

Conflicto: 140/2020
Promotor: Comunidad Foral de Navarra
Administraciones en conflicto: Comunidad Foral de Navarra y Administración General del Estado
Objeto: coordinación entre administraciones
Fecha de la resolución: 20 de abril de 2021

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

En Pamplona, a 20 de abril de 2021, la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, integrada por don (...) (Presidente), don (...) y don (...) (Vocales) y doña (...) (Secretaria), en el conflicto de competencias número 140/2020, planteado por la Consejera de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra frente a la Administración tributaria del Estado, en relación con las actuaciones de liquidación provisional practicadas a la entidad AAA, NIF XXX, por el concepto del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), de los periodos de 2015 a 2018, ambos incluidos, adopta la siguiente resolución de la que ha sido ponente don (...):

I. ANTECEDENTES

I.1. Planteamiento del conflicto

1º El día 31 de agosto de 2020, la Consejera de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra presentó escrito mediante el que se promovió un conflicto para resolver la discrepancia suscitada respecto a las actuaciones de liquidación provisional practicadas sobre la entidad AAA, NIF XXX, por el IVA de los periodos de 2015 a 2018, ambos incluidos.

2º En el citado escrito se afirma que AAA es una entidad domiciliada fiscalmente en Suecia y que, a efectos de IVA, opera en España sin establecimiento permanente, y se dedica en España a la venta de vehículos autobuses.

Por otra parte, la entidad BBB, con NIF YYY, dedicada a la construcción de carrocerías de vehículos automóviles y con domicilio fiscal en CCC (Navarra), viene declarando el 100 por 100 de sus operaciones a la Hacienda Foral de Navarra (en adelante HFN), correspondiendo a la Administración de la Comunidad Foral las competencias de gestión e inspección, a efectos de IVA.

3º El día 18 de febrero de 2020, AAA solicitó a la HFN la devolución de 1.622.411,59 euros. La solicitud derivaba de una actuación inspectora de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT), que consideró esa cantidad indebidamente ingresada en la HFN (por no estar sujeta la venta de BBB a AAA) y, por tanto, indebidamente repercutida a AAA por la entidad BBB. Las actuaciones habían concluido con acta de conformidad nº 81960721, de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid, y liquidación provisional con una deuda tributaria a ingresar por importe de 3.555.806,62 euros.

La AEAT tuvo en cuenta la tesis jurisprudencial de la regularización íntegra, que le impide practicar liquidación a AAA por el IVA indebidamente repercutido, pero decidió no aplicarla al caso porque las competencias de gestión e inspección tributaria respecto de los sujetos pasivos que realizaron los ingresos ante las Haciendas Forales corresponden a éstas. Las Haciendas Forales son las que han de verificar si se cumplen los requisitos establecidos en la normativa tributaria, a saber, si efectivamente el ingreso realizado fue o no indebido y si procede el reconocimiento del derecho a su devolución.

4º El día 2 de julio de 2020, el Director Gerente de la Hacienda Foral de Navarra requirió de inhibición a la AEAT, de conformidad con lo establecido en el artículo 14 del Reglamento de

la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, RJA), por la no paralización del procedimiento de inspección tributaria seguido frente a AAA, que tuvo por objeto el IVA de los periodos de septiembre a diciembre de 2015, 2016, 2017 y 2018; así como por no recabar de la HFN las actuaciones de comprobación de las operaciones comerciales realizadas por la entidad BBB con dicho obligado tributario y de concurrencia de los requisitos para proceder a la devolución de cuotas de IVA, en caso de confirmarse por la HFN una repercusión improcedente del tributo en tales operaciones.

No discute la Consejera que la AEAT sea la Administración competente en la inspección del obligado tributario sino el modo en el que ha ejercido sus facultades, que considera contrario a los principios y reglas Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio).

5º Partiendo del principio de neutralidad del IVA y del principio de coordinación del artículo 5.1 del Convenio, la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, CFN) entiende que la Inspección no puede discriminar a AAA en su derecho a la devolución del IVA en relación con otros obligados tributarios que están en la misma situación objetiva; y, por otra parte, que la AEAT debió solicitar la colaboración de la CFN para obtener las informaciones necesarias a fin de aplicar a AAA la teoría de la regularización íntegra y reconocerle el derecho a la devolución del IVA repercutido por BBB.

La competencia exclusiva de la AEAT no justifica, según la CFN, que se prescinda de la colaboración exigida por el artículo 5 del Convenio y por el deber de ponderación, en el ejercicio de las competencias propias, de la totalidad de los intereses públicos implicados y, en concreto, de aquellos cuya gestión esté encomendada a las otras Administraciones, establecido por el artículo 141 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP).

6º A la luz de lo expuesto, la CFN concluye solicitando a esta Junta Arbitral que declare:

“Que en relación al IVA de las operaciones realizadas por el obligado tributario AAA y la entidad BBB, ejercicios 2015 a 2018, la AEAT debió recabar de la HFN, para la coordinación de sus respectivas competencias, las actuaciones de comprobación o informe pertinentes, por ser ésta última la Administración del ingreso de las cuotas del IVA de tales operaciones y titular de las competencias de exacción e inspección sobre uno de los obligados tributarios.

Que en el procedimiento seguido a la entidad AAA la AEAT debió, asimismo, aplicar la regularización íntegra respecto de las cuotas del IVA que soportó en tales operaciones dicha entidad.”

1.2. Admisión del conflicto y periodo de instrucción

7º El día 21 de septiembre de 2020, el Presidente de la Junta Arbitral acordó tener por planteado el conflicto y dar traslado a la AEAT, con emplazamiento para alegaciones y, en su caso, aportación de proposición de pruebas, por el término de un mes.

1.3. Alegaciones de la AEAT

8º El Director General de la AEAT presentó su escrito de alegaciones, fechado el 22 de octubre de 2020, oponiéndose a las pretensiones de la CFN.

Coincide básicamente en los hechos relatados por la CFN, aunque añade algunos detalles como los siguientes:

AAA, que es residente fiscal en Suecia y no opera con establecimiento permanente en España, cuenta con un apoderado especial en Madrid para el cumplimiento de las obligaciones fiscales relacionadas con el IVA. Se trata de DDD, que presentó autoliquidaciones declarando el IVA de sus ventas (vende vehículos autobuses) y deduciendo el IVA soportado por los bienes y servicios recibidos de sus proveedores, habiendo imputado el 100% de sus operaciones a la AEAT.

Entre los proveedores se encuentra BBB, con domicilio en CCC, que tributa por IVA a la HFN.

El 31 de mayo de 2019, la AEAT inició varios procedimientos de comprobación limitada de las autoliquidaciones de IVA presentadas por AAA, de los que resultó: A) Que AAA no realiza operaciones distintas de las contempladas por el artículo 119. Dos.2º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), ni es destinatario de operaciones por las que deba tributar como sujeto pasivo. B) Que, por tanto, no está obligada a presentar autoliquidaciones periódicas de IVA, y puede obtener la devolución del IVA soportado al amparo del artículo 119 de la LIVA. C) Que AAA no impugnó la resolución del procedimiento de comprobación limitada. D) Que, no obstante, AAA siguió presentando autoliquidaciones de IVA de los meses de septiembre a diciembre de 2019.

El 14 de junio de 2019, la AEAT inició procedimiento inspector sobre el IVA de 2016 a 2018 de AAA, que concluyó con acta de conformidad de 14 de enero de 2020. En la inspección se constató que los servicios prestados a AAA por proveedores residentes en España son operaciones no localizadas en el territorio de aplicación del impuesto, no sujetas y, por tanto, no generadoras de IVA repercutible al cliente. Las ventas de AAA se entienden realizadas en territorio de aplicación del impuesto, pero AAA no tiene la condición de sujeto pasivo por no ser residente ni tener establecimiento permanente en España y tratarse de operaciones que tienen como destinatarios a otros empresarios establecidos en el territorio de aplicación del impuesto. Esas ventas deben ser declaradas por el empresario adquirente de los autobuses. Por tanto, AAA no tiene derecho a deducir IVA indebidamente soportado, y puede solicitar la devolución de dicho IVA a la Administración que lo percibió usando el procedimiento previsto por el artículo 119 LIVA.

En el caso del IVA repercutido por BBB, la Administración acreedora del IVA ha sido la HFN y, en opinión de la AEAT, a ella debe dirigirse AAA para conseguir el reintegro del IVA soportado.

9º La AEAT dice haber aplicado la doctrina jurisprudencial de la regularización íntegra, pero en el caso del IVA repercutido por BBB no ha podido hacerlo porque carece de competencia para comprobar si esta entidad cumple los requisitos legales para que se reconozca un ingreso indebido y el derecho a la devolución. Por ello concluye que AAA debe solicitar la devolución a la HFN y, en caso de que esta Administración se declare incompetente, puede hacer uso de la facultad de ponerlo en conocimiento de la Junta Arbitral para que se tramite el oportuno conflicto negativo de competencias.

10º Con base en estos antecedentes, la AEAT comienza alegando la incompetencia de la Junta Arbitral para conocer de este conflicto, pues no le corresponde fijar procedimientos de coordinación y colaboración entre Administraciones e invoca a tal efecto nuestra Resolución de 24 de junio de 2020, recaída en el conflicto número 104/2017. La coordinación en la inspección del IVA está regulada en el artículo 35.7ª del Convenio y se refiere al caso de tributación compartida en función del volumen de operaciones, no al de tributación exclusiva a una de las dos Administraciones.

No se ha producido, a juicio de la AEAT, ninguna vulneración de la competencia inspectora de la HFN. La AEAT se extiende en razones para justificar que ha desarrollado las actuaciones de inspección con respeto a la normativa estatal y comunitaria y a los puntos de conexión establecidos en el Convenio; y que otro modo de actuar habría supuesto infracción de otros principios vinculantes como los de legalidad, exclusión del enriquecimiento injusto, indemnidad patrimonial y ejercicio regular de las competencias propias. A todo ello añade que no se ha causado perjuicio alguno al obligado tributario, antes bien, es su conducta, incluso después de las comprobaciones limitadas, la que ha provocado reiteración de la existencia de repercusiones e ingresos indebidos.

Tras explicar que en este caso no se dan los requisitos jurisprudenciales de la regularización íntegra, concluye la AEAT solicitando la inadmisión del conflicto por falta de

competencia de la Junta Arbitral y, subsidiariamente, la conformidad a derecho del acta de inspección firmada en conformidad por AAA.

I.4. Instrucción

11º Mediante resolución de 12 de noviembre de 2020, el Presidente de la Junta Arbitral ordenó dar traslado a la CFN del escrito de alegaciones de la AEAT y declaró abierto por dos meses el periodo de instrucción, emplazando a las partes para aportar los medios de prueba convenientes a su derecho. Al mismo tiempo, el Presidente, don (...), asumió la ponencia del caso.

El 13 de noviembre de 2020 se comunicó a AAA la existencia del procedimiento, advirtiéndole de su derecho a comparecer al amparo de lo dispuesto por el artículo 4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

12º El 18 de enero de 2021 se presentó en el Registro General Electrónico de Gobierno de Navarra, destinado a esta Junta Arbitral, escrito de alegaciones de AAA en el que se transcribe parcialmente el acta de conformidad ya aludida y se acompaña carta de pago de la liquidación derivada de tal acta y copia de la reclamación económico-administrativa interpuesta ante el TEAC frente a dicha liquidación.

Se manifiesta asimismo que AAA solicitó a la Diputación Foral devolución de las cantidades indebidamente repercutidas, petición que ha sido desestimada porque la Diputación Foral entiende que la operación realizada es una entrega de bienes localizada en Navarra, sujeta y no exenta de IVA. La resolución ha sido recurrida ante el TEAF.

A la vista de todo ello, AAA entiende que esta Junta Arbitral debe “resolver si el procedimiento se ha llevado conforme a derecho en el sentido de esclarecer si ha existido o no una coordinación interna entre administraciones públicas” y “resolver sobre el principio de regularización íntegra al contribuyente y aplicar el principio de neutralidad del IVA para devolverle el IVA soportado”.

I.5. Alegaciones finales

13º El día 4 de febrero de 2021, el Presidente de la Junta Arbitral ordenó poner de manifiesto el expediente a las partes e interesados en el procedimiento y emplazarlos para formular alegaciones conclusivas.

14º El 8 de marzo de 2021 presentó sus alegaciones finales el obligado tributario AAA, en el que reiteró lo expuesto en su escrito de alegaciones antes mencionado.

15º A su vez, la AEAT presentó escrito de alegaciones de 9 de marzo de 2021 en el que se da por enterada de los dos documentos presentados por AAA que obran en el expediente (escrito de 19 de noviembre de 2020 sobre conflicto negativo de competencias y escrito de 18 de enero de 2021 de alegaciones de AAA en el presente conflicto). La AEAT ratifica todo lo expuesto por ella previamente y reproduce alguno de sus argumentos a la vista de lo manifestado por el obligado tributario en los dos escritos aludidos.

16º Finalmente, la HFN también formuló alegaciones en escrito de 15 de marzo de 2021, insistiendo en que la regularización que practicó la AEAT debió haber sido íntegra o completa.

Discrepa la HFN de que sea imposible dicha regularización, tal como defiende la AEAT. Por un lado, no considera un obstáculo que la AEAT careciese de competencias inspectoras para comprobar si se cumplían o no los requisitos para el reconocimiento del derecho a la devolución de esas cuotas que soportó AAA en relación a las operaciones con sus proveedores navarros. “Tal justificación -dice la HFN- es poco consistente: la actuación inspectora llevada cabo por la AEAT partió del presupuesto objetivo de que determinadas operaciones debían ser objeto de una determinada calificación a efectos de IVA, resultando la procedencia (*sic*) del reconocimiento del derecho a la devolución de cuotas de IVA soportadas por AAA”. Por otra

parte, dicha imposibilidad no pudo ser apreciada sin llevar a cabo “trámite alguno con la HFN para valorar las supuestas dificultades de hacerla efectiva, ni tampoco demandó ninguna actuación, si realmente precisaba de algún tipo de colaboración o asistencia en el procedimiento de regularización tributaria”. Tampoco es -a juicio de la HFN- un impedimento insuperable para aplicar la regularización íntegra a supuestos como el de este conflicto la inexistencia de una previsión normativa expresa que regule esta cuestión, pues “estamos ante una figura jurídica, la de la regularización completa en el IVA, que pone el foco principal de atención en los derechos de los obligados tributarios que deben ser tenidos en cuenta en los procedimientos tributarios, pasando a un segundo plano los intereses a veces contrapuestos de las Administraciones afectadas”.

En el presente caso -dice la HFN- el obligado tributario ha manifestado su disconformidad con el proceder de la AEAT, por lo que “interpuso reclamación económico- administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Central, con la finalidad de no dejar firme la actuación de la AEAT y conseguir una regularización íntegra que finalizase con la devolución del IVA reclamado”.

En cuanto a la competencia de la Junta Arbitral para conocer de este asunto, se opone la HFN al criterio expresado por la AEAT, alegando que “no es posible seguir manteniendo ese planteamiento, a la vista de los escritos presentados por el obligado tributario al procedimiento, poniendo de manifiesto que la AEAT le ha privado de su derecho a una regularización íntegra por la decisión unilateral de la Inspección estatal de no coordinarse con la HFN, y que la HFN le ha desestimado su solicitud de devolución de ingresos indebidos, solicitud que no tuvo más remedio que presentar forzada por la regularización parcial de la liquidación tributaria practicada por la Inspección de Hacienda del Estado”.

Continúa el escrito de alegaciones comentando las formuladas por el obligado tributario y la jurisprudencia ya analizada en la instancia con la que promovió este conflicto de competencias.

II. NORMAS APLICABLES

17º Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

a) El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y modificado por la Ley 12/1993, de 13 de diciembre, por la Ley 19/1998, de 15 de junio, por la Ley 25/2003, de 15 de julio, por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre y por la Ley 14/2015, de 24 de junio.

b) El Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

e) Las demás disposiciones de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

18º Con carácter previo a cualquier observación sobre el fondo del asunto, es preciso abordar la pretensión formal de inadmisibilidad del conflicto esgrimida por la AEAT, que pone en cuestión “si entre las funciones que el Convenio y el RJACE otorgan a la Junta Arbitral se encuentra la de fijar procedimientos de coordinación y colaboración entre Administraciones y el criterio con el que se ha de aplicar la doctrina de la regularización íntegra en los procedimientos tributarios”.

Se apoya la AEAT en nuestra Resolución de 24 de julio de 2020 (conflicto 104/2017) en la que dijimos que “nos encontramos ante una situación que merece una respuesta del legislador, en tanto en cuanto la falta de coordinación de ambas administraciones tributarias conduce a un resultado indeseable y temporalmente lesivo de los intereses de los obligados tributarios, al que el ordenamiento da respuesta por cauces distintos del recurso ante la Junta Arbitral. Es, ciertamente, lamentable que XXX, S.L., haya ingresado en la HFN unas cuotas cuya deducibilidad no es reconocida a YYY, S.A., por la AEAT, pero no corresponde a la Junta

Arbitral extender *contra legem* su competencia más allá de los límites en que el Convenio se la reconoce, a fin de resolver un problema al que solo el legislador y, en su caso, los tribunales de justicia pueden dar respuesta”.

En definitiva, concluye la AEAT, la Junta Arbitral “no tiene competencia para conocer de los conflictos que se susciten por el ejercicio de la competencia normativa del Estado y Navarra, y este conflicto, en el fondo, versa de la falta de norma para determinar cómo deben actuar la Administraciones para aplicar la doctrina jurisprudencial de la regularización íntegra.”

19º Esta Junta Arbitral comparte el criterio contrario a su competencia esgrimido por la AEAT, pero es necesario matizar las razones en que funda su petición de inadmisión. Lo que, en nuestra opinión, realmente ocurre en este caso es que no existe conflicto de competencias sobre el que podamos pronunciarnos, puesto que lo que la HFN solicita es una interpretación abstracta del alcance del principio de coordinación suscitada a raíz de un supuesto de hecho ya agotado en el acta de conformidad y la liquidación girada en su momento por la AEAT.

Es muy significativo que la propia HFN reconozca en el escrito de planteamiento del conflicto que “no se discute que la AEAT sea la Administración competente en la inspección del obligado tributario, sino el modo contrario a los principios y reglas del Convenio Económico en el que se han ejercido esas facultades de inspección”.

Así pues, nos encontramos con que la HFN no discute la competencia de la AEAT para inspeccionar a AAA ni, por consiguiente, para dictar el acto de liquidación con que concluyó el procedimiento de inspección. Sus pretensiones se basan en que la inspección desarrollada por la AEAT incurrió en un vicio de procedimiento consistente en no haber recabado información o colaboración de la HFN y no haber aplicado el criterio jurisprudencial de regularización íntegra.

Esto resulta claro si se examina el suplico del escrito de la Consejera de Economía y Hacienda de 31 de agosto de 2020, en el que se solicita:

“Que (...) la AEAT debió recabar de la HFN, para la coordinación de sus respectivas competencias, las actuaciones de comprobación o informe pertinentes, por ser ésta última la Administración del ingreso de las cuotas del IVA de tales operaciones y titular de las competencias de exacción e inspección sobre uno de los obligados tributarios.

Que (...) la AEAT debió, asimismo, aplicar la regularización íntegra respecto de las cuotas del IVA que soportó en tales operaciones dicha entidad.”

Para comprender mejor el alcance y significado de estas pretensiones es necesario reflexionar sobre las consecuencias que tendría una resolución estimatoria de la Junta Arbitral. Obviamente, la consecuencia no sería en ningún caso la nulidad de la liquidación acordada por la AEAT, ya que la Junta Arbitral no decide sobre la validez de actos administrativos, sino que resuelve conflictos entre administraciones decidiendo a quién corresponde la competencia para aplicar los tributos o determinando la proporción de volumen de operaciones o el domicilio de los contribuyentes (artículo 51 del Convenio).

En otras palabras, la resolución de la Junta Arbitral no surtiría efectos sobre los actos de aplicación del IVA emanados de la AEAT. Si esto es así, la resolución no tendría más efecto que el de anunciar el criterio que previsiblemente podría seguir la Junta Arbitral en futuros conflictos, con la salvedad de que la Junta Arbitral no estaría vinculada por sus propios actos más allá de la obligación de motivar los que se aparten del precedente [artículo 35.1.c) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas].

Esta interpretación se confirma por el artículo 51 del Convenio, que atribuye a la Junta Arbitral la competencia para conocer de los conflictos que sean consecuencia de la aplicación del Convenio “a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales”. Lo que aquí falta es el “caso concreto” porque el que da lugar al conflicto es, como ya hemos dicho, un caso que la AEAT ha resuelto de forma definitiva mediante la emanación de un acto (la liquidación tributaria) que la propia HFN reconoce que formaba parte del abanico de

competencias y facultades de que la AEAT está investida. Y la HFN ha hecho lo propio desestimando la solicitud de ingresos indebidos efectuada por el sujeto pasivo. Ambos asuntos siguen su curso, a la vista de las reclamaciones económico-administrativas presentadas por los respectivos interesados, cada una ante el órgano económico-administrativo competente.

Por eso hemos indicado que se nos pide una resolución abstracta y preventiva para futuros conflictos, una opinión que solo tendría valor ilustrativo para casos posteriores, sin que, además, tenga naturaleza vinculante para la propia Junta Arbitral. Es decir, el mal denominado conflicto es un conflicto en el vacío.

IV. ACUERDO

En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral acuerda inadmitir el conflicto instado por la Consejera de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra.

V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra él, 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