

Conflicto: 143/2021

Promotor: AAA

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

Objeto: IVA repercutido a entidad no residente

Fecha de la resolución: 18 de febrero de 2022.

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

En Pamplona, a 18 de febrero de 2022, 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 negativo de competencias número 143/2021, del que son partes la Hacienda Foral de Navarra y la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en relación con la competencia sobre la exacción del IVA, adopta la siguiente resolución de la que ha sido ponente don (...):

I. ANTECEDENTES

I.1. Planteamiento del conflicto

1º El día 18 de noviembre de 2020 tuvo entrada en la sede de esta Junta Arbitral un escrito presentado por Don (...), en nombre y representación de la Sociedad AAA SAU, sociedad apoderada de AAA, diciendo comunicar un conflicto de competencias con base en el artículo 14.3 del Reglamento de la Junta Arbitral.

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 XXX, 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.

BBB había repercutido a AAA 1.622.411,59 euros en concepto de IVA, ingresándola en la HFN, de acuerdo con la calificación efectuada por el sujeto pasivo de las operaciones de carrozado, esto es, que se trataba de entregas de bienes localizadas en Navarra a efectos del IVA. BBB ahora sería la empresa DDD, pero para evitar equívocos nos referiremos a ella siempre como BBB.

AAA solicitó una devolución de IVA de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT). La AEAT consideró, entre otras cuestiones, que esa cantidad había sido indebidamente repercutida por BBB a AAA -y por lo tanto indebidamente ingresada en la HFN por BBB- e inició un procedimiento de comprobación teniendo en cuenta tal motivo cerca de AAA. AAA, a pesar de su no discutida consideración como no residente sin establecimiento permanente venía presentando de manera regular autoliquidaciones de IVA por el régimen general. Como IVA devengado figuraba el repercutido a clientes por la venta de autobuses; como IVA soportado, el que le venían repercutiendo sus proveedores.

Las actuaciones concluyeron con acta de conformidad nº --21, de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid, y liquidación provisional con una deuda tributaria a ingresar por importe de 3.555.806,62euros. Ese importe se correspondía principalmente con el IVA soportado de BBB y también con el IVA soportado de otros carroceros que habían ingresado el IVA en otros territorios forales (lógicamente, vascos).

Para la AEAT las operaciones realizadas por BBB cuyo destinatario era AAA debían calificarse como ejecuciones de obra sobre bienes muebles (sobre el “chasis del autobús, que incluye el denominado “bloque mecánico”, que incorpora la dirección y el motor), con la naturaleza de prestación de servicios, a la vista de la doctrina evacuada por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda. Siendo prestaciones de servicios efectuados a un empresario establecido en otro país comunitario, se trata de servicios no localizados en el territorio de aplicación del impuesto (en adelante, TAI).

Lo cierto es que la AEAT tuvo en cuenta la tesis jurisprudencial llamada “de la regularización íntegra”, lo que aligeró el importe de la deuda que podía haber sido liquidada. En efecto, permitió en general la deducción

de cuotas repercutidas por las empresas carroceras, aunque considerase que habían sido indebidamente repercutidas. Pero decidió no aplicarla al caso de cuotas soportadas que habían sido ingresadas en las haciendas forales, porque las competencias de gestión e inspección tributaria respecto de los sujetos pasivos que realizaron los ingresos ante las haciendas forales corresponden a estas. Las haciendas forales -dice la AEAT- 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.

En el supuesto de que por aplicación del referido principio la AEAT hubiera permitido al obligado tributario recuperar, además del importe de las cuotas de IVA soportado que habían sido ingresadas en la propia AEAT, el importe de las cuotas de IVA soportado que habían sido ingresadas en las haciendas forales, la AEAT podía haber reclamado de dichas haciendas forales los ingresos objeto del presente conflicto.

2º El caso es que, a la vista del acta suscrita, el día 18 de febrero de 2020, AAA solicitó a la HFN la devolución de 1.622.411,59 euros. Dicha solicitud fue rechazada por acuerdo de 21 de octubre de 2020 y se encuentra recurrida ante el Tribunal Económico-Administrativo Foral. Entretanto, la Comunidad Foral de Navarra había planteado ante la Junta Arbitral un conflicto alrededor de la coordinación entre ambas administraciones y en cuanto a la necesidad de aplicación del principio de regularización íntegra en relación con el caso que nos ocupa. Dicho conflicto fue inadmitido por la Junta Arbitral.

3º Aunque AAA había prestado conformidad al acta incoada por los servicios de la AEAT, interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAC, solicitando se lleve a cabo una regularización íntegra que finalice con la devolución del IVA reclamado.

4º Es a resultas de todo lo expuesto y sobre la base en la normativa reguladora de la Junta Arbitral por lo que se inicia el presente procedimiento, teniendo en cuenta que AAA concluía su escrito entendiendo que la Junta Arbitral debe: “-Resolver si el procedimiento se ha llevado conforme a derecho en el sentido de que si ha existido o no una coordinación interna entre administraciones públicas. En definitiva, si la falta de coordinación interna que denuncian las Haciendas Forales, conculca el artículo 103.1 de la Constitución Española (...) Esto llevaría a determinar la nulidad del procedimiento. – Resolver sobre el principio de regularización íntegra al contribuyente y aplicar el principio de neutralidad del IVA para devolverle el IVA soportado. – Resolver y esclarecer, en su caso, el hecho imponible defendido por cada una de las Administraciones (entrega de bienes o prestación de servicios). Y, ello para la seguridad jurídica de AAA y de sus proveedores no solo de pasado sino también de futuro para marcar la operativa correcta.”

5º Por la vinculación existente con este conflicto y a la vista del escrito del señor (...), conviene reproducir parte del acuerdo de esta Junta Arbitral por el que se inadmitía el conflicto deducido por la Comunidad Foral de Navarra (conflicto --0/2020, resuelto con fecha de 20 de abril de 2021):

“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.”

I.2. Admisión del conflicto y aportación de datos y documentos necesarios por parte de la HFN y de la AEAT

6º Con fecha de 12 de abril de 2021 el Presidente de la Junta Arbitral dicta resolución acordando tener por planteado el conflicto y admitirlo, efectuando los trámites correspondientes a la instrucción del mismo respecto de las administraciones afectadas. Se emplaza a la AEAT y a la HFN para que aporten todos los datos y documentos necesarios que consideren necesarios para la resolución de este conflicto. Igualmente se comunica la resolución a la entidad que promovió el conflicto.

7º Con fecha de 3 de mayo de 2021 comparece la HFN en atención al anterior requerimiento. En cuanto al fondo del conflicto, la HFN pone énfasis en que el actual conflicto abre a la Junta Arbitral una perspectiva mucho más amplia y distinta a la del --0/2020: no parece -dice- que puedan oponerse ya limitaciones al examen arbitral de todo el asunto, incluido el presupuesto fáctico determinante de su promoción por el particular, como fue la regularización sui generis que practicó la inspección estatal. Solicita de la Junta que resuelva sobre dicho principio, esto es, que exprese su postura sobre si la AEAT actuó correctamente o no con la regularización que aplicó a este obligado tributario y aplique el principio de neutralidad del IVA para devolverle al sujeto pasivo el IVA soportado.

Aporta la HFN otro argumento diferente: que AAA ha estado operando como establecimiento permanente en el TAI, cumpliendo como tal sus obligaciones materiales y formales a efectos de IVA, sin que la Inspección estatal, más allá del NIF atribuido como no establecido, haya realizado ninguna actuación de comprobación de esa realidad. AAA viene actuando en el TAI a través de su representante en España, EEE, siendo esta compañía la que lleva a cabo en nombre de AAA todas las acciones necesarias y/o aconsejables relacionadas con el marketing, las ventas y la distribución de autobuses AAA en España; y, en particular, firmó el contrato con BBB. Si esto fuera así, todas las operaciones realizadas para AAA serían operaciones interiores (como entregas de bienes o como prestaciones de servicios); AAA debería tributar en proporción al volumen de negocios; y dado que AAA no dispone de centros de fabricación propios en el TAI, el punto de conexión aplicable sería el establecido en el artículo 33.6.A) 4º del Convenio, esto es, el lugar de puesta a disposición de los bienes, que sería el de las propias instalaciones de BBB por las ventas de autobuses fabricados en territorio foral, por identificarse en este lugar actuaciones de una apreciable significación, conectadas o vinculadas con los procesos de fabricación, transformación o comercialización, susceptibles de incrementar el valor de los bienes entregados.

Para finalizar su razonamiento la HFN explica que, en todo caso, las operaciones de carrozado se encontraban sujetas al IVA y localizadas en el TAI. A tal fin, describe de manera pormenorizada el proceso productivo realizado por BBB, proceso que culmina la adquisición del carrozado a BBB, previo a la facturación del

vehículo completo por AAA al cliente final. Téngase en cuenta -dice la HFN- que se trataba de ejecuciones de obra mobiliaria, dado que el resultado es un producto final, el autobús, cuya función y naturaleza difiere de los elementos aportados por las partes. En este contexto es la importancia de los materiales aportados por quien realiza la ejecución de la obra respecto del producto final la que va a determinar la naturaleza de la operación. Considera la HFN que la AEAT ha efectuado una calificación sin estudio o análisis de costes y frente a eso aporta un estudio de costes determinante de que el coste total de la carrocería es superior al coste total del chasis. No solo la importancia cuantitativa, sino también la cualitativa es relevante, sin subordinación alguna del producto suministrado por BBB al generado por AAA. Concluye la HFN que las operaciones son, sin duda, entregas de bienes.

8º La HFN, sobre la base de las competencias que entiende atribuidas a la Junta Arbitral, cuyas resoluciones pueden incorporar todas aquellas consideraciones jurídicas que se estimen precisas en torno a cuantas cuestiones se deriven del expediente, efectúa una serie de consideraciones “en cuanto al IVA supuestamente repercutido en forma indebida por AAA, según el parecer de la AEAT por su condición de no establecido”, ya que a las mismas les resultaba de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo. Dice que se aprecia una falta de coherencia en la regularización llevada a cabo por la Inspección estatal en la medida en que no regulariza el IVA repercutido en aquellas operaciones en las que debió haber sido ingresado por su destinatario en la HFN, en concreto operaciones en las que el sujeto pasivo invertido era precisamente BBB.

De manera implícita parece solicitar a la Junta que se pronuncie sobre la competencia para la exacción de dichas cuotas de IVA.

9º Con fecha de 12 de mayo de 2021 comparece la AEAT para cumplimentar el trámite. Expuestos de manera cronológica los antecedentes del asunto, solicita a la Junta la incorporación al expediente de un conjunto documental que previamente se había aportado al conflicto núm. --0/2020. Asimismo, de un informe complementario sobre la regularización practicada a AAA, elaborado por la Delegación Especial de la AEAT de Madrid.

En dicho informe la AEAT advierte que la comprobación sobre la existencia de un establecimiento permanente no fue objeto de las actuaciones inspectoras. Concluye que AAA no debió repercutir IVA en las entregas de bienes realizadas, ya que a las mismas resultaba de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo. Y ratifica que las operaciones de carrozado efectuadas por empresarios establecidos en el TAI para AAA son servicios y no entregas de bienes, haciendo referencia a ciertos requerimientos de información efectuados a los proveedores de AAA. Y en el caso de que tales operaciones pudieran calificarse como entrega de bienes la entidad AAA tendría derecho a la devolución del IVA soportado por el mecanismo de devolución previsto en el artículo 119 LIVA, a favor de empresarios no establecidos en el TAI, pero sí en la Comunidad. En tal caso, por lo que respecta a las cuotas de IVA soportado ingresadas en las haciendas forales, deben ser estas las que realicen las devoluciones correspondientes, por lo que la HFN debió, al menos, haber tramitado la solicitud de devolución realizada por AAA, bien por la vía de devolución de ingresos indebidos, bien por la del artículo 119 LIVA, pero nunca desestimarla de plano.

Finalmente insiste en que la doctrina de la regularización íntegra se refiere en todo caso a situaciones en las que es la misma Administración tributaria la que deniega el derecho a la deducción de las cuotas de IVA repercutidas improcedentemente y debe proceder al simultáneo derecho a la devolución de las mismas si cumplen los requisitos establecidos para ello, pero dicha doctrina no es de aplicación a los casos en los que las Administraciones involucradas sean la Administración tributaria estatal y una o varias de las haciendas forales.

I.3. Instrucción

10º Vistos los escritos, datos y documentos presentados por la HFN y la AEAT, el Presidente de la Junta Arbitral dicta resolución de fecha 25 de mayo de 2021, notificando a ambas, con entrega de copia del escrito de alegaciones presentado por la otra Administración. Asimismo, da traslado a AAA. Finalmente declara abierto el período de instrucción durante un máximo de dos meses y emplaza a las partes y al interesado para que aporten a la Junta Arbitral los medios de prueba que consideren oportunos para el esclarecimiento de los hechos y la resolución definitiva del conflicto.

11º Con fecha de 26 de julio de 2021 comparece la HFN y dice que a la vista del informe emitido la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid, aporta un nuevo informe del Servicio de Inspección Tributaria de la HFN, en el que se dan respuesta a las cuestiones objeto de consideración por aquel informe.

Pone en cuestión la forma de comprobar si la empresa AAA operó o no como establecimiento permanente y manifiesta la relevancia del poder atribuido a EEE para llevar a cabo en nombre de AAA todas las acciones necesarias y/o aconsejables relacionadas con el marketing, ventas y distribución de autobuses AAA en Espa-

ña, elemento clave a su parecer para cuestionar la condición de establecimiento permanente o no de AAA. Señala que fácil y temporáneamente pudo ampliar el carácter parcial de las actuaciones, lo que hubiera generado un resultado muy diferente.

Cuestiona también que se ampare en el carácter parcial de las actuaciones inspectora que se soslaye el problema de la repercusión indebida de cuotas de IVA por parte de AAA a destinatarios forales.

Rechaza lo que entiende excesivo simplismo en la definición de las ejecuciones de obra sobre bienes muebles como prestación de servicios, debiendo profundizarse más en el contenido de los preceptos legales, jurisprudencia y doctrina, tal y como ha hecho la HFN. Desde luego resulta de todo punto irrelevante -dice- que BBB no tenga el poder de disposición sobre los chasis de AAA para la calificación tributaria de estas operaciones.

Manifiesta que los requerimientos de información efectuados a proveedores forales de AAA es una invasión de competencias de la HFN, dirigiéndose a obligados tributarios sobre los que no tenía competencias inspectoras.

Trata también de desmontar algunas de las afirmaciones que supuestamente respaldarían las tesis de la AEAT. Respecto de que AAA responde frente a los clientes finales de velar por el cumplimiento por el carroceros de las normas y directrices técnicas de la marca en la realización de los trabajos de carrozado, rechaza que haya subordinación en la fabricación del carrozado respecto a la del chasis y explica cómo se reparten las garantías y responsabilidades. Respecto de que no hay entregas de bienes (chasis) del autobús por parte de AAA a las empresas carroceras y tampoco hay entrega de bienes por parte de estas del autobús terminado a AAA, aporta documentos que acreditan que BBB sí ha adquirido en ocasiones chasis a AAA y, por otra parte, aduce que cuando es AAA la que vende el autobús terminado al cliente, BBB ha realizado previamente una entrega de bienes a AAA, como ya ha explicado desde sus primeros documentos. Respecto de que es AAA quien realiza la entrega del autobús terminado al cliente y realiza los servicios técnicos de revisión de autobuses en los concesionarios de la marca y que es en ese momento cuando se produce la entrega de bienes, aporta testificación contraria de personal directivo de BBB, según el cual la entrega del vehículo final se hace normalmente en las instalaciones de BBB o "en la casa del cliente final", siempre con autorización de AAA. Respecto de que para el caso de que los servicios de carrozado se calificasen como entregas de bienes AAA tendría derecho a la devolución del IVA soportado, pero por el mecanismo de devolución del artículo 119 LIVA, la HFN considera, por el contrario, que según el artículo 33.10 del Convenio las devoluciones que en su caso procedan corresponden a la AEAT.

Finalmente, en cuanto a la pretendida imposibilidad de aplicar la doctrina de la regularización íntegra en los supuestos en los que el reconocimiento del derecho a la devolución afecte a ingresos de cuotas de IVA realizados en la HFN, rechaza que haya previsión alguna que impida aplicar dicho principio al caso que se debate y pone de manifiesto la contradicción interna entre el informe generado en la Delegación de Madrid y otros documentos evacuados por la Administración del Estado.

12º Con fecha de 23 de julio de 2021 comparece AAA. Toma en consideración la resolución del conflicto --0/2020 y sobre la base de dicha resolución pide se resuelva el presente conflicto estableciendo a qué administración le corresponde devolver el IVA. Pide se tenga en cuenta todo el acervo documental procedente del referido conflicto --0.

I.4. Alegaciones finales

13º Concluido el periodo de instrucción, el Presidente de la Junta Arbitral, con fecha de 8 de octubre de 2021, declaró completo el expediente y ordenó ponerlo de manifiesto a las partes e interesado, emplazándolos durante un mes para formular alegaciones.

La HFN comparece con fecha de 13 de octubre e igualmente lo había hecho la AEAT con fecha de 14 de octubre, para serles puesto de manifiesto el expediente. Ambas administraciones presentarán sus correspondientes escritos.

14º En su escrito de alegaciones finales la HFN reproduce en general los contenidos de los escritos anteriores. Enriquece su argumentación con la aportación de una serie de conclusiones sobre la importancia relativa de las ejecuciones realizadas por BBB, especificando además lo que representaría la mano de obra. Mediante el estudio realizado no solo pretende rebatir el planteamiento de la AEAT sino corregir algunos de los cálculos efectuados por la propia AAA y concluir que los materiales aportados por BBB suponen una parte principal en el conjunto de las operaciones comerciales controvertidas. Echa mano a documentos comerciales de AAA para insistir en la prevalencia de los aspectos relacionados con el carrozado y equipamiento sobre el elemento del chasis.

15º Por su parte, la AEAT, en su escrito de alegaciones finales, realiza una serie de consideraciones de interés sobre el conflicto, más allá de lo que ya se había hecho explícito en trámites anteriores.

Se refiere en primer lugar al alcance del presente conflicto, sobre la base de lo señalado por la Junta Arbitral en el tantas veces citado conflicto --0. Para la AEAT los pronunciamientos solicitados relativos a los principios de coordinación entre administraciones y sobre la aplicación de la doctrina de regularización íntegra, en el que insiste la HFN, no son objeto del conflicto. Por ello, sobre la base de las competencias que el Convenio atribuye a esa Junta, solicita no se admita tal planteamiento por no venir referido a la vulneración en la interpretación y aplicación del Convenio a un caso concreto concerniente a relaciones tributarias individuales, -artículo 51.1.a)-, ni estar en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos cuya exacción corresponde a la Comunidad Foral de Navarra -artículo 51.1.b)-.

Respecto de la calificación de determinadas operaciones a tenor de la legislación del IVA considera igualmente que no se trata de una cuestión residenciable ante esa Junta.

En segundo lugar, se centra en el cuestionamiento que efectúa la HFN de que AAA fuera realmente una entidad no residente sin establecimiento permanente. La alegación de la HFN -dice- de que VAAABC estuvo operando como establecimiento permanente en el TAI, cumpliendo formalmente con las obligaciones como tal (esto es, presentando declaraciones de IVA en régimen general), pierde relevancia en el momento en que se observa que dicho comportamiento era erróneo por parte del obligado tributario y así fue regularizado por la AEAT. En definitiva, a la fecha actual no hay datos o antecedentes que lleven a la AEAT a cuestionar esta condición -estructura alguna de medios humanos y materiales de la que se pueda inferir la existencia de establecimiento permanente-, más teniendo en cuenta cómo en la reclamación económico-administrativa presentada por AAA se recurren otros elementos, pero no ese, que permanece pacífico. Finalmente, rechaza la relevancia aducida por la HFN del poder notarial otorgado a EEE para fundamentar que AAA dispone de un establecimiento permanente en España.

En tercer lugar, respecto de la calificación de las operaciones de carrozado en el IVA, introduce reflexiones relativas al peso y preponderancia de los materiales aportados por la empresa carrocera; y, asimismo, insiste en los datos que considera correcto en cuanto al rol del coste de la mano de obra tanto en lo que respecta al chasis como al carrozado. Si bien asume la misma base doctrinal considerada por la HFN para calificar las operaciones como entregas de bienes o prestaciones de servicios, considera que la metodología empleada por la HFN no es la correcta.

Mientras la HFN compara el precio final de la carrocería facturado por BBB, incluyendo mano de obra y beneficio industrial, con el valor o coste del chasis suministrado por AAA y con el precio final del autobús, la AEAT entiende que en dicha comparación ha de tenerse en cuenta el coste o valor de los materiales aportados por dicha entidad y no el precio final de los trabajos de carrozado (se excluye la mano de obra y el beneficio industrial).

Añade que la circunstancia de que de manera muy ocasional AAA haya transmitido la propiedad de los chasis a BBB y esta sea a su vez la que haya entregado el autobús al cliente final no afecta a la conclusión general. En esos casos AAA no debió repercutir el IVA, ya que operaba el mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

En cuarto lugar -y sin que suponga reconocimiento de nada, en coherencia con lo antes señalado-, respecto al principio de regularización íntegra rechaza su extensión a aquellos casos en los que las Administraciones involucradas sean la estatal y la navarra, mientras no se modifique el Convenio.

II. NORMAS APLICABLES

16º 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.

c) La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

d) Las demás disposiciones de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

17º A la vista de cómo se plantea el conflicto y de las alegaciones formuladas por las partes, con carácter previo debe analizarse la competencia de la Junta Arbitral respecto de todas y cada una de las cuestiones que se suscitan, siempre en virtud de lo establecido en el apartado 1 del artículo 51 del Convenio Económico, en la redacción actualmente vigente.

Dicho apartado fija las funciones que tiene atribuidas la Junta Arbitral y que se concretan en lo siguiente:

“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.

b) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y la de la Comunidad Foral, o entre ésta y la Administración de una comunidad autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos cuya exacción corresponde 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 Impuesto sobre el Valor Añadido.

c) Resolver las discrepancias que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes.”

Este conflicto deja claras discrepancias radicales entre las que vienen a ser partes más que habituales en los procedimientos que se sustancian ante la Junta Arbitral sobre el aspecto más sustancial de su funcionamiento, como es la propia competencia.

Y sobre el conflicto sobrevuelan dos elementos o circunstancias que no pueden soslayarse.

En primer lugar, una reciente sentencia del Tribunal Supremo ha abogado por una concepción más amplia de cuál sea la competencia de la Junta Arbitral, siguiendo y dando la razón a los planteamientos de la HFN. Es el caso de la sentencia de 20 de diciembre de 2020, dictada sobre el conflicto núm. 104 (...), que no comparte la inadmisión parcial del conflicto resuelta por la Junta, ordenando la retroacción del expediente para que este órgano arbitral se pronuncie sobre determinados aspectos planteados por la HFN que la Junta había considerado ajenos a su competencia. El criterio de la Junta fue otro -resolución de 24 de junio de 2020-, pero, teniendo en cuenta la doctrina del Alto Tribunal, la Junta ha dictado otra resolución en esta misma fecha en la que, reiterando su convencimiento de que en el caso no existía verdadero conflicto de competencias, da cumplimiento a lo ordenado por el Alto Tribunal.

En segundo lugar, el mismo Alto Tribunal ha centrado su actividad en la resolución de recursos en los que precisamente el objeto material que se discute es la recuperación del IVA soportado por quien, de un modo o de otro, tenía derecho material a ello. Y sin entrar en qué administración ostenta la razón formal, el Tribunal Supremo ha constatado cómo en medio del conflicto hay un verdadero perjudicado, que es el particular afectado, reprochando en general la actitud de las administraciones y órganos implicados. Reproducimos algunos fragmentos de la sentencia de 30 de noviembre de 2021, dictada en el conflicto núm. 130 (...), sentencia que vendrá a respaldar el criterio sentado por la Junta Arbitral.

“(…) Ante todo, como oportunamente precisa la representación de (...), no se discute su derecho a deducir las cuotas soportadas, pues como apunta la resolución impugnada” el derecho subjetivo del obligado tributario al reintegro de IVA soportado es ineluctable y debe prevalecer en todo caso, pero para ello es indiferente que la devolución solicitada corra a cargo de una u otra Administración.”

Lo que se discute es determinar a qué Administración debe imputarse la responsabilidad de asumir el coste de dicha deducción, controversia que, sin embargo, no puede limitar el ejercicio del derecho a deducir las cuotas soportadas.

En el presente asunto, el contribuyente se ha dirigido -sucesivamente- a las Administraciones Públicas en liza, acudiendo, incluso, a la Junta Arbitral. Por ello, se comprende que, en su oposición al recurso, ponga de manifiesto que “de momento, el único perjudicado de la presente discusión es mi representada, que no sólo mantiene dicho crédito sin recuperar, sino que es la que se vio obligada a iniciar el procedimiento arbitral.”

No está de más recordar que, para la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el régimen de deducciones establecido por las sucesivas Directivas del IVA tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas, de modo que el sistema común del IVA pretende garantizar la perfecta neutralidad respecto de la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de estas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA.

Por tanto, cualquier solución debería comportar una rápida y efectiva devolución de las cuotas a las que el contribuyente tiene derecho, sin obligarle a acudir a mecanismos indirectos o a cauces no contemplados en la actual legislación del IVA, con el consiguiente coste o tardanza que ello pudiera comportar.

Por lo que respecta al nacimiento y al alcance del derecho a deducir, el Tribunal de Justicia considera que es necesaria la existencia de una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute con derecho a deducir para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado [entre otras, sentencias de 8 de junio de 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300), apartado 24; y de 8 de febrero de 2007, Investstrand (C-435/05, EU:C:2007:87), apartado 23].

(...)

Como es natural, este criterio se refleja también en nuestra jurisprudencia pues, considerando el principio de neutralidad fiscal, hemos concluido que no cabe impedirla deducción de la cuota soportada si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales, teniendo en consideración, además, la evolución legislativa por cuanto si, en su redacción originaria, la Ley del IVA alumbraba el derecho a la deducción en el momento en el que se pagaban las cuotas deducibles, las modificaciones a partir del 1 enero 1995, determinan que el derecho a la deducción nace cuando se devengaban las cuotas (art 98.1 LIVA y STS de 10-05-2010, rec. 1432/2005 ECLI:ES:TS:2010:3200).”

Visto el conjunto de circunstancias que concurren en el caso, no existiendo duda alguna acerca de que, por una razón o por otra, las administraciones españolas, sean las que sean, no pueden retener las cuotas de IVA cuya recuperación pretende AAA, la Junta Arbitral no puede ser un obstáculo añadido a la pretensión de la empresa y, por el contrario, debe orientar su actuación a favor del principio de neutralidad y, en consecuencia, de la justicia.

Por lo tanto, y sin entrar, al menos de momento, en más consideraciones, esta Junta Arbitral se considera competente para resolver el conflicto.

18º En el planteamiento y tramitación del presente conflicto se han observado las normas de procedimiento contenidas en el Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

19º Preferimos no entrar en una cuestión compleja como es la relacionada con las implicaciones del hecho foral en el principio de creación jurisprudencial de la regularización íntegra, ya que, no va a ser decisiva en el sentido del fallo.

No se ignora tampoco que la liquidación efectuada por la AEAT, derivada de un acta suscrita en conformidad, ha sido objeto de reclamación. Y que la desestimación de la solicitud de devolución de ingresos indebidos cursada a la HFN también ha sido reclamada. Pero la existencia de conflictos paralelos no será pretexto para eludir dar una solución lo más rápida posible al conflicto negativo de competencias: con ello queremos escuchar lo que creemos nos ha indicado el Alto Tribunal.

La solución al conflicto negativo de competencias va a pasar por exigir coherencia a las administraciones intervinientes, y en particular a la AEAT. Y, como consecuencia de ello, declararemos que corresponderá a la AEAT la devolución de la cantidad a la que aspira AAA.

La HFN se muestra perpleja ante un procedimiento de comprobación cursado por la AEAT en el que se da por bueno que una entidad no residente sin establecimiento permanente se comporte como una entidad con establecimiento permanente, y presente regularmente sus declaraciones de IVA. Por muy parcial que sea el alcance de la comprobación, no puede ser que se acepte un comportamiento fiscal de establecimiento permanente para lo que favorece a la Agencia Tributaria, pero no en lo que le puede perjudicar. AAA ha declarado el IVA y lo ha hecho ante la Agencia Tributaria, consignando como IVA devengado el repercutido por las ventas de autobuses. Como bien dice la HFN, sería posible, en hipótesis, que, si realmente el modo de actuar en el IVA de AAA debiera ser ese, ese IVA hubiera de ser parcialmente compartido con las haciendas forales. No vamos a entrar en ello: tendrá que ser -o haber sido- la administración competente para la comprobación e inspección de AAA la que desmonte el esquema inicialmente planteado por AAA. Entendemos que ese esquema no es coherente, tampoco, con su registro como no establecido, pero lo que en ningún caso se discute es que de una forma o de otra AAA tenga derecho a recuperar el IVA soportado de las empresas que le carrozan los autobuses.

Estamos aceptando la declaración de IVA de AAA y esa aceptación es relevante. El modelo de tributación en el IVA que AAA ha organizado es ciertamente discutible. Parece que el sujeto pasivo en las ventas de autobuses efectuadas por AAA (empresarios, por la naturaleza del bien entregado) no sería AAA, sino los destinatarios de las operaciones, por causa de la regla de inversión del sujeto pasivo. Desmontar lo hecho podría

suponer devolver la totalidad de las cuotas de IVA repercutido por AAA a sus clientes. Esto sería una verdadera incomodidad para todos los operadores, incluidas las propias Administraciones tributarias, con advertencia de que los puntos de conexión podrían conducir a que no todo ese IVA se ingresase en la hacienda estatal, pues eso dependería ya de lo que para cada caso señalasen Convenio con Navarra (y Concierto con el País Vasco).

Pues bien, si aceptamos esa declaración de IVA, aceptemos también que en su papel de fingido establecimiento permanente da igual que el carrozado sea una entrega de bienes o una prestación de servicios: asumamos que está correctamente repercutido. Y si está correctamente repercutido, evitamos la discusión acerca de la deducibilidad de esas cuotas de IVA a través de esas declaraciones que presenta AAA (y que es posible que no tuviera que haber presentado).

20º Con lo indicado en el considerando anterior es innecesario penetrar en todas y cada una de las difíciles cuestiones que se presentan en el caso y ello sin perjuicio de las actuaciones de comprobación definitiva que puedan desarrollar las administraciones que se consideren competentes, así como de los conflictos (en este caso positivos) que puedan plantear dichas administraciones ante esta Junta.

En el ánimo de la presente resolución está, desde luego, el respeto a los principios que deben informar el régimen del IVA, en particular en cuanto a la deducción del IVA soportado, pilar fundamental.

En cualquier caso, para apuntalar nuestra decisión, no podemos dejar de recordar el contenido del apartado 5 del artículo 51 del Convenio, según el cual, cuando se suscite el conflicto de competencias, hasta tanto sea resuelto el mismo, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en discusión continuará sometiéndolos a su fuero, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, retrotraídas a la fecha desde la que proceda ejercer el nuevo fuero tributario, según el acuerdo de la Junta Arbitral.

IV. ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN

En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral declara que corresponde a la AEAT atender la solicitud de devolución efectuada por dicha sociedad.

V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

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