo mercantil a solicitar el pago de este crédito ya que siendo anterior a la declaración de concurso debería integrar la masa pasiva del concurso".

13° Respecto del punto de conexión, el Director General de la AEAT argumenta que el origen del conflicto se encuentra en la diferente calificación de la entidad que efectúa las entregas de bienes, como entidad establecida o no establecida en el territorio de aplicación del impuesto. Considera que sólo la AEAT tiene competencia para efectuar esta calificación, porque es ella quien ostenta la capacidad inspectora sobre BBB. Literalmente dice que el modo de actuar de la HFN "menoscaba las potestades administrativas de la AEAT, ya que la HTN califica como no establecido a efectos de IVA a un sujeto pasivo sobre el que la AEAT ostenta la competencia inspectora imponiendo sus consecuencias jurídicas a la AEAT".

Además, señala que "la actuación de la HFN, sin tener en consideración la competencia inspectora de la AEAT, puede provocar indefensión a los contribuyentes debido a la falta de coordinación entre administraciones, pudiéndose encontrar los obligados tributarios con dos pronunciamientos administrativos diferentes sobre la condición de establecido o no de BBB, cada uno de los cuales procedería de una administración tributaria diferente".

14° El escrito de alegaciones de la AEAT concluye solicitando a esta Junta Arbitral que declare:

"Que el acta de conformidad incoada por la HTN es contraria al reparto de competencias establecido en el Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra, al invadir competencias del Estado, y, en consecuencia, procede su anulación.

Que la solicitud de devolución de ingresos indebidos efectuada por la Hacienda Tributaria de Navarra no sigue el procedimiento establecido.

Que atender la solicitud de pago podría dar lugar al incumplimiento del orden de pago a los acreedores establecido en los artículos 154 y siguientes de la Ley 22/2003 de 9 de Julio, Concursal".

I.4. Periodo de instrucción

15° El Presidente de la Junta Arbitral, mediante resolución de 18 de octubre de 2016, ordenó que se trasladase a la HFN copia del escrito de alegaciones formuladas por la AEAT y de los documentos presentados por ella, declaró abierto el periodo de instrucción por un periodo máximo de dos meses y emplazó a las partes y a AAA, S.L. para que en dicho plazo aportaran cuantos medios de prueba interesaran a su derecho.

I.5. Puesta de manifiesto del expediente

16° Por Resolución del Presidente de la Junta Arbitral de 12 de septiembre de 2017 se puso de manifiesto el expediente, sin que ninguno de los emplazados hiciera uso de su derecho a formular alegaciones finales.

II. NORMAS APLICABLES

Para la resolución del conflicto se han tenido en cuenta:

- La Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (LORAFNA).
- 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.
- El Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (RJA), aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.
- La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).
- El Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real decreto 520/2005 de 13 de mayo (RGRVA)
- La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).
- La Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LFIVA).
- La Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal
- Así como las demás normas de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURIDICOS

III.1. Objeto del conflicto

18° Habida cuenta del diferente contenido de las pretensiones aducidas por las partes de este conflicto, resulta necesario comenzar aclarando cuál es su objeto.

Como ya hemos dicho en el número 0 de esta resolución, la HFN pretende que declaremos que la AEAT debe reconocer como ingresos indebidos los efectuados por BBB y que transfiera su importe a la Comunidad Foral de Navarra.

Sin embargo, como se indica en el número 14°, la AEAT solicita de esta Junta Arbitral tres declaraciones, a saber: 1) Que el acta de conformidad incoada por la HTN es contraria es contraria a Derecho por invadir competencias del Estado y, en consecuencia, procede su anulación. 2) Que la solicitud de devolución de ingresos indebidos efectuada por la Hacienda Tributaria de Navarra no sigue el procedimiento establecido. Y 3) que atender la solicitud de pago podría dar lugar al incumplimiento del orden de pago a los acreedores establecido en los artículos 154 y siguientes de la Ley 22/2003 de 9 de julio, Concursal.

19° En relación con la pretensión de la HFN no parece que se nos pida que declaremos que BBB efectuó un ingreso indebido en la AEAT, sino que ordenemos a la AEAT a efectuar dicha declaración y, como consecuencia de ello, que la AEAT reintegre a la HFN el importe de dicho ingreso.

Es evidente que nosotros no podemos efectuar una declaración de ingresos indebidos en el sentido del artículo 221 de la LGT puesto que nuestra función se circunscribe, en lo que ahora interesa, a conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente convenio a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales, y a resolver los conflictos en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos cuya exacción corresponde a la Comunidad Foral de Navarra.

De hecho, la HFN no nos pide que efectuemos dicha declaración, sino que declaremos que la AEAT debe realizarla. Entendemos que no es este exactamente el contenido de la pretensión de la HFN, sino -todo lo más- su consecuencia. Una interpretación lógica del texto literal de la solicitud nos lleva a considerar que lo pretendido por la HFN es una declaración de competencia para la exacción del IVA que grava la operación de entrega de bienes realizada por BBB, la cual sólo puede realizarse a partir de la calificación de dicha entrega como operación interior o como adquisición intracomunitaria. Es evidente que, según se califique de un modo u otro, la competencia para la exacción del impuesto corresponde a una u otra de las partes de este conflicto. En la hipótesis de que se estimara la pretensión de la HFN, la declaración de su competencia implicaría indirectamente que el ingreso se efectuó ante Administración incompetente para recibirlo, pero ello no significa que nos encontremos ante un procedimiento de devolución de ingresos indebidos que requeriría un acto administrativo previo o una resolución económico-administrativa o judicial que así lo declarase. En el presente caso, nuestra hipotética declaración de competencia de la HTN tendría simplemente como consecuencia el deber de la AEAT de remesar su importe a aquella sin necesidad de pronunciamiento alguno sobre su naturaleza de ingreso indebido, pronunciamiento que solo los obligados tributarios estarían legitimados para instar.

20° En cuanto a lo solicitado por la AEAT son también necesarias algunas observaciones.

En primer lugar, es obvio que nosotros no podemos pronunciarnos sobre una supuesta anulación del acta de conformidad suscrita por la administración concursal de AAA, S.L., aunque sí sobre si la HFN era o no competente para incoarla.

Tampoco parece que sea de nuestra incumbencia inmiscuirnos en las eventuales consecuencias que nuestra declaración pudiera tener en el proceso concursal en que AAA, S.L. estaba inmersa. Por eso debemos entender el tercer punto de su solicitud no tanto como una pretensión de la AEAT, sino como un argumento para defender, con una especie de reducción al absurdo, su rechazo de la solicitud de reintegro del impuesto ingresado por BBB.

21° En definitiva, el objeto de este conflicto consiste en determinar quién ostentaba la competencia para comprobar o investigar y, en su caso, aplicar y recaudar el IVA devengado en las operaciones de entregas de bienes de las que el conflicto dimana.

III.2. Sobre la concurrencia de dos hechos imponibles diferentes

22° Un aspecto que no es objeto de discusión entre las partes y que, sin embargo, tiene en este caso una influencia sustancial que ninguna de ellas ha puesto de relieve es el hecho de que calificar los hechos como operaciones interiores de entrega de bienes o como adquisiciones intracomunitarias significa optar entre dos hechos imponibles diferentes. No se trata sólo de que la calificación sea determinante de la competencia de

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2021, que se incluye tras el texto de esta Resolución.

una u otra Administración, sino de que la entrega interior de bienes es un hecho imponible netamente diferenciado de la adquisición intracomunitaria.

Es precisamente esta diferenciación la que en el presente caso conduce al debate sobre la competencia para exaccionar el tributo porque las partes no discrepan sobre la titularidad de la competencia para gestionar cada uno de ambos hechos imponibles. No se discute que la AEAT sería la Administración competente para exigir el IVA si BBB fuese una entidad establecida en territorio común; tampoco se niega que el IVA de una adquisición intracomunitaria realizada por AAA, S.L. correspondería a la HFN.

No estamos, por tanto, ante una discrepancia sobre la interpretación de la ley, sino ante un debate relativo a una circunstancia fáctica (si BBB está o no establecida en territorio común de aplicación del impuesto) que no sólo es determinante de la competencia, sino también del tipo de hecho imponible que ha tenido lugar.

III.3. Sobre la competencia de la HFN para comprobar las declaraciones de KOXKA TECHNOLOGIES S.L.

23° Sobre la premisa de la posible presencia de dos hechos imponibles diferentes, comenzaremos examinando la divergencia existente entre ambas administraciones respecto a la competencia de la HFN para formalizar el acta previa de inspección firmada en conformidad el 14 de enero de 2015.

24° Como hemos dicho, la AEAT defiende su competencia exclusiva para determinar si se dan o no las condiciones para considerar que BBB es un sujeto establecido en el territorio de aplicación del impuesto. Sin embargo, no podemos admitir que corresponda a la AEAT dicha competencia exclusiva que ningún precepto legal ampara y que se basa en la errónea creencia de que hay una especie de reparto o asignación de contribuyentes a una u otra Administración tributaria. Ese error arranca de la falsa premisa de que se investigan o comprueban personas y no hechos imponibles y es posible que pretenda tener su fundamento en las normas que distribuyen la competencia para investigar y comprobar el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre el Valor Añadido exigibles a obligados tributarios con domicilio fiscal en Navarra o territorio común.

En efecto, la regla 7ª del artículo 34 del Convenio establece los criterios de distribución de competencias para inspeccionar el Impuesto sobre el Valor Añadido, que es el tributo que ahora nos ocupa. En líneas generales, este precepto viene a asignar la competencia a la Administración del territorio en que radique el domicilio fiscal del sujeto pasivo (salvo que sólo realice operaciones en Navarra), pero no debemos perder de vista que se trata de la competencia para inspeccionar el IVA y eso no implica que la otra Administración no pueda ejercer competencias inspectoras para investigar otros hechos imponibles u otras obligaciones tributarias realizados o que recaigan sobre la persona o entidad respecto de la que no tiene potestad para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de pagar el IVA. Esto es algo que esta Junta Arbitral ya ha proclamado en anteriores ocasiones y que permite, por ejemplo, que cualquiera de las administraciones pueda comprobar las circunstancias fácticas que determinan si un obligado tributario tiene verdaderamente el domicilio fiscal en el territorio en el que lo ha declarado.

Por lo tanto, no podemos admitir que la AEAT ostente competencia exclusiva para investigar a BBB, aunque sí la tenga para comprobar si debe satisfacer el IVA por una entrega de bienes que dicha sociedad haya realizado, a cuyos efectos deberá determinar con carácter previo si esa sociedad no residente en España tiene o no un lugar fijo de negocios en el territorio de aplicación del impuesto.

Si trasladamos este mismo razonamiento al hecho imponible adquisiciones intracomunitarias y, habida cuenta de que tributan en Navarra dichas adquisiciones cuando se efectúan por sujetos pasivos que tributen exclusivamente a la Comunidad Foral de Navarra [art. 33.7.a) del Convenio], será la CFN quien ostente la competencia para investigar si se han producido dichas adquisiciones intracomunitarias, lo cual implica (a modo de lo que se llama "cuestión prejudicial" en el ámbito procesal) que la CFN puede comprobar por sí misma, o sirviéndose de la colaboración de otras administraciones, si la entidad no residente que realiza la entrega está o no establecida en el territorio de aplicación del IVA en España. Véase al respecto la STS núm. 509/2018, de 23 de marzo que acogió la tesis defendida por esta Junta Arbitral en la resolución del conflicto 93/2015.

III.4. Sobre la calificación de la operación y nuestra competencia para realizarla

25° Con tales premisas, el siguiente paso de nuestro razonamiento debería consistir en determinar si BBB tiene o no un lugar fijo de negocios en el territorio de aplicación del impuesto para deducir de ello si nos encontramos ante una entrega de bienes o una adquisición intracomunitaria.

En este punto nos encontramos con la dificultad de que el debate entre las partes no se ha polarizado en tal cuestión y la AEAT ha orillado la aportación pruebas de la existencia de establecimiento permanente de BBB en el territorio de aplicación del impuesto. En semejante escenario podríamos dar lugar a que la AEAT alegase indefensión si atendemos sólo a las evidencias aportadas por la HFN, pero esta objeción sería fácilmente

rechazable si tenemos en cuenta que ambas partes han admitido que BBB es una entidad no residente en España. La carga de la prueba de la existencia de un lugar fijo de negocios en el territorio de aplicación del impuesto recae, por tanto, en quien lo afirma, es decir, en la AEAT. En estas condiciones, la AEAT no podría invocar haber padecido ningún tipo de indefensión porque, de existir, habría sido provocada por ella misma al no haber asumido y cumplimentado la carga procesal que sobre ella pesaba.

26° Así pues, las normas de reparto de la carga de la prueba en un procedimiento contradictorio permiten a esta Junta Arbitral llegar al convencimiento de que BBB carece de lugar fijo de negocios en el territorio de aplicación del impuesto, de donde se deduce que el hecho imponible realizado ha sido el de adquisición intracomunitaria, el sujeto pasivo es AAA, S.L. y la competencia para exaccionar el impuesto corresponde a la HFN.

Así pues, podemos responder a la primera cuestión formulada por la AEAT diciendo que el acta de conformidad incoada por la HTN está ajustada a Derecho en lo que a nosotros corresponde decidir, es decir, no invade competencias del Estado.

III.5. Sobre el procedimiento para hacer valer el derecho de reembolso del impuesto

27° Defiende la AEAT que el procedimiento para obtener el reembolso debería haber sido el de devolución de ingresos indebidos del artículo 221 LGT.

No hace falta extenderse mucho para rechazar esta alegación porque nos encontramos ante un conflicto de competencia entre Administraciones tributarias y no ante un procedimiento de aplicación del tributo. Es por eso que la legitimación para iniciar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos corresponde sólo a quien efectuó el ingreso o a quien, en aplicación de normas tributarias, se ha visto obligado a soportar su repercusión.

Es claro que la HFN carece de legitimación para iniciar dicho procedimiento y tampoco puede hacerlo en uso de un poder de representación que los legitimados no le han concedido.

28° El procedimiento de devolución de ingresos indebidos podría haber sido iniciado de oficio por la AEAT, en cuyo caso este conflicto habría perdido su objeto porque el reconocimiento del derecho a la devolución implicaría la calificación del hecho imponible como adquisición intracomunitaria, el reconocimiento de la competencia de la CFN y la inhibición de la AEAT.

Pero lo cierto es que la AEAT no ha iniciado dicho procedimiento y su inactividad no puede ser argumento para impedir a la CFN ejercer su derecho.

III.6. Sobre si la HFN puede decidir unilateralmente que le corresponde la competencia para exaccionar el impuesto: inadmisibilidad del conflicto.

29° Tiene razón a la AEAT cuando defiende que la HFN y, en concreto, el actuario que instruyó el acta de inspección a AAA, S.L., no puede decidir unilateralmente que el impuesto corresponde a la HFN y que la AEAT está obligada a resarcirla remesando la cuota pagada por BBB. Pero una atenta lectura del acta de inspección permite deducir que no es eso lo que hizo el inspector actuación, a pesar de utilizar la expresión "ingreso indebido" para referirse al efectuado por la entidad no residente.

En efecto, el acta no se refiere a ingresos indebidos en el sentido del artículo 221 de la LGT ni al procedimiento para hacerlos efectivos previsto en el RGRVA. El actuario se ha limitado a emitir una opinión sobre la titularidad de la competencia para exigir el IVA que grava la operación realizada entre BBB y AAA, S.L.; y a firmar un acta de con AAA, S.L. en la que propone que se declare la obligación de esta última de ingresar el IVA en la HFN, obligación a la que presta conformidad el sujeto pasivo. Esta acta se ha transformado, ope legis, en liquidación provisional (no tenemos elementos para pensar que no haya sido así) pero la obligación tributaria así declarada no ha sido ejecutada por expresa voluntad de la HFN que ha optado por "solicitar" el pago a la AEAT "a través del convenio firmado entre ambas para realizar las remesas de ingresos tributarios realizados en administración no competente".

"Por esta razón -sigue diciendo el acta- no se entrega carta de pago alguna al contribuyente". En otras palabras, la HFN no se da por satisfecha de la deuda de AAA, S.L., sino que utiliza la vía del arreglo entre administraciones para solventarla, arreglo que requiere conformidad de la AEAT y que ha desembocado en este conflicto al no lograrla.

30° En definitiva, lo que ha ocurrido es que la HFN, en el curso del procedimiento de inspección a AAA, S.L., ha tenido conocimiento formal de la realización de un ingreso en Administración que la propia HFN considera incompetente. Ahora bien, en lugar de interrumpir en ese momento el procedimiento para ponerlo en conocimiento de la AEAT, recabar su opinión y obtener, en su caso, su conformidad declinando su

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2021, que se incluye tras el texto de esta Resolución.

competencia, la HFN prefirió continuar la inspección hasta el final y solicitar en ese momento el reintegro de las cuotas satisfechas por BBB.

Esta apreciación nos lleva a replantear el tema de la admisibilidad del conflicto, a causa de una posible extemporaneidad de su planteamiento, porque es evidente que la HFN ya tenía conocimiento formal de la supuesta invasión de su competencia el día en que fue suscrita, es decir, el 14 de enero de 2015. Pero, además, de la lectura del acta se desprende que unos meses antes de esa fecha, la Inspección de la HFN había llegado ya a la conclusión de que se había producido una invasión de su competencia con una declaración e ingreso realizado indebidamente en la AEAT. Leemos en el acta:

"Por todo lo anterior y por lo expuesto por el obligado tributario en la diligencia de 26 de noviembre de 2014 y en la presente Acta, se concluye que las cuotas de IVA reflejadas por BBB en sus facturas, expedidas con el NIF YYY, han sido repercutidas de manera indebida, dado que las operaciones citadas han de entenderse como adquisiciones intracomunitarias realizadas por AAA, S.L., de acuerdo con los artículos 13 y 32 de la Ley Foral 19/1992, del IVA."

De acuerdo con el artículo 14 del RJA, el planteamiento de un conflicto ante la Junta Arbitral debe ir precedido por un requerimiento de inhibición dirigido a la Administración que se estime incompetente y dicho requerimiento "se realizara en el plazo máximo de dos meses a contar desde la fecha en que la Administración que se considere competente tuviera conocimiento del acto o disposición que a su juicio vulnera los puntos de conexión establecidos en el Convenio Económico".

El requerimiento a que se refiere este precepto fue efectuado por la HFN el día 24 de septiembre de 2015, con notable retraso respecto de la fecha en que debió haberse producido, si tenemos en cuenta que la HFN tuvo conocimiento formal del ingreso efectuado en la AEAT, que es el acto que supuestamente había invadido su competencia por vulneración de los puntos de conexión establecidos en el Convenio.

31º Esta conclusión nos impide entrar en las restantes cuestiones sustantivas formuladas por las partes, como es el caso, por ejemplo, de la incidencia del procedimiento concursal en que incurrió AAA, S.L.

IV. ACUERDO Y FORMULA DE EJECUCION

En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral ha decidido inadmitir el presente conflicto, sin que sea necesario un pronunciamiento sobre la fórmula de ejecución.

V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, 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

TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN SEGUNDA
Sentencia de 21 de enero de 2021

SENTENCIA nº 43/2021

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. (...), presidente
D. (...)
D. (...)
D. (...)
D. (...)
D. (...)
D. (...)
D. (...)
D.^a. (...)

En Madrid, a 21 de enero de 2021.

Esta Sala ha visto Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Magistrados indicados al margen, el recurso contencioso-administrativo registrado con el nº **68/2020**, interpuesto por el procurador don (...), en nombre y representación de la **COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA**, contra la Resolución de la Junta Arbitral del convenio económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 18 de diciembre de 2019, recaída en el conflicto arbitral nº 92/2015. Ha sido parte demandada, la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada y asistida por el abogado del Estado.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Mediante escrito de 28 de febrero de 2020, el procurador don (...), en nombre y representación de la Comunidad Foral de Navarra, interpuso recurso ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, contra la resolución de la Junta Arbitral mencionada de 18 de diciembre de 2019, recaída en el conflicto arbitral nº 92/2015.

Se tuvo por interpuesto el recurso jurisdiccional por diligencia de ordenación de 28 de febrero de 2020.

SEGUNDO.- Mediante la propia diligencia citada, se acordó requerir a la Junta Arbitral del Convenio para que, en el plazo de veinte días, remitiese el expediente administrativo y practicase los emplazamientos a los interesados que ordena el artículo 49 de la Ley de esta Jurisdicción.

El Abogado del Estado, mediante escrito de 20 de mayo de 2020, se persona como parte recurrida en el presente recurso contencioso administrativo.

TERCERO.- Por virtud de diligencia de ordenación de 23 de abril de 2020 se tuvo por personada a la Administración demandada y por recibido el expediente administrativo y, comprobados los emplazamientos requeridos en el artículo 49 de la LJCA, se dio traslado del citado expediente a la representación procesal de la Comunidad Foral de Navarra para que, en el plazo de veinte días, formalizase la demanda, lo que efectuó el 22 de junio de 2020.

CUARTO.- En su demanda, tras relatar los hechos que se consideran relevantes, la Administración foral formula su pretensión en el suplico, interesado de este Tribunal Supremo lo siguiente, transcrito literalmente:

"... Que, teniendo por presentado este escrito, lo admita; tenga con él por formulada demanda en autos del recurso contencioso-administrativo núm. 68/2020; y, previa la correspondiente tramitación, se

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 18 de diciembre de 2019 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 92/2015

sirva dictar sentencia por la que se estime íntegramente el presente recurso, y en consecuencia declare que la recurrida Resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 18 de diciembre de 2019, en el conflicto nº 92/2015, es nula de pleno derecho o, subsidiariamente, resulta contraria al ordenamiento jurídico, acordando su anulación, declarando, en su lugar, que procede la retroacción del expediente para que la Junta Arbitral resuelva sobre la discrepancia planteada, o, subsidiariamente, que declare que los ingresos efectuados por BBB, por importe de 663.202,25 €, derivados de cuota de IVA fueron indebidamente repercutidas a AAA y soportadas por esta entidad en operaciones correspondientes a los meses de octubre a diciembre de 2010 y a los periodos anuales de 2011 y 2012, debiendo transferir la AEAT directamente a la Comunidad Foral tal importe...".

QUINTO.- Mediante diligencia de ordenación de 23 de junio de 2020 se tuvo por formalizada la demanda, de la que se dio traslado al Abogado del Estado para que, en el plazo de veinte días, la contestase. Mediante escrito de 21 de julio de 2020 formuló éste su escrito de contestación a la demanda, en que solicita sentencia que desestime el recurso, por adecuarse al ordenamiento jurídico el acto impugnado o, para el caso de entender que debió admitirse el conflicto, ordene la retroacción de actuaciones para que la Junta Arbitral se pronuncie sobre el fondo del asunto o, subsidiariamente, desestime el recurso en cuanto al fondo.

Por decreto de 22 de julio de 2020, se une el escrito de contestación del Abogado del Estado y, al no haberse solicitado el recibimiento a prueba ni estimarse necesaria la celebración de vista pública, se concedió a la parte demandante el plazo de diez días para la formulación de conclusiones sucintas, lo que llevó a cabo en escrito de 14 de agosto de 2020, suplicando a la Sala lo mismo que había solicitado en su escrito de demanda.

SEXTO.- Por diligencia de 1 de septiembre de 2020 se otorga a la Administración demandada el plazo de diez días para que formulase su contestación, lo que efectuó en escrito de 7 de septiembre de 2020, remitiéndose a lo alegado al respecto en el escrito de contestación a la demanda.

SÉPTIMO.- Por diligencia de ordenación de 13 de marzo de 2020 se tiene por evacuado el trámite de conclusiones por el Abogado del Estado y por el Letrado de la Comunidad Foral de Navarra, quedando el litigio pendiente de señalamiento para votación y fallo por su turno.

OCTAVO.- Por providencia de 25 de septiembre de 2020 se declaran concluidas las actuaciones y pendientes de señalamiento para deliberación, votación y fallo cuando por turno corresponda.

Por providencia de 22 de octubre de 2020 se señaló para deliberación, votación y fallo de este recurso, el día 12 de enero de 2021, día en que efectivamente se deliberó y votó.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Es objeto de impugnación en este proceso la resolución de la Junta Arbitral de Navarra de 18 de diciembre de 2019, recaída en el conflicto arbitral nº 92/2015.

La decisión impugnada consiste en la inadmisión del conflicto por su extemporánea promoción, a la vista de lo establecido en el artículo 14 del Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo. Tal resolución, en tanto cercena el impulso y decisión del conflicto, por existir una causa en el ordenamiento jurídico que lo impide -la interposición fuera de plazo-, hace inviable reconocer cualquier efecto a las consideraciones que efectúa la resolución de la Junta Arbitral acerca de la competencia en liza entre las dos administraciones en pugna, salvo las que sirvieran, en su caso, para determinar con certeza el plazo de dos meses a que se refiere el artículo 14.

SEGUNDO.- Los términos en que fundamenta la declaración de inadmisibilidad del conflicto la resolución objeto de impugnación.

La resolución de la Junta Arbitral creada y regulada por el Convenio económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra razona, a propósito de la extemporaneidad del conflicto planteado por ésta, lo siguiente (el subrayado forma parte de esta sentencia):

"[...] III.6. Sobre si la HFN puede decidir unilateralmente que le corresponde la competencia para exaccionar el impuesto: inadmisibilidad del conflicto.

29º Tiene razón a la AEAT cuando defiende que la HFN y, en concreto, el actuario que instruyó el acta de inspección a AAA, no puede decidir unilateralmente que el impuesto corresponde a la HFN y que la AEAT está obligada a resarcirla remesando la cuota pagada por BBB. Pero una atenta lectura del acta de

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 18 de diciembre de 2019 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 92/2015

inspección permite deducir que no es eso lo que hizo el inspector actuación, a pesar de utilizar la expresión "ingreso indebido" para referirse al efectuado por la entidad no residente.

En efecto, el acta no se refiere a ingresos indebidos en el sentido del artículo 221 de la LGT ni al procedimiento para hacerlos efectivos previsto en el RGRVA. El actuario se ha limitado a emitir una opinión sobre la titularidad de la competencia para exigir el IVA que grava las operaciones realizadas entre BBB y AAA, y a firmar un acta con AAA en la que propone que se declare la obligación de esta última de ingresar el IVA en la HFN, obligación a la que presta conformidad el sujeto pasivo. Esta acta se ha transformado, ope legis, en liquidación provisional (no tenemos elementos para pensar que no haya sido así) pero la obligación tributaria así declarada no ha sido ejecutada por expresa voluntad de la HFN que ha optado por "solicitar" el pago a la AEAT "a través del convenio firmado entre ambas para realizar las remesas de ingresos tributarios realizados en administración no competente"

"Por esta razón -sigue diciendo el acta- no se entrega carta de pago alguna al contribuyente". En otras palabras, la HFN no se da por satisfecha de la deuda de AAA., sino que utiliza la vía del arreglo entre administraciones para solventarla, arreglo que requiere conformidad de la AEAT y que ha desembocado en este conflicto al no lograrla.

30º En definitiva, lo que ha ocurrido es que la HFN, en el curso del procedimiento de inspección a AAA, ha tenido conocimiento formal de la realización de un ingreso en Administración que la propia HFN considera incompetente. Ahora bien, en lugar de interrumpir en ese momento el procedimiento para ponerlo en conocimiento de la AEAT, recabar su opinión y obtener, en su caso, su conformidad declinando su competencia, la HFN prefirió continuar la inspección hasta el final y solicitar en ese momento el reintegro de las cuotas satisfechas por BBB.

Esta apreciación nos lleva a replantear el tema de la admisibilidad del conflicto, a causa de una posible extemporaneidad de su planteamiento, porque es evidente que la HFN ya tenía conocimiento formal de la supuesta invasión de su competencia el día en que fue suscrita, es decir, el 14 de enero de 2015. Pero, además, de la lectura del acta se desprende que unos meses antes de esa fecha, la Inspección de la HFN había llegado ya a la conclusión de que se había producido una invasión de su competencia con una declaración e ingreso realizado indebidamente en la AEAT. Leemos en el acta:

"Por todo lo anterior y por lo expuesto por el obligado tributario en la diligencia de 26 de noviembre de 2014 y en la presente Acta, se concluye que las cuotas de IVA reflejadas por BBB en sus facturas, expedidas con el NIF N0043015G, han sido repercutidas de manera indebida, dado que las operaciones citadas han de entenderse como adquisiciones intracomunitarias realizadas por AAA, de acuerdo con los artículos 13 y 32 de la Ley Foral 19/1992, del IVA".

De acuerdo con el artículo 14 del RJA, el planteamiento de un conflicto ante la Junta Arbitral debe ir precedido por un requerimiento de inhibición dirigido a la Administración que se estime incompetente y dicho requerimiento "se realizará en el plazo máximo de dos meses a contar desde la fecha en que la Administración que se considere competente tuviera conocimiento del acto o disposición que a su juicio vulnera los puntos de conexión establecidos en el Convenio Económico".

El requerimiento a que se refiere este precepto fue efectuado por la HFN el día 24 de septiembre de 2015, con notable retraso respecto de la fecha en que debió haberse producido, si tenemos en cuenta que la HFN tuvo conocimiento formal del ingreso efectuado en la AEAT, que es el acto que supuestamente había invadido su competencia por vulneración de los puntos de conexión establecidos en el Convenio.

31º Esta conclusión nos impide entrar en las restantes cuestiones sustantivas formuladas por las partes, como es el caso, por ejemplo, de la incidencia del procedimiento concursal en que incurrió AAA. [...]"

TERCERO.- La regulación del plazo para plantear el conflicto ante la Junta Arbitral.

El artículo 14 del mencionado Reglamento de la Junta Arbitral se regula el plazo de planteamiento de los conflictos, en los siguientes términos:

[...]" Artículo 14. Procedimiento a seguir para el inicio de los conflictos que se planteen entre Administraciones tributarias.

En los conflictos que se planteen entre Administraciones tributarias, exceptuando los previstos en el artículo 15 de este Reglamento, se seguirá en la iniciación el procedimiento siguiente:

1. Como requisito para la admisión del conflicto será necesario que antes de su planteamiento la Administración tributaria que se considere competente haya requerido la inhibición a la que estime

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 18 de diciembre de 2019 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 92/2015

incompetente, reclamando así su competencia, y que esta última Administración haya rechazado el requerimiento, ratificándose en su competencia expresa o tácitamente.

El mencionado requerimiento se realizará en el plazo máximo de dos meses a contar desde la fecha en que la Administración que se considere competente tuviera conocimiento del acto o disposición que a su juicio vulnera los puntos de conexión establecidos en el Convenio Económico.

En el escrito de requerimiento se especificarán con claridad los actos o disposiciones viciadas, así como los fundamentos de derecho.

En el caso de que ninguna Administración se considere competente, deberá haberse producido la declaración de incompetencia de una Administración a favor de otra y la decisión de ésta en el sentido de inhibirse a su vez.

Se entiende que una Administración tributaria se ratifica tácitamente en su competencia cuando no atienda el requerimiento de inhibición en el plazo de un mes desde su recepción. Asimismo, se entenderá que una Administración tributaria no se considera competente cuando no atienda la declaración de incompetencia de la otra Administración.

En los casos a que se refiere el apartado 5 del artículo 43 del Convenio Económico, transcurrido el plazo de cuatro meses a que dicho apartado se refiere sin que exista conformidad por parte de ambas Administraciones, ya no será necesario efectuar el requerimiento o declaración de incompetencia a que se refiere el primer párrafo de este apartado para poder plantear el conflicto.

2. Los conflictos se promoverán en el plazo de un mes a contar desde la ratificación expresa o tácita a que se refiere el apartado anterior, mediante escrito dirigido al Presidente de la Junta Arbitral en el que se harán constar los extremos siguientes, en relación con el conflicto:

a) La Administración tributaria que lo plantea.

b) La Administración tributaria contra la que se plantea.

c) Todos los datos que permitan identificar el supuesto concreto objeto del conflicto.

d) Los antecedentes y razonamientos en los que se fundamenta la reclamación de competencia o, en su caso, la inhibición [...]."

De la regulación reglamentaria se desprenden las siguientes notas distintivas de ese régimen:

a) Es preciso, antes de formalizar el conflicto, formular un requerimiento a la Administración que, según la requirente, haya ejercido indebidamente una competencia fiscal.

b) Tal requerimiento ha de formularse en el plazo de dos meses desde la fecha en que la Administración que se considere competente tuviera conocimiento del acto o disposición que a su juicio vulnera los puntos de conexión establecidos en el Convenio Económico.

c) Se trata, por tanto, de un *dies a quo* que el reglamento no precisa en una fecha exacta, sino que la sitúa a partir del conocimiento administrativo sobre la actividad de la administración requerida vulneradora -a juicio de la requirente- del régimen competencial.

d) En el apartado 2 se regula un segundo plazo, el de formalización del conflicto arbitral propiamente dicho: "...Los conflictos se promoverán en el plazo de un mes a contar desde la ratificación expresa o tácita a que se refiere el apartado anterior, mediante escrito dirigido al Presidente de la Junta Arbitral en el que se harán constar los extremos siguientes, en relación con el conflicto...".

e) Obviamente, sólo los casos en que el requerimiento previo no sea atendido o lo sea en sentido de que la Administración requerida se reafirma en su competencia darán lugar a la necesidad del conflicto y a la entrada en juego del plazo del mes para su planteamiento.

f) En la mecánica descrita, la mera formulación tardía del requerimiento previo hace inviable la entrada en juego del plazo para plantear el conflicto, aunque luego se observe el plazo del mes a contar desde la ratificación expresa o tácita en respuesta a tal requerimiento.

CUARTO.- Consideraciones jurídicas sobre el asunto.

Resulta obvio que el conflicto que nos ocupa se promovió fuera del plazo establecido al efecto en el mencionado precepto reglamentario, debido a que el requerimiento de inhibición se efectuó con notable exceso temporal a partir de la fecha de extensión del acta de conformidad, en la que se hace evidente -al menos desde entonces- el conocimiento por parte de la Hacienda foral de que la AEAT había ejercitado una

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 18 de diciembre de 2019 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 92/2015

competencia -previa valoración del presupuesto de hecho en que se sustentan los dos hechos imposables a que acertadamente se refiere la resolución de la Junta Arbitral- de forma que se reputaba indebida.

Sin considerar el seguro conocimiento de la competencia indebidamente ejercida por la AEAT -en esa fase, así sentida, al margen de la cual asistiera la razón- al menos desde el acta de conformidad se hace palmario y evidente que la Hacienda foral conoce que el sujeto pasivo comprobado había ingresado el IVA repercutido en la Hacienda estatal. A fin de esclarecer el problema de fondo, transcribimos en lo pertinente la resolución de la Junta Arbitral:

"[...] 1º El día 13 de noviembre de 2015 se presentó ante esta Junta Arbitral un escrito del Consejero de Hacienda y Política Financiera de la Comunidad Foral de Navarra promoviendo un conflicto positivo de competencias entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) y la Hacienda Tributaria de Navarra, hoy denominada Hacienda Foral de Navarra (en adelante, HFN, y con esta denominación nos referiremos a ella, independientemente del momento al que se remonte su actuación), al amparo del artículo 51 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio), y del artículo 12 del Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo (en adelante, RJAN), para resolver la discrepancia suscitada respecto al derecho de cobro de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) correspondientes a las entregas de bienes realizadas a la mercantil AAA por la entidad BBB en operaciones correspondientes a los meses de octubre a diciembre de 2010, y a los períodos anuales de 2011 y 2012.

2º El conflicto trae causa de una solicitud efectuada por la HFN a la AEAT, el 29 de enero de 2015, de reembolso de ingresos tributarios en Administración no competente, por importe de 663.202,25 euros en concepto de IVA. Entiende la HFN que el principio de coordinación entre Administraciones previsto en el artículo 5 del Convenio Económico y los acuerdos alcanzados entre la AEAT y la HFN, de fecha 29 de enero de 2006, permiten considerar que esta cifra fue indebidamente ingresada en la AEAT por la entidad BBB, en lugar de ser ingresadas en la HFN por AAA.

3º Junto con la solicitud se entregó a la AEAT el acta previa de conformidad A2864134, instruida por la HFN a AAA y suscrita en conformidad el día de 14 de enero de 2015. En dicha acta se afirma que se ha comprobado que BBB es una entidad domiciliada en (...) (Alemania) que opera en el territorio de aplicación del IVA con un NIF de entidad no establecida. Dicha entidad pertenece al grupo DDD, del que forman parte varias compañías, transformadoras o comerciales, repartidas en varios países. En España hay una empresa del grupo (EEE), domiciliada en (España), que no ha tenido ninguna relación comercial con AAA. Desde 2010 hasta comienzos de 2012, BBB realizó entregas de bienes a AAA, que fueron expedidos desde Alemania hasta la fábrica de la destinataria ubicada en (Navarra). BBB autoliquidó el IVA por operaciones interiores e ingresó el importe de la liquidación en la AEAT. El impuesto fue repercutido en factura y AAA lo dedujo en sus declaraciones ante la HFN como IVA soportado.

Sin embargo, a partir de 2012, "aunque se sigue documentando los envíos con facturas y albaranes idénticos en cuanto a formato, contenido y procedencia del material, esta forma de actuar se modifica y se deja de repercutir el IVA y, tanto por la expedidora BBB como por la receptora AAA, se comienza a declarar las operaciones como entregas exentas en Alemania y adquisiciones intracomunitarias en España, respectivamente.

En el análisis de las facturas, de los albaranes y demás elementos disponibles por el actuario se observa que:

- El proveedor BBB, es una empresa establecida en Alemania que en España no ha tenido ningún establecimiento que interviniera en las entregas de los bienes a AAA. De hecho, no ha tenido en España personal propio ni ha realizado compras ni gastos de ningún tipo.

- El material (tubos de cobre) se fabricaba en Alemania y se expedía directamente desde allí a Navarra.

- En cada albarán consta el nombre de la persona responsable del envío en cada caso. Se trata de personas no residentes en España".

Así pues, las operaciones realizadas desde 2010 hasta 2012, se calificaron por el actuario como adquisiciones intracomunitarias en el acta de inspección, concluyendo que BBB no era sujeto pasivo y no tenía derecho a repercutir el impuesto, que debería haber sido ingresado por AAA en la HFN. Incluso si se tratase de operaciones interiores, el impuesto debería haber sido liquidado e ingresado en la HFN por AAA como sujeto pasivo adquirente, al ser entidad no establecida en el territorio de aplicación del impuesto quien realizó la entrega.

Así pues, el actuario propuso regularizar la situación tributaria del contribuyente mediante una liquidación en la que se rectificaron sus autoliquidaciones eliminando la deducción del IVA indebidamente repercutido por BBB. De ello resultó una cuota a ingresar de 663.202,25 euros.

Sin embargo, la cuota no fue exigida a AAA, basándose el actuario en un argumento que, por ser esencial para entender el caso, transcribimos literalmente:

"Ese ingreso indebido de IVA que se ha realizado en la Hacienda Estatal será solicitado por la Hacienda Foral de Navarra a la AEAT a través del convenio firmado entre ambas para realizar las remesas de ingresos tributarios realizados en administración no competente. Por esa razón, no se entrega carta de pago alguna al contribuyente, ni se calculan intereses de demora, dado que la conclusión número 2 del acuerdo con la AEAT establece que el importe a ingresar por la Administración competente sólo alcanzará el importe indebidamente ingresado por el obligado tributario".

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 18 de diciembre de 2019 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 92/2015

El acta fue firmada en conformidad por el actuario y por el representante de la entidad "CCC", administrador concursal del obligado tributario.

4º La HFN, en fecha 27 de febrero de 2015, remitió la documentación obrante en su poder en relación a estas operaciones a la AEAT, atendiendo así el requerimiento que ésta le había efectuado. En concreto, según la HFN, se aportó copia de los albaranes y un documento elaborado por AAA con la relación de facturas donde se detalla el período correspondiente a cada una de ellas [...].

En resumen, tomando en cuenta que el requerimiento se formuló por la Hacienda Navarra el 24 de septiembre de 2015, fuera del plazo fatal previsto en el artículo 14 RJA, es acertada la resolución de la Junta Arbitral que así lo declara.

Todo ello al margen de la consideración de que la comunicación o intimación de la HFN 21 de febrero de 2015 no fue sino la respuesta a un previo requerimiento dirigido a la Hacienda foral por la AEAT, por lo que no puede hacer las veces de tal requerimiento a fin de anticipar la fecha de su realización, además de que el contenido de tal comunicación no supone, sino implícitamente, controversia alguna sobre la competencia, fundada a su vez en los dos posibles hechos imponibles alternativamente acaecidos y, estos, a su vez, dependientes del dato de hecho de si BBB es una entidad no establecida, esto es, si estamos ante una operación interior de entrega de bienes o, por el contrario, de una adquisición intracomunitaria de bienes, pues de esa calificación disyuntiva dependía la determinación de la Administración competente.

En cualquier caso, aun aceptando que tal actividad de 21 de febrero de 2015 tuviera la naturaleza de requerimiento, a fin de observar el plazo bimestral, que el acuerdo de la Delegación Especial de la AEAT en Madrid, de 14 de mayo de 2015, que desestimó la petición de reembolso que formuló la HFN determinaría, entonces, el *dies a quo* el plazo de un mes para plantear el conflicto, que sólo fue promovido el 24 de septiembre siguiente, igualmente fuera de plazo, aun aceptando dialécticamente tales datos.

Por último, se ha de advertir que el decaimiento del derecho procedimental a confiar el conflicto a la resolución dirimente de la Junta Arbitral no supone *per se* la pérdida del derecho de fondo, que ha quedado aquí imprejuizado, esto es, el pretendido derecho a ser reembolsado por la AEAT de la suma percibida por BBB, que el conflicto inadmitido ha dejado sin resolver, dado que la relación jurídica arbitral no quedó válidamente constituida, dada la inobservancia del plazo. Es cierto que los muy limitados plazos de ejercicio -si se los compara con los de prescripción, más prolongados y susceptibles de interrupción- puede dejar sin resolver muchos de los eventuales conflictos materiales, pero ello no significa que, por mero reglamento, la inadmisión determine la definitiva pérdida material del derecho incorporado a la pretensión.

Dicho lo cual, no podemos pronunciarnos sobre las afirmaciones de la resolución que, en orden al razonar sobre el sentido de la resolución final de inadmisión, parecen establecer la conclusión de que la competencia para percibir y regularizar el IVA, en el periodo debatido, asistía a la HTN, pues tal argumentación, situada en su contexto propio, no es conciliable con lo que finalmente se declara. Esto es, no puede interpretarse, como hace la Administración demandante, que la Junta Arbitral le otorga el derecho de reembolso postulado en un procedimiento que no ha llegado a nacer por causa directamente imputable a dicha Administración.

Todo ello sin perjuicio de las acciones que pudiera ejercitar la HTN para hacer valer el derecho que sostiene y sobre el que no podemos pronunciarnos.

QUINTO.- Conforme dispone el artículo 139.2 de la Ley de la Jurisdicción, procede imponer las costas a la Comunidad Foral de Navarra. A tal efecto, la Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el apartado 3 de ese precepto legal, señala como cifra máxima a que asciende su imposición, por todos los conceptos, la de 3.000 euros. Para la fijación de dicha cantidad se tienen en cuenta los criterios seguidos habitualmente por esta Sala en razón de las circunstancias del asunto y de la dificultad que comporta, así como de la actividad desplegada por la Administración recurrida en su oposición a las pretensiones de la demanda.

FALLO

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

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo nº **68/2020**, interpuesto por el procurador Sr. de (...), en nombre y representación de la Comunidad Foral de Navarra, contra la resolución de la Junta Arbitral del convenio económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 18 de diciembre de 2020, recaída en el conflicto arbitral nº 92/2015, con imposición de las

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 18 de diciembre de 2019 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 92/2015

costas del proceso a la Administración demandante, hasta el límite económico fijado en el último fundamento jurídico.

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

Así se acuerda y firma.