

- **Resolución de 24 de junio de 2020. Conflicto 104/2017**

() Resolución anulada en parte por Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 2021.*

- **Resolución de 18 de febrero de 2022. Conflicto 104/2017**

() Confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de febrero de 2023.*

RESOLUCIÓN DE 24 DE JUNIO DE 2020. CONFLICTO 104/2017

<p>Conflicto: 104/2017 Promotor: Comunidad Foral de Navarra Administraciones en conflicto: Comunidad Foral de Navarra y Agencia Estatal de Administración Tributaria Objeto: Competencia para la devolución de cuotas de IVA a la entidad BBB, S.A. Fecha de la resolución: 24 de junio de 2020.</p>

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

En Pamplona, a 24 de junio de 2020, 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 positivo de competencias número 104/2017 planteado por la Comunidad Foral de Navarra en relación con el resultado de las actuaciones inspectoras seguidas a la entidad AAA, S.A. por el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) del periodo 2014, adopta la siguiente resolución de la que ha sido ponente (...):

I. ANTECEDENTES**I.1. Planteamiento del conflicto**

1º El día 22 de noviembre de 2017 tuvo entrada en la sede de esta Junta Arbitral un escrito del Consejero de Hacienda y Política Financiera del Gobierno de Navarra promoviendo un conflicto para resolver la discrepancia sobre la competencia para la devolución de cuotas de IVA, al amparo del artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio).

2º Para una mejor comprensión del objeto del presente conflicto, conviene recordar que la sociedad AAA, S.A., establecida en Suiza y matriz de dos sociedades con sede en España (BBB, S.L., y CCC, S.L.), presentó declaraciones mensuales de IVA en el año 2014, con resultado siempre a devolver, por exceder constantemente las cuotas soportadas deducibles sobre las cuotas devengadas. Así resulta del acta de conformidad de inspección A01 80723216, instruida y aportada a este expediente por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT). El resultado de las autoliquidaciones de los diferentes meses del año 2014, siempre con saldo a favor del sujeto pasivo fue el siguiente:

Enero	3.653.969,82 €
Febrero	268.786,31 €
Marzo	429.612,98 €
Abril.....	444.612,31 €
Mayo	535.446,31 €
Junio	397.790,98 €
Julio	553.294,23 €
Agosto	557.638,86 €
Septiembre	258.961,61 €
Octubre	490.677,50 €
Noviembre	359.554,34 €
Diciembre	300.302,77 €

Antes de proceder a la devolución, la AEAT inició actuaciones inspectoras de carácter parcial sobre AAA, S.A., a fin de comprobar si esta sociedad tenía o no establecimiento

permanente en España en el año 2014 (con anterioridad no ofrecía duda de que sí lo tenía). La conclusión fue que la sociedad había dejado de tener establecimiento permanente en España a partir de 1 de enero de 2014 y, por lo tanto, la competencia para la exacción del IVA en 2014 correspondía a la entonces denominada Hacienda Tributaria de Navarra, hoy Hacienda Foral de Navarra (HFN), denominación que usaremos en esta resolución.

La HFN, por su parte, discrepó de la conclusión de la AEAT y este desacuerdo dio lugar al conflicto de competencia dirimido por esta Junta Arbitral, en su resolución de 21 de diciembre de 2016, en la que se adoptó el acuerdo de declarar la competencia estatal en el año 2014 (por ausencia de establecimiento permanente), resultando obligada, por tanto, a la AEAT a practicar las devoluciones solicitadas, previas las comprobaciones que estimase oportunas para determinar su procedencia.

La resolución de la Junta Arbitral fue confirmada en su integridad por la Sala tercera del Tribunal Supremo en sentencia 509/2018, de 23 de marzo.

3º En cumplimiento de la resolución de la Junta Arbitral, la AEAT inició, el día 17 de febrero de 2017, actuaciones de comprobación del IVA a devolver a AAA, S.A., en el año 2014. Estas actuaciones dieron lugar a la ya citada acta de conformidad de inspección A01 80723216, en la que la AEAT practicó determinadas minoraciones en el IVA a devolver, por entender que no le correspondía practicar la devolución de ciertas cuotas soportadas por dicha sociedad y que, además, entre las cuotas de IVA soportadas por repercusión en facturas emitidas a cargo de AAA, S.A., por su filial BBB, S.L., había algunas no deducibles por tratarse de operaciones no sujetas al IVA en España.

4º En consonancia con todo lo anterior, en el escrito de interposición del conflicto se afirma AAA, S.A., es una entidad con domicilio en Suiza que opera en España sin establecimiento permanente a efectos del IVA.

Se dice asimismo que, el 27 de julio de 2017, BBB, S.L., presentó un escrito ante la Hacienda Foral de Navarra explicando las razones por las que había emitido facturas rectificativas de las de transmisión de la cartera de clientes y la venta de inventarios a su matriz, AAA, S.A., y aportando el acuerdo de la AEAT, de 16 de junio de 2017, confirmatorio de la propuesta de liquidación contenida en el acta de conformidad a que ya hemos aludido.

5º Resulta de todo ello que BBB, S.L., emitió facturas a cargo de su matriz suiza, por transmisión de cartera de clientes y venta de inventarios, que rectificó como consecuencia de acta de inspección y liquidación provisional acordada por la AEAT en junio de 2017, por el concepto de IVA del año 2014. En dicha liquidación, la AEAT minoró e inadmitió la deducción de determinadas cuotas de IVA, soportadas por AAA, S.A., e incluidas en las declaraciones presentadas por dicha entidad en 2014:

1.- Por un lado, la AEAT minoró algunas de las cuotas deducidas por entender que, en el momento en que se realizaron las operaciones en que se devengaron (año 2013), la competencia para aplicar el IVA correspondía a la Hacienda Tributaria de Navarra (en adelante, HFN).

2.- En segundo lugar, rechazó la deducción del iva soportado por la adquisición de inventarios de BBB, S.L., por considerar que se trata de una prestación de servicios no realizada en el territorio de aplicación del impuesto y, por ello, no sujeta al IVA en España.

3.- En tercer lugar, redujo el IVA soportado deducible correspondiente a la transmisión de la cartera de clientes de BBB, S.L., en la parte correspondiente a clientes no establecidos en España, por entender igualmente que se trataba de una prestación de servicios no localizada en España a efectos de IVA y, por tanto, no sujeta al impuesto.

Estas cuotas, cuya deducción fue rechazada por la AEAT, corresponden a operaciones que se habían considerado sometidas al impuesto y el sujeto pasivo (BBB, S.L.) había declarado e ingresado en la HFN.

El 30 de agosto de 2017, AAA, S.A. solicitó a la HFN la devolución de las cuotas rechazadas por la AEAT, con sus respectivos intereses de demora.

6º El 27 de septiembre de 2017, el Director Gerente de la HFN requirió de inhibición a la AEAT, a fin de que esta reconociese: 1º) Su propia competencia para devolver las cuotas correspondientes a operaciones realizadas en 2013 y declaradas en enero de 2014. 2º) Que la transmisión de inventarios es una entrega de bienes y que es la AEAT quien debe devolver el IVA soportado por AAA, S.A. en dicha operación. 3º) Que la transmisión de la cartera de clientes es una operación sometida al IVA en su totalidad en España y que es competencia de la AEAT devolver la totalidad del impuesto soportado en tal operación.

7º El 2 de noviembre de 2017 la AEAT rechazó el requerimiento de la HFN con los siguientes argumentos:

1.- Las cuotas soportadas en 2013 y declaradas en 2014 deben ser devueltas por la HFN en aplicación del criterio sentado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo en sentencias de 3 de marzo, 10 de junio y 17 de junio de 2010.

2.- La adquisición de inventarios, realizada en enero de 2014, es una prestación de servicios de maquila localizada fuera del territorio de aplicación del impuesto por ser AAA, S.A. una empresa no establecida en dicho territorio.

3.- No es deducible el IVA soportado por la cesión de clientes no españoles, por no concurrencia de la regla de "utilización o explotación efectivas" del artículo 70.Dos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

8º La HFN sustenta las pretensiones deducidas en su escrito de interposición del conflicto con los argumentos jurídicos que resumimos a continuación:

1.- SOBRE LA COMPETENCIA PARA DEVOLVER EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO SOPORTADO EN 2013 Y DEDUCIDO EN LA DECLARACIÓN PRESENTADA POR AAA, S.A. EN ENERO DE 2014.

9º La HFN se basa en el artículo 93.3 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA), según el cual "*el derecho a la deducción sólo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho*".

Como no se discute que en el año 2014 correspondía a la AEAT la competencia para aplicar el IVA a las operaciones realizadas por AAA, S.A., por ser entidad no establecida en el territorio de aplicación del impuesto, es la AEAT quien debe reconocer el derecho a la deducción, con independencia de que el impuesto soportado hubiera sido ingresado en la HFN.

El argumento de la AEAT para denegar el derecho a la deducción es, a juicio de la HFN, rechazable pues se basa en tres sentencias del Tribunal Supremo referidas a hechos que, a su juicio, son distintos de los que aquí se tratan: saldos de cuotas de IVA pendientes de compensación y generados durante un ejercicio en que se tributó ante otra Administración. El hecho de deducir cuotas de IVA soportadas en facturas emitidas el último día del periodo anterior de liquidación del impuesto no es anormal y no cabe entender que encierre un ánimo de alterar la competencia para la exacción del impuesto y generar un perjuicio patrimonial a una Administración en beneficio de otra.

La alteración de la competencia para la aplicación del impuesto no se debe, como ocurre en las sentencias aludidas, a un cambio de domicilio fiscal de AAA, S.A., que estaba y siguió estando en Suiza. Lo que se alteró fue su modo de actuar en el territorio de aplicación del impuesto, pues en 2013 disponía de un establecimiento permanente que dejó de existir en 2014.

2.- SOBRE LA CALIFICACIÓN DE LA ADQUISICIÓN DE INVENTARIOS POR AAA, S.A.

10º En este caso, la negativa de la AEAT a admitir la deducción de la totalidad del impuesto soportado por AAA, S.A. se debe a que califica como prestación de servicios la transmisión de una parte de los bienes y derechos inventariados. De aquí deduce la AEAT que esas transmisiones no están sujetas al impuesto por tratarse de operaciones realizadas entre empresarios y el adquirente no se encuentra establecido en el territorio de aplicación del impuesto.

Como consecuencia de la calificación efectuada por la AEAT, AAA, S.A., ha solicitado a la HFN la devolución del impuesto que la AEAT considera no devengado a cargo del transmitente y, por tanto, no deducible por el adquirente.

Según la HFN, el inventario transmitido a AAA, S.A., en el año 2014 corresponde a productos que, a 31 de diciembre de 2013, no habían sido comercializados por la transmitente, BBB, S.L. El inventario estaba constituido, principalmente, por electrodos cuya propiedad -según literalmente afirma la HFN- *“era compartida entre BGG, S.L., y AAA, S.A., en proporción a lo aportado por cada una de las entidades para su producción (materias primas y productos semielaborados en el caso de AAA, S.A. y gastos incurridos para su elaboración en el caso de BBB, S.L., fundamentalmente mano de obra y suministros como, sobre todo, la electricidad consumida)”*.

Sigue diciendo la HFN que la AEAT no admite que la entrega de los electrodos sea una entrega de bienes, a efectos del impuesto, por las siguientes razones: 1) En los contratos suscritos entre ambas sociedades no está prevista la posibilidad de venta del producto a la sociedad suiza. 2) No se trata de una ejecución de obra mobiliaria. 3) La no transmisión previa de las materias primas impide calificar como entrega de bienes la del producto elaborado. 4) BBB, S.L. factura la operación de transmisión de los inventarios aplicando el mismo margen que a las prestaciones de servicios de maquila.

Entiende la HFN que el inventario estaría constituido por bienes ya producidos o en proceso de producción durante la vigencia de las relaciones contractuales existentes entre ambas sociedades antes de 2014. *“Es, en esencia, un stock de productos que, a 31/12/2013 todavía no tenía determinado ulterior destino. Y, en este sentido, la operación de transmisión de los bienes del inventario final no diferiría, en esencia, de otras transmisiones anteriores realizadas entre ambas entidades, y que AAA, S.A., en interpretación y aplicación del contrato, calificaba como de entrega de bienes”*.

La titularidad compartida de los bienes *“finalizaba en el momento en que se procedía a la comercialización de los productos, momento en que cada entidad transmitía a la otra, en función del destino final del bien, su parte de titularidad correspondiente a la otra”*.

No es relevante -siempre según la HFN- que la operación no sea una ejecución de obra mobiliaria que pudiera calificarse como entrega de bienes. La ejecución de obra es un concepto de Derecho comunitario que ha de ser interpretado a la luz de dicho ordenamiento y que, a tenor de la STJUE de 14 de mayo de 1985 (asunto C-139/84) implica la obtención de un bien distinto de los que han sido utilizados en su realización, tanto si la operación es entrega de bienes como si es prestación de servicios. El argumento es, por tanto, inoperante a efectos del encaje de la operación en una u otra categoría de hechos imponible.

Tampoco resulta relevante el hecho de que el importe de la contraprestación por la transmisión de inventario se calcule del mismo modo que se hacía antes de 2014. Esta es una cuestión relativa a la determinación de la base imponible que no tiene consecuencias en orden a la calificación de la operación como entrega de bienes o como prestación de servicios.

En consecuencia, la transmisión de inventario es -a juicio de la HFN- una entrega de bienes sometida al impuesto y *“la AEAT, rectificando su actuación inspectora, ha de proceder a la devolución de las cuotas de IVA que... incorporó el obligado tributario en sus autoliquidaciones del ejercicio de 2014 por este concepto”*.

3.- SOBRE LA MINORACIÓN DEL IVA SOPORTADO POR AAA,, S.A. EN LA TRANSMISIÓN DE LA CARTERA DE CLIENTES.

11º Se opone la HFN a la negativa de la AEAT a deducir una parte del IVA soportado por AAA, S.A. en la adquisición de la cartera de clientes y que tiene como consecuencia que esta sociedad haya solicitado la devolución del IVA indebidamente ingresado, según la AEAT, por entender que esa parte corresponde a operaciones no sujetas en el territorio de aplicación del impuesto. Es un caso similar al anterior aunque la razón de la negativa de la AEAT a la deducción se apoya ahora en el artículo 70.Dos.1º de la LIVA que dispone:

“Dos. Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:

1º Los enunciados en el apartado Dos del artículo 69 de esta Ley, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.”

Entre los servicios que se enumeran en el artículo 69, cuya prestación solo se entiende realizada fuera del territorio de aplicación del impuesto cuando el destinatario es un empresario no establecido en la Comunidad y además no se utilizan ni se explotan de forma efectiva en dicho territorio, se encuentran los siguientes:

“a) Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares.

b) La cesión o concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad profesional.

c) Los de publicidad.”

Dice la HFN que la AEAT no ha permitido la deducción de una parte del IVA soportado en la transmisión de la cartera de clientes porque no se utiliza de forma efectiva en España la parte de la cartera constituida por clientes no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, como los portugueses o franceses. Solo permite la deducción del 74,2% de las cuotas soportadas, que es la proporción de clientes establecidos en España según la previsión del volumen de ventas en un periodo de tres años.

El núcleo del problema se encuentra, por tanto, en el concepto de “utilización o explotación efectivas del artículo 70.Dos LIVA, que la AEAT extrae de la STJUE en el asunto XXX, C-1/08, que considera prestados en la Comunidad los servicios de publicidad a favor de un empresario de un tercer Estado cuando los mensajes publicitarios se difunden desde un Estado miembro. Inversamente, no se gravan las prestaciones de servicios publicitarios realizados por un empresario no establecido en la Comunidad para sus propios clientes aun cuando este proveedor tenga la condición de destinatario intermedio como consecuencia de una prestación de servicios anterior. Es decir, lo relevante es el país donde se difunden los mensajes publicitarios.

También invoca la AEAT -según dice la HFN en su escrito de interposición del conflicto- ciertas resoluciones de consultas vinculantes relativas a servicios de publicidad, marcas, estudios de mercado y agencias de viaje. Comentando estas consultas, la HFN pone de manifiesto que el supuesto en que podría tener mejor encaje la transmisión de la cartera de clientes es el de la letra b) del artículo 69.Dos, cesión o concesión de fondos de comercio. Esta operación “*ha de ser considerada como una forma de cesión de parte de la actividad empresarial o profesional con fundamento en que la rentabilidad del negocio deriva, al menos parcialmente, de la calidad de una base de clientes*”. En estos casos “*el activo fundamental que se transmite está constituido por el denominado fondo de comercio de la mencionada base de clientes*”. También concurre, según la HFN, el requisito de que la cartera de clientes se utiliza de forma efectiva en el territorio de aplicación del impuesto porque AAA, S.A. transmite a CCC, S.L. (establecida en el territorio de aplicación del impuesto) la cartera de clientes que acaba de recibir de BBB, S.L., sin que pueda alterar esta conclusión el hecho de que la cesión a CC, S.L., se realice a coste cero y sin IVA. Esta última entidad vende a sus clientes el producto

elaborado y sus operaciones son entregas de bienes localizadas en el territorio de aplicación del impuesto, con independencia de que algunas puedan estar exentas.

Tras añadir alguna otra argumentación colateral, la HFN concluye que la cesión de la cartera de clientes es una operación sujeta al IVA en España y solicita la desestimación de las pretensiones de la AEAT.

I.2. Admisión del conflicto y alegaciones de la AEAT

12º Mediante Resolución del Presidente de la Junta Arbitral de 14 de diciembre de 2017, el conflicto fue admitido a trámite y se emplazó a la AEAT para que formulara sus alegaciones en el plazo reglamentario.

13º La AEAT evacuó el trámite mediante escrito fechado el 19 de enero de 2018, que tuvo entrada en el Registro de la Junta Arbitral el día 25 del mismo mes y año.

En dicho escrito se describe la operativa del grupo AAA antes del año 2014 consistente en que AAA, S.A. ponía a disposición de BBB, S.L. materias primas y productos semielaborados para ser manufacturados por esta, que vendía los productos a clientes situados en España y Portugal, mientras que las ventas a clientes de otros países se realizaban por AAA, S.A., que operaba en España mediante establecimiento permanente ubicado en Navarra. A partir de 1 de enero de 2014, AAA, S.A. clausuró el establecimiento permanente y comenzó a tributar por IVA a la AEAT. En esa misma fecha se reorganizó el grupo en España, encargándose BBB, S.L. exclusivamente de la fabricación en régimen de maquila para AAA, S.A., propietaria de los productos, y encomendando la comercialización a CCC, S.L.

El 10 de abril de 2014, la AEAT inició actuaciones inspectoras para determinar si AAA, S.A. actuaba en España mediante establecimiento permanente, las cuales concluyeron en liquidación que fue impugnada por el obligado tributario y dio lugar al conflicto negativo tramitado ante esta Junta Arbitral con el número 93/2016 y concluido con Resolución de 21 de diciembre de 2016 en la que se declaró la inexistencia de establecimiento permanente y la competencia de la AEAT para aplicar el IVA en 2014. Como ya hemos dicho, esta resolución ha sido confirmada por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sentencia 509/2018, de 23 de marzo.

El 17 de febrero de 2017, la AEAT inició actuaciones de comprobación de carácter general frente a AAA, S.A. por el IVA del año 2014, que han dado lugar al presente conflicto. La inspección concluyó en acta de conformidad de 6 de junio de 2017 en la que se minoró el importe de la devolución inicialmente solicitada por el obligado tributario. Los motivos de la minoración son los expuestos en el escrito de planteamiento del conflicto, que ya hemos indicado: a) Cuotas soportadas en 2013. b) Adquisición de inventarios. c) Transmisión de cartera de clientes.

1.- SOBRE LA COMPETENCIA PARA DEVOLVER EL IVA SOPORTADO EN 2013 Y DEDUCIDO EN LA DECLARACIÓN PRESENTADA POR AAA, S.A. EN ENERO DE 2014.

14º Según la AEAT, no le corresponde a ella devolver una parte de las cuotas de IVA soportado por AAA, S.A. y declaradas por esta en enero de 2014, que cifra en 189.982,25 €, dado que en la fecha en que se devengaron las cuotas repercutidas la competencia para la exacción del IVA correspondía a la HFN. Se basa en las sentencias de Tribunal Supremo de 3 de marzo, 10 y 17 de junio de 2010, recaídas en diferentes supuestos de aplicación del Concierto del País Vasco en las que se declara la no transmisibilidad entre Administraciones de la obligación de deducir o devolver el IVA soportado.

2.- SOBRE LA CALIFICACIÓN DE LA ADQUISICIÓN DE INVENTARIOS POR AAA, S.A.

15º A juicio de la AEAT, la transmisión de inventarios efectuada en 2014 es una prestación de servicios a favor de AAA, S.A., entidad no establecida en el territorio de aplicación del impuesto y, por tanto, no sujeta al IVA en España. No ocurría lo mismo en 2013, en que AAA, S.A. operaba en Navarra a través de establecimiento permanente. En consecuencia, AAA, S.A.

no debió aceptar la repercusión de unas cuotas no devengadas a cargo de la entidad transmitente del inventario, cifradas por la AEAT en 1.400.873,38 €.

La operación no puede ser calificada como entrega de bienes en tanto en cuanto la entidad transmitente, BBB, S.L., no ostentaba la titularidad de los bienes ya que no adquirió las materias primas y se limitó a transformarlas. Los inventarios pertenecían a AAA, S.A., entidad que asumía los riesgos en relación con aquellos.

3.- SOBRE LA MINORACIÓN DEL IVA SOPORTADO POR AAA, S.A. EN LA TRANSMISIÓN DE LA CARTERA DE CLIENTES.

16º También en 2014, AAA, S.A. soportó la repercusión de IVA por la adquisición de una parte de la cartera de clientes de BBB S.L. Según la AEAT, procede minorar las cuotas soportadas en la cifra de 510.754,86 € que corresponden a la cesión de clientes no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto. Extrae esta conclusión del artículo 70.Dos de la LIVA, donde se establece la regla de cierre de localización de servicios (cesión de clientela) prestados a empresarios extracomunitarios (AAA, S.A.) cuya utilización o explotación efectiva se realicen en dicho territorio. Al tratarse de clientes no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, el servicio consistente en la transmisión de la cartera no puede entenderse utilizado o explotado en España.

AAA, S.A. no mantiene relaciones comerciales con los clientes no establecidos (portugueses y franceses), sino que transmite el producto (electrodos) a CCC, S.L. que es quien lo vende a dichos clientes. Así pues, AAA, S.A. no utiliza en España la clientela. Es CCC, S.L. quien la utiliza o explota de forma efectiva y, cuando vende a clientes franceses y portugueses, lo hace fuera de España. Las ventas vinculadas a la utilización de la cartera de clientes franceses y portugueses son operaciones gravadas a efectos de IVA en otros Estados miembros (Francia y Portugal), de donde se deduce que la cartera se está utilizando fuera del territorio de aplicación del impuesto y la cesión no tributa en España.

17º También defiende la AEAT su criterio de ponderación del porcentaje que representan las ventas a clientes españoles sobre el total de ventas a clientes españoles, portugueses y franceses. Este criterio refleja de modo adecuado la utilización efectiva de los servicios y se dispone de información para aplicarlo. Además se hace en función de estimaciones futuras (método prospectivo) porque refleja mejor el valor de unos u otros clientes en función de las ventas que se estima realizar en años venideros. De estos cálculos resulta que las ventas estimadas a clientes no españoles representan el 25,8% del total y la cuota del IVA no deducible, por tratarse de servicios no utilizados en España, asciende a 510.754,86 €.

18º Concluye la AEAT su escrito solicitando a la Junta Arbitral la declaración de que:

- b) Corresponde a la HFN la competencia para devolver las cuotas de IVA soportadas por AAA, S.A. en 2013 e incluidas en la primera autoliquidación de 2014.
- c) La “adquisición de inventarios” a BBB, S.L. es una prestación de servicios localizada fuera del territorio de aplicación del impuesto y no sujeta al IVA.
- d) La prestación de servicios vinculada a la adquisición de la cartera de clientes a BBB, S.L., en lo que se refiere a clientes portugueses y franceses, no se localiza en el territorio de aplicación del impuesto y no está sujeta al IVA.

I.3. Instrucción y alegaciones finales

19º El día 21 de febrero de 2018, el Presidente de la Junta Arbitral dictó resolución emplazando a las partes, por un periodo de dos meses, para proponer o presentar prueba conveniente a su derecho.

20º El día 16 de marzo de 2018 compareció en el procedimiento la entidad afectada, AAA, S.A., a la que se entregó copia del expediente.

21º El día 8 de junio de 2018, el Presidente de la Junta Arbitral acordó poner de manifiesto el expediente a las partes y a los interesados y emplazarlos para alegaciones finales por término de un mes.

22º El día 11 de julio de 2018 se recibió en la sede de la Junta Arbitral el escrito de alegaciones finales del Director de la AEAT, sintetizando las formuladas anteriormente, en las que insiste y se ratifica.

23º En sesión celebrada el día 20 de junio de 2019, la Junta Arbitral acordó solicitar la aportación de nuevos documentos y la práctica de nuevas diligencias esenciales para la resolución del presente conflicto, al amparo del artículo 18.1.A) del RJA, para lo que se requirió a la AEAT a fin de que practicase las diligencias necesarias para obtener y remitir a la Junta Arbitral los siguientes documentos:

- Copia de los contratos que han regulado las relaciones económicas de AAA, S.A., con BBB, S.L., y con CCC, S.L., en los años 2013 y 2014.
- Una muestra de las facturas emitidas y recibidas de entregas de bienes o prestaciones de servicios en las que la contraparte haya sido BBB, S.L. o CCC, S.L.
- Los contratos en que se formalizaron la venta de inventario y la cesión de clientes efectuada a su favor por BBB, S.L. y, en su caso, por CCC, S.L.

La AEAT atendió el requerimiento y, mediante oficio de 26 de julio de 2019, remitió a esta Junta Arbitral los siguientes documentos:

- Contrato que regula las relaciones comerciales entre AAA, SA y BBB, SL en 2013.
- Contrato que regula las relaciones comerciales entre AAA, SA y BBB, SL en 2014.
- Contrato que regula las relaciones comerciales entre AAA, SA y CCC, SL en 2014.
- Dos facturas emitidas por AAA, SA a BBB, SL en 2013, que se corresponden con las materias primas que AAA, S.A., vende a BBB, S.L., en relación a electrodos que se van a vender por esta en España y Portugal.
- Dos facturas emitidas por BBB, SL a AAA, SA en 2013 que se corresponden con las prestaciones de servicios de maquila que la primera realiza para la segunda en relación a los electrodos que se van a vender por AAA, S.A., fuera de España y Portugal y que el propio contribuyente identifica la factura manuscritamente como de cobro de servicios.
- Facturas emitidas por AAA, SA a CCC, SL en 2014.
- Contratos en que se formalizaron la venta de inventario y la cesión de clientes efectuada a su favor por BBB, SL y, en su caso, por CCC, SL
- Contrato relativo a la venta de la cartera de clientes entre BBB, SL y AAA, SA.

24º El día 22 de marzo de 2020, el Presidente de la Junta Arbitral ordenó dar traslado a la HFN de los documentos presentados por la AEAT, emplazándola para alegaciones durante el plazo de diez días.

El día 15 de junio de 2020, la HFN evacuó el trámite y, en relación con la primera de las cuestiones que ofrece este expediente (devolución de cuotas soportadas en 2013) alegó que las facturas no se contabilizaron en 2014 por causa imputable a AAA, S.A., sino por el retraso en su envío por parte de los proveedores. Para acreditarlo, aporta algunas de dichas facturas que están fechadas en 30 y 31 de diciembre de 2013. A su juicio, AAA, S.A., no podía deducir el IVA de dichas facturas en 2013 porque aún no las había recibido. De aquí deduce la HFN que no ha habido ningún traslado de cuotas de IVA soportado en 2013 al ejercicio de 2014.

También alega que la venta de inventario debe ser considerada como una operación comercial singular, con sustantividad propia respecto del contrato que regulaba las relaciones comerciales en 2013 y que no es relevante la calificación jurídico tributaria que haya podido dar el obligado tributario a las operaciones realizadas.

II. NORMAS APLICABLES

25º Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

- El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre.
 - El Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.
 - La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA).
- d) Las demás disposiciones de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

III.1. Competencia de la Junta Arbitral

26º En este expediente se plantean varias cuestiones, algunas de las cuales tienen por objeto ciertos problemas de interpretación de la normativa reguladora del IVA y de calificación de determinadas operaciones a la luz de la legislación de dicho impuesto, cosa que obliga a considerar si se trata propiamente de un conflicto de competencias o, por el contrario, de una cuestión sustantiva no residenciable ante la Junta Arbitral. En efecto, se nos pide que declaremos:

1. Si las cuotas de IVA soportadas en un periodo de liquidación pueden ser deducidas en periodos sucesivos cuando la competencia para exaccionar el impuesto ha mutado, pasando a ser ejercida por una Administración tributaria distinta de aquella en la que el proveedor del sujeto pasivo efectuó el ingreso del impuesto repercutido cuya deducción o devolución reclama su cliente.

2. Si la transmisión de inventario o, más exactamente, la transmisión de bienes almacenados efectuada por BBB, S.L., a AAA, S.A., fue, a efectos del IVA, una entrega de bienes o una prestación de servicios.

3. Si la cesión de cartera de clientes efectuada por BBB, S.L., a favor de AAA, S.A., en tanto en cuanto tenía por destinatario a un empresario no establecido en el territorio de aplicación del IVA, era o no una operación sometida al impuesto en España.

Aparentemente no se trata de decidir sobre la competencia de una u otra Administración tributaria, subsumible en las funciones que a esta Junta Arbitral encomienda el artículo 51 del Convenio, pero puede serlo en la medida en que la decisión que se adopte sobre los problemas planteados sea determinante de la atribución de la competencia para exaccionar el IVA a una y otra administración en litigio.

Esta Junta Arbitral ya se ha pronunciado en ocasiones anteriores sobre su capacidad para interpretar y aplicar las normas reguladoras de los tributos cuando de ello depende la atribución de la competencia sobre la que se debate en cada caso. Lo hizo en la Resolución del conflicto 93/2016, en un conflicto suscitado por una discrepancia sobre la aplicación del IVA a los mismos obligados tributarios interesados en el presente procedimiento, en la que rechazó la inhibición solicitada por una de las partes, apoyándose en otras resoluciones anteriores, a saber:

En la Resolución de 15 de mayo de 2014, recaída en el conflicto 48/2012, donde dijimos que “la Junta Arbitral de Navarra es competente para calificar, como cuestión prejudicial, los hechos que deban ser subsumidos en las normas reguladoras de los impuestos cuando dicha calificación sea necesaria para resolver un conflicto de competencias que sea objeto de una pretensión residenciable ante la Junta”. Y también, en el ordinal 14º la Resolución de 30 de junio de 2014, dictada en el conflicto 54/2012, donde se reiteró esta doctrina con el siguiente texto:

“Como se desprende de este resumen de los términos del conflicto, es evidente que, al exclusivo efecto de determinar qué Administración es competente en este caso, hemos de resolver con carácter previo si la operación se encuentra sujeta o no al Impuesto sobre el Valor Añadido, pues resuelto lo anterior, corresponderá a una u otra Administración, bien proceder a la devolución de las cuotas percibidas –caso de no estar sujeta al IVA-, bien admitir su deducción-devolución -caso de estar sujeta-.

Es decir, la cuestión del conflicto negativo de competencias conduce a un problema de calificación tributaria de unas operaciones cuya naturaleza, a efectos del IVA, hemos de dilucidar por tratarse de un asunto previo y necesario para la resolución del conflicto competencial.”

27º Teniendo en cuenta que son varias y diferentes las cuestiones que se suscitan a partir de la pretensión de la HFN, es necesario referirse separadamente a cada una de ellas. Así, de acuerdo con lo anteriormente expuesto hemos de considerar lo siguiente:

1.- El primero de los problemas planteados (si la deducción o devolución del IVA soportado debe estar a cargo de la Administración competente en el momento en que se soportó la repercusión o sobre la que posteriormente ha asumido la competencia) es claramente un conflicto que surge entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del Convenio a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales. No nos ofrece ninguna duda que se trata de una cuestión residenciable ante esta Junta Arbitral.

2.- El segundo consiste en saber si la transmisión de bienes del inventario de BBB, S.L., a favor del AAA, S.A., es una entrega de bienes o una prestación de servicios. De la calificación jurídico-tributaria de esta operación depende que esté sujeta o no al IVA en España. Si es una entrega de bienes, se aplicará la regla del artículo 68.1 de la LIVA y la operación se entenderá realizada en territorio de aplicación del impuesto, dado que es el lugar en que los bienes han sido puestos a disposición del adquirente.

En este caso, la competencia para la exacción del impuesto corresponde a la HFN, dado que quien efectúa la entrega es una sociedad con domicilio fiscal en Navarra (BBB, S.L.) y la entrega se ha producido en Navarra (artículo 33 del Convenio). En el conflicto no se discute sobre la titularidad de esta competencia.

Por otra parte, si la operación se calificara como prestación de servicios habría que concluir que se trata de una operación no sujeta al IVA por no haber sido realizada en el territorio de aplicación del impuesto. El artículo 69.1 de la LIVA, aplicable al caso, dispone que las prestaciones de servicios se entienden realizadas en el territorio de aplicación del impuesto “cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual..., con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste”. Ninguna de estas circunstancias concurre en AAA, S.A., de donde se deduce que la operación no estaría sujeta al IVA en España. Tampoco se trata de una cuestión discutida por las partes.

De la premisa que la operación sea entrega de bienes o prestación de servicios depende que AAA, S.A., tenga derecho o no a la deducción o devolución del impuesto que BBB, S.L., le repercutió. Ahora bien, lo que no discuten las partes es la titularidad de la competencia para deducir o devolver el impuesto soportado por AAA, S.A. De los escritos presentados por las

partes se desprende que ambas aceptan que AAA, S.A., tributaba exclusivamente a la AEAT en el año 2014.

Respecto de esta segunda pretensión, la calificación de la cuestión planteada ante la Junta Arbitral es más compleja que la primera, puesto que la AEAT se ha limitado a denegar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por AAA, S.A., por entender que se trata de cuotas repercutidas en operaciones no sujetas al IVA. La AEAT no discute la competencia de la HFN para la exacción del impuesto devengado a cargo de BBB, S.L., sino que ejerce su propia competencia de calificación y liquidación del IVA debido por AAA, S.A.

La HFN lo ha entendido perfectamente porque ella misma reconoce que la liquidación practicada por la AEAT a cargo de AAA, S.A., solo le afecta indirectamente. En efecto, dice la HFN en la página 4 de su escrito de interposición del conflicto que se mantienen posiciones discrepantes *“en los otros dos aspectos de la controversia, en los que la AEAT ha restringido o limitado la devolución del IVA sobre la base argumental de una incorrecta calificación jurídico-tributaria de determinadas operaciones realizadas por el obligado tributario con una de sus filiales radicada en la Comunidad Foral, con el efecto indirecto de trasladar las eventuales devoluciones del tributo a la HFN, como Administración que lo ingresó de forma supuestamente indebida”*.

Efectivamente, se trata de un efecto indirecto, pero en absoluto puede decirse que la actuación de la AEAT condicione, vincule o restrinja de algún modo las competencias de la HFN. 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 BBB, S.L., haya ingresado en la HFN unas cuotas cuya deducibilidad no es reconocida a AAA, 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.

El artículo 51 habilita a esta Junta Arbitral para resolver conflictos entre administraciones tributarias *“como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente convenio a casos concretos”* o bien *“en relación con la aplicación de los puntos de conexión”*. En el presente caso (discrepancias sobre la calificación de la transmisión de bienes inventariados) no hay debate sobre puntos de conexión, pues ambas administraciones concuerdan en el alcance de la competencia de cada una. Asimismo, no hay conflicto sobre la interpretación del Convenio. Y, en fin, tampoco discrepan las partes sobre la aplicación del Convenio al caso concreto. La diferencia entre ambas reside simplemente en la interpretación y aplicación de la legislación reguladora del IVA y, por más que la situación creada por esa discrepancia de criterio resulte indeseable, no puede esta Junta Arbitral resolverla arrogándose una función que corresponde al orden jurisdiccional contencioso-administrativo.

3.- Algo similar puede decirse sobre la pretensión de la HFN relativa a la calificación de la cesión de la cartera de clientes, que ella considera sujeta al IVA, mientras que la AEAT entiende que no está sujeta al impuesto cuando, a pesar de tratarse de un servicio prestado a un empresario no establecido en la Comunidad, se trate de servicios cuya sujeción al impuesto depende de su utilización efectiva dentro o fuera del territorio de aplicación del impuesto.

Las partes manifiestan perfecta armonía en cuanto a la titularidad de sus respectivas competencias sobre la calificación y aplicación del impuesto devengado a cargo de AAA, S.L., y sobre la calificación y aplicación del impuesto devengado a cargo de AAA, S.A. La discordia reside en el modo de calificar y cuantificar jurídicamente el primero (competencia de la HFN) y el segundo (competencia de la AEAT). Se produce, no hay duda, una situación odiosa y muy probablemente un daño económico que exigirá su justa compensación en forma del devengo de intereses a favor de la entidad perjudicada, pero que, por muy detestable que sea la situación, no legitima a esta Junta Arbitral a resolverla.

28º De todo lo anterior se deduce que el objeto de este conflicto queda reducido a la determinación de la Administración tributaria competente para deducir o devolver las cuotas de IVA devengadas en 2013, cuando era competente la HFN para la exacción del impuesto, cuotas cuya solicitud de deducción o devolución se efectúa por el obligado tributario en el año 2014, cuando la competencia corresponde a la AEAT por haber desaparecido el establecimiento permanente a través del cual BBB, S.L., ejercía su actividad en España.

III.2. Competencia para deducir o devolver las cuotas de IVA devengadas en 2013.

29º Están de acuerdo las partes en que AAA, S.A., ha incluido en su declaración de IVA de enero de 2014, presentada ante la AEAT, una serie de cuotas soportadas en adquisiciones de bienes o servicios a diversos proveedores con sede o establecimiento en territorio de aplicación del impuesto, las cuales se devengaron cuando la competencia para aplicar el IVA a AAA, S.A., no correspondía a la AEAT.

Formulada la cuestión en abstracto, esta consiste en si el IVA devengado y soportado en un periodo de liquidación del impuesto es deducible en un periodo posterior en que la Administración tributaria competente para exigir el impuesto no es la misma.

La legislación reguladora del IVA no ofrece dudas sobre la posibilidad de aplicar el IVA soportado deducible en cualquier liquidación, dentro de los cuatro años desde el nacimiento del derecho a deducir. Así lo ordena el art. 99.Tres de la LIVA:

“El derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al período de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.”

Con esta premisa, la cuestión debe ser analizada y resuelta desde la perspectiva del Convenio, en el que no encontramos una norma que específicamente contemple un supuesto como el que nos ocupa, aunque sí existen otras normas del alcance más general en las que podemos encuadrar este supuesto de hecho, normas que han de servir de base a la solución del conflicto.

30º Antes de investigar por nuestra propia cuenta cuál es la norma aplicable, determinar si estamos o no ante una laguna legal o de resolver las eventuales antinomias en caso de que existan, hemos de acudir a la jurisprudencia suprema que ha avanzado ya algunas observaciones interesantes sobre esta compleja labor hermenéutica en búsqueda de la norma aplicable al caso.

Esta doctrina jurisprudencial ha sido invocada por la AEAT para defender que corresponde a la HFN la competencia para deducir o devolver el IVA soportado por AAA, S.A., en facturas emitidas en 2013. Se trata, concretamente, de las sentencias de Tribunal Supremo de 3 de marzo, 10 y 17 de junio de 2010, recaídas en aplicación del Concierto Económico del País Vasco.

La HFN considera, a su vez, que la AEAT hace un uso indebido del criterio expresado por el Tribunal Supremo en dichas sentencias porque, a su juicio, se trata de supuestos de hecho completamente distintos, ya que la jurisprudencia citada se refiere única y exclusivamente a los saldos de cuotas de IVA pendientes de compensación y generados durante el ejercicio en que también se tributó ante otra Administración.

31º Forzoso es, por tanto, detenerse en el examen atento de la doctrina del Tribunal Supremo antes de seguir adelante.

En la primera de las sentencias citadas, de 3 de marzo de 2010, recaída en el recurso contencioso-administrativo número 538/2009, se discutía la competencia para devolver el saldo negativo de la liquidación de IVA del segundo trimestre del año, arrastrado, como ordena la LIVA, a trimestres posteriores y finalmente incorporado a la liquidación del cuarto trimestre del año en la que el obligado tributario solicitó su devolución, también de acuerdo con lo previsto

en la legislación reguladora del impuesto. El problema residía en que el sujeto pasivo era una sociedad que debía tributar exclusivamente a la Administración de su domicilio social que estuvo situado en territorio común en el primer semestre y en territorio foral vasco en el segundo. Se discutía qué Administración debía practicar la devolución del saldo negativo de IVA generado durante el primer semestre.

La Junta Arbitral prevista en el artículo 65 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (en adelante, el Concierto) había declarado previamente la competencia de la Administración del Estado para devolver dichos saldos, por haber estado situado el domicilio de la sociedad en territorio común durante ese periodo de tiempo. Sus argumentos, incorporados al fundamento tercero de la sentencia, pueden ser resumidos así:

1º.- El sistema de liquidación periódica del IVA relega a segundo plano su carácter de impuesto instantáneo, de modo que el devengo y el nacimiento del derecho a deducir *“pierden en cierto modo su individualidad para integrarse en una cuenta cuyo saldo será el que constituye la deuda o el crédito”*.

2º.- La devolución del saldo de IVA cuando se produce un traslado de domicilio entre territorio común y foral no está previsto en el Concierto, que solo contempla el reparto del saldo de un periodo liquidatorio cuando el sujeto pasivo tributa a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones.

3º.- Dicha regla de reparto evita que se plantee el problema de la sucesión de periodos con cambio de domicilio fiscal cuando se trata de entidades que tributan en función del volumen de operaciones, pero no cuando se trata de sujetos pasivos sometidos a una única Administración.

4º.- De la citada regla de reparto extrae la Junta Arbitral del Concierto lo que denomina principio o regla general de *“incomunicación de saldos”* que impide su traspaso entre Administraciones: cada Administración devuelve el saldo negativo que le corresponde y los saldos negativos no se desplazan de una Administración a otra.

5º.- Ese principio se basa también en que el traslado o desplazamiento de saldos negativos produciría un empobrecimiento de la Hacienda competente el último periodo del año y un paralelo enriquecimiento de la que lo fue anteriormente, creando *“distorsiones patrimoniales que no son conformes con el principio de reparto equitativo de los recursos fiscales en que se funda el Concierto Económico”*.

5º.- La legislación del IVA no permite solicitar la devolución del saldo negativo hasta la última liquidación del año y no está prevista la presentación de dos liquidaciones anuales (una a cada Administración que haya ostentado la competencia durante el año).

6º.- El principio de incomunicación de saldos no puede privar al sujeto pasivo de su derecho de crédito frente a la Administración en que se generó el saldo negativo, aunque no sea la competente en el último periodo del año.

7º.- La Junta Arbitral del Concierto cierra su argumento y articula el principio de incomunicación de saldos negativos con la preservación del derecho del sujeto pasivo a la devolución mediante la afirmación de que existe una laguna legal en materia de procedimiento (no está previsto el procedimiento para solicitar la devolución a la Administración inicialmente competente). El hecho de que *“no esté prevista la presentación de dos autoliquidaciones ante las dos Administraciones tributarias, no puede prevalecer frente a los principios del Concierto Económico y del propio sistema del IVA”* porque no admite el argumento de *“que dicho crédito sólo puede ejercitarse frente a la nueva Administración. La quiebra de la neutralidad del IVA... en realidad no se produce puesto que el saldo se devuelve, si bien no por esta sino por la anterior Administración”*.

“Existe, pues, en esta cuestión -concluye la Junta Arbitral del Concierto-una laguna normativa, en primer lugar, en lo relativo a las normas materiales aplicables, aunque ésta pueda cubrirse, como lo hemos dicho, deduciendo la norma pertinente... a partir de los

principios del Concierto Económico y del propio Impuesto. En segundo lugar, existe un vacío normativo en cuanto al procedimiento a seguir para la ejecución de la norma material, derivado precisamente de la inexistencia de ésta. Pero evidentemente la ausencia de estas normas procedimentales no es un argumento válido frente a dicha regla... (que es) una regla absoluta ya que deriva de los principios esenciales del IVA, que el Concierto Económico da por supuesto.”

Es decir, según la Junta Arbitral del Concierto, el sujeto pasivo debe solicitar la devolución del saldo negativo a la Administración que era competente cuando se generó.

El Tribunal Supremo revocó la resolución de la Junta Arbitral del Concierto, pero aceptó las premisas de su razonamiento: que el problema no está expresamente previsto por el Concierto, que no es posible el traslado de saldos de IVA de una a otra Administración y que “el derecho de devolución que corresponde al sujeto pasivo es indiscutible”:

“En consecuencia, la pretensión de la Administración del Estado para que se traslade el saldo del IVA es inaceptable por vulnerar la estructura básica tanto del Impuesto sobre el Valor Añadido, como del Concierto. Por el contrario, el cambio de domicilio del sujeto pasivo exige que el ejercicio del derecho tenga lugar ante la Administración que resulta competente en virtud del punto de conexión que el Concierto establece, y que es el municipio actual del recurrente.”

En consecuencia, el Tribunal Supremo concluye que el derecho a la devolución se debe ejercitar ante la Administración competente el último periodo del año (en aquel caso, la Diputación Foral de Guipúzcoa), pero “*respetando el principio de no comunicación de saldos de IVA entre las Administraciones, la devolución efectiva de la cantidad a devolver ha de hacerse por la AEAT... La devolución efectiva deberá ser soportada, en este caso, y en consideración a los hechos descritos, por la Administración del Estado*”.

32º La sentencia del Tribunal Supremo de 10 de junio de 2010, dictada en recurso contencioso-administrativo número 378/2009, se refiere a un cambio de domicilio social desde territorio común a territorio foral guipuzcoano. La sociedad no superaba los límites establecidos para tributar en proporción al volumen de operaciones. El problema que se plantea es el mismo del caso anterior: traslado de saldos de IVA a devolver de una Administración a otra por cambio de domicilio. La Junta Arbitral del Concierto resolvió que la devolución debía practicarse por la AEAT, competente cuando se generó el saldo.

Según el Tribunal Supremo, no existe regla alguna especial que contemple la fragmentabilidad del IVA en casos de cambio de domicilio, pero sí puede extraerse del artículo 43 del Concierto, regulador del domicilio fiscal, cuyo apartado 7 dice:

“Las personas físicas residentes en territorio común o foral que pasasen a tener su residencia habitual de uno al otro, cumplimentarán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión, a partir de ese momento.”

De aquí deduce el Tribunal Supremo que “en el caso de las personas físicas, cuando la competencia administrativa esté basada en su domicilio fiscal, el cambio de domicilio será el momento en que se modifique la competencia administrativa, pero a partir de ese momento, con lo que bien puede decirse que se establece una fragmentación de la competencia a partir del cambio de domicilio fiscal”.

Con esta premisa, el TS razona detenidamente sobre la aplicación de la misma regla al supuesto de cambio de domicilio de una sociedad, que, por no estar expresamente previsto en el Concierto, es calificado como laguna legal:

“Dicha laguna normativa respecto a las personas jurídicas puede tener dos interpretaciones: Una, que su no regulación significa que está prohibida la reiterada fragmentación (del IVA); y, otra, que su no regulación expresa obliga a una tarea de exégesis del Concierto para, en una interpretación lógica y sistemática del mismo,

entender que a las personas jurídicas les es de aplicación el mismo régimen de exacción tributaria que el previsto para las personas físicas.

Nos inclinamos por esta segunda interpretación por ser la más lógica ya que el art. 27, Tercera , se refiere a los sujetos pasivos, concepto que engloba tanto a las personas físicas como a las jurídicas sujetas al IVA, y el artículo 43.Siete establece una norma para los supuestos tributarios (en general dirigida a todos los Tributos concertados) en los que el punto de conexión para determinar la competencia administrativa sea el del domicilio fiscal.

Trasladar las cuotas del IVA soportadas por un sujeto pasivo cuando tenía su domicilio fiscal en un determinado territorio a las declaraciones- liquidaciones presentadas ante la Administración tributaria correspondiente a su nuevo domicilio fiscal supondría alterar la competencia de "exacción" prevista en el Concierto Económico, dado que dicha "exacción" se vería disminuida por la compensación de cuotas soportadas en un momento anterior. Además, trasladar el crédito fiscal que un obligado tributario tiene frente a una Administración a otra distinta implicaría un enriquecimiento injusto para una Administración y un perjuicio injustificado para la otra, produciendo distorsiones patrimoniales que no son conformes con el principio de reparto equitativo de los recursos fiscales en el que se funda el Concierto Económico.

Siendo el Impuesto sobre el Valor Añadido un impuesto de devengo instantáneo, ello implica que el sujeto pasivo deba incluir en las declaraciones-liquidaciones periódicas que presente en cada Administración competente los IVAs devengados hasta el momento del cambio de domicilio, deduciendo los IVAs (que originen derecho a deducción) igualmente soportados hasta dicho momento, siendo la diferencia "neta" resultante lo que determina el importe de "exacción" respecto al que sería competente cada Administración. Lo cual lleva a entender que no corresponde a la Diputación Foral de Guipúzcoa la devolución correspondiente a deducciones originadas en un periodo en que la entidad solicitante de la devolución no tenía su domicilio fiscal en Guipúzcoa.

En consecuencia... las consecuencias del cambio de domicilio de la entidad se producen, pues, a partir del momento del cambio, por aplicación analógica de lo dispuesto para las personas físicas en el art. 43. Siete del Concierto. Hasta ese momento la competencia debe pertenecer a la Administración que la ostentaba con anterioridad a dicho cambio.

(...)

Por tanto, no vale basarse en la normativa sustantiva del IVA para interpretar cuestiones competenciales reguladas por el Concierto Económico. O dicho de otra forma, el cumplimiento del marco legal del IVA está condicionado, en lo referente a las Administraciones tributarias, a lo que sobre su competencia disponga el Concierto Económico. Piénsese, si no, en lo que el Concierto dice respecto a las personas físicas que cambian de domicilio y que con la Ley del IVA no cabría tal posibilidad.

Nótese que la distribución de las competencias para la inspección del IVA que se recogen en el apartado seis del artículo 29 del Concierto Económico no prevén la posibilidad de que una Administración pueda entrar a comprobar créditos fiscales generados cuando era competente otra Administración, lo que determina su admisión de plano con la consiguiente indefensión que de ello puede derivarse al no tener la Administración anteriormente competente interés económico directo en entrar en dicha comprobación.

(...)

Es verdad que la opción acogida por nosotros no se ajusta, literalmente, a las normas que regulan la operativa de gestión del IVA, pero esto no es mas que una consecuencia de la laguna que, como más atrás hemos indicado, existe en esta materia. De no existir tal laguna el presente conflicto no hubiera llegado a surgir.

Ciertamente que, como pone de relieve la sentencia de esta Sala de 3 de marzo de 2010, no puede confundirse el derecho a la devolución con el ejercicio del derecho y corolario de esta distinción es que el ejercicio del derecho de devolución, en puridad procedimental, debería efectuarse en este caso, según las reglas generales de competencia y por ser ahora Guipúzcoa el domicilio de la entidad recurre, ante la Diputación Foral de Guipúzcoa, sin perjuicio de que la cantidad a devolver sea soportada efectivamente por la AEAT. (...) Pero (...) es mucho más sencillo y práctico que el contribuyente presente ante la AEAT el escrito solicitando la devolución correspondiente al IVA por los tres primeros trimestres de 2006 en que el domicilio de la entidad estuvo situado en territorio común.”

Esta sentencia tiene un punto común con la anterior, que es el esfuerzo que realiza el Tribunal para alcanzar la justicia material en la resolución del caso y que conduce en ambos pronunciamientos a apreciar una laguna legal en la ausencia de norma que contemple expresamente la fragmentación del proceso de aplicación y gestión del IVA en caso de cambio de titularidad de la potestad para aplicar y recaudar el impuesto, es decir, de cambio de lo que el Convenio y el Concierto denominan la competencia para la exacción del impuesto.

Sin embargo, las conclusiones y el fallo son diferentes porque en este segundo caso no se deja la recomposición del desequilibrio financiero (el hipotético enriquecimiento injusto de la Administración que traspasa el saldo negativo de IVA) a una posterior transferencia de fondos interadministrativa, sino que directamente se admite como procedimiento “más sencillo y práctico” la presentación de una solicitud de devolución ante la Administración tributaria que era competente en el momento en que se liquidaron los saldos negativos.

33º En fin, la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de junio de 2010, dictada en recurso contencioso-administrativo número 529/2009 contempla un caso de escisión total de sociedades, en el que una de las escindidas se subroga en el crédito fiscal por IVA deducible generado en los primeros seis meses del año a favor de la sociedad originaria domiciliada en territorio común. La nueva sociedad tributaba exclusivamente en Guipúzcoa e incluyó en sus declaraciones de IVA el crédito en que se subrogó. La Diputación Foral consideró que correspondía al Estado practicar la devolución del saldo negativo generado a cargo de la sociedad primitiva y su tesis fue revalidada tanto por la Junta Arbitral del Concierto, como por el Tribunal Supremo.

En esta sentencia, el Tribunal Supremo se confirman los argumentos y la conclusión avanzada en la ya citada de 10 de junio del mismo año.

34º Nuestro caso difiere de los anteriores en las circunstancias que dan lugar a que pueda pensarse que está obligada a deducir o devolver el IVA soportado una Administración tributaria distinta de aquella que percibió las cuotas repercutidas. En efecto, no nos encontramos ante un cambio de domicilio social del territorio común al territorial foral o viceversa; tampoco ante una subrogación de créditos fiscales entre sociedades de domicilio fiscal diferente. La cuestión que aquí se plantea deriva de la clausura de un establecimiento permanente que tiene como consecuencia un cambio en el punto de conexión determinante de la competencia de una Administración tributaria u otra.

Estas diferencias son, sin embargo, irrelevantes para el enfoque del problema porque, lo que en todos los casos se discute y debe ponerse en primer plano es el hecho de la modificación en el tiempo de los puntos de conexión que, por razones estrictamente formales, puede dar lugar a una injusticia material consistente en el enriquecimiento infundado e injusto de una Administración a costa de otra.

La solución que hemos de adoptar si, como no puede ser de otro modo, respetamos el criterio del Tribunal Supremo, es la misma que han proclamado las sentencias citadas. La Administración tributaria competente para efectuar la devolución del IVA solicitada por AAA, S.A., no es otra que la que era competente en el momento en que se generó el derecho a la deducción o devolución de las cuotas satisfechas o soportadas.

En cuanto a la alegación efectuada por la HFN de que las facturas no pudieron ser recibidas en 2013, por estar fechadas en 30 y 31 de diciembre de ese año, hemos de hacer

dos puntualizaciones: 1) Por un lado, no se acredita, sino que solo se presume que las facturas hayan sido recibidas por AAA, S.A., en 2014. 2) Por otra parte, es irrelevante el momento en que se reciben las facturas porque derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles (artículo 98.Uno de la LIVA) y no en el momento en que se recibe la factura, que solo es relevante para el ejercicio (no para la existencia) del derecho.

IV. ACUERDO

En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral ACUERDA:

Primero: Inadmitir el conflicto en cuanto se refiere a la adquisición por parte de SSS, S.A., de material inventariado por BBB, S.L.

Segundo: Inadmitir el conflicto en cuanto se refiere a la cesión de la cartera de clientes a favor de AAA, S.A.

Tercero: Desestimar el conflicto negativo de competencias instado por la Comunidad Foral de Navarra en relación con la deducción del IVA soportado por AAA, S.A., en el año 2013.

V. FÓRMULA DE EJECUCIÓN

De acuerdo con el criterio de la jurisprudencia suprema, expresado en las sentencias citadas en el cuerpo de esta resolución, la devolución se practicará por la Hacienda Foral de Navarra, que debe tramitar la solicitud de devolución de cuotas formulada por AAA, S.A., el 30 de agosto de 2017, en la parte que se refiere a cuotas soportadas por esta sociedad en el año 2013, según los criterios establecidos en el cuerpo de esta resolución.

VI. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS

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

RESOLUCIÓN DE 18 DE FEBRERO DE 2022. CONFLICTO 104/2017**Conflicto:** 104/2017**Promotor:** Comunidad Foral de Navarra.**Administraciones en conflicto:** Comunidad Foral de Navarra y Agencia Estatal de Administración Tributaria.**Objeto:** Competencia para la devolución de cuotas de IVA a la entidad AAA.**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 sesión celebrada el 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 de competencias número 104/2017 planteado por la Comunidad Foral de Navarra en relación con el resultado de las actuaciones inspectoras seguidas a la entidad BBB, por el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) del periodo 2014, adopta la siguiente resolución de la que ha sido ponente don (...):

I. ANTECEDENTES**I.1. Antecedentes**

1º El día 24 de junio de 2020 esta Junta Arbitral dictó resolución poniendo fin al presente conflicto. Frente a dicha resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo ordinario número -/2020 por la Comunidad Foral de Navarra, que ha sido parcialmente estimado por STS número -1/2021, de 20 de diciembre de 2021.

Dicha sentencia declara la admisibilidad del conflicto en la parte relativa a dos de las pretensiones deducidas por la Comunidad Foral de Navarra que esta Junta declaró inadmisibles, y ordena la retroacción de las actuaciones para que nos pronunciemos sobre cuál es la Administración competente (la estatal o la foral) tanto por lo que se refiere a la adquisición por parte de BBB, de material inventariado por AAA, como por lo que se refiere a la cesión de la cartera de clientes a favor de AAA.

2º A fin de cumplir lo ordenado por el Alto Tribunal es conveniente recordar los términos en que se concretó el conflicto en relación con las dos cuestiones que ahora deben ser objeto de nuestro pronunciamiento.

3º La sociedad BBB, establecida en Suiza y matriz de dos sociedades con sede en España (AAA y CCC), presentó declaraciones mensuales de IVA en el año 2014, con resultado siempre a devolver, por exceder constantemente las cuotas soportadas deducibles sobre las cuotas devengadas. Así resulta del acta de conformidad de inspección A01 -6, instruida y aportada a este expediente por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT). El resultado de las autoliquidaciones de los diferentes meses del año 2014, siempre con saldo a favor del sujeto pasivo fue el siguiente:

Enero	3.653.969,82 €
Febrero	268.786,31 €
Marzo	429.612,98 €
Abril	444.612,31 €
Mayo	535.446,31 €
Junio	397.790,98 €

Julio	553.294,23 €
Agosto	557.638,86 €
Septiembre	258.961,61 €
Octubre	490.677,50 €
Noviembre	359.554,34 €
Diciembre	300.302,77 €

Antes de proceder a la devolución, la AEAT inició actuaciones inspectoras de carácter parcial sobre BBB, a fin de comprobar si esta sociedad tenía o no establecimiento permanente en España en el año 2014 (con anterioridad no ofrecía duda de que sí lo tenía). La conclusión de la AEAT fue que la sociedad seguía teniendo establecimiento permanente en España en 2014 y, por lo tanto, la competencia para la exacción del IVA de ese ejercicio correspondía a la entonces denominada Hacienda Tributaria de Navarra, hoy Hacienda Foral de Navarra (HFN), denominación que usaremos en esta resolución.

La HFN, por su parte, discrepó de la conclusión de la AEAT y este desacuerdo dio lugar al conflicto de competencias dirimido por esta Junta Arbitral, en su resolución de 21 de diciembre de 2016, en la que se adoptó el acuerdo de declarar la competencia estatal en el año 2014 (por ausencia de establecimiento permanente), resultando la AEAT obligada a practicar las devoluciones solicitadas, previas las comprobaciones que estimase oportunas para determinar su procedencia.

La resolución de la Junta Arbitral fue confirmada en su integridad por la Sala tercera del Tribunal Supremo en sentencia 509/2018, de 23 de marzo.

4º En cumplimiento de la resolución de la Junta Arbitral, la AEAT inició, el día 17 de febrero de 2017, actuaciones de comprobación del IVA a devolver a BBB, en el año 2014. Estas actuaciones dieron lugar a la ya citada acta de conformidad de inspección A01 -6, en la que la AEAT practicó determinadas minoraciones en el IVA a devolver, por entender que no le correspondía practicar la devolución de ciertas cuotas soportadas por dicha sociedad y que, además, entre las cuotas de IVA soportadas por repercusión en facturas emitidas a cargo de BBB, por su filial AAA, había algunas no deducibles por tratarse de operaciones no sujetas al IVA en España.

5º En consonancia con todo lo anterior, en el escrito de interposición del conflicto se afirma por la HFN que BBB es una entidad con domicilio en Suiza que opera en España sin establecimiento permanente a efectos del IVA.

Se dice asimismo que, el 27 de julio de 2017, AAA, presentó un escrito ante la Hacienda Foral de Navarra explicando las razones por las que había emitido facturas rectificativas de las de transmisión de la cartera de clientes y la venta de inventarios a su matriz, BBB, y aportando el acuerdo de la AEAT, de 16 de junio de 2017, confirmatorio de la propuesta de liquidación contenida en el acta de conformidad a que ya hemos aludido.

6º Resulta de todo ello que AAA emitió facturas a cargo de su matriz suiza, por transmisión de cartera de clientes y venta de inventarios, que rectificó como consecuencia de acta de inspección y liquidación provisional acordada por la AEAT en junio de 2017, por el concepto de IVA del año 2014. En dicha liquidación, la AEAT minoró e inadmitió la deducción de determinadas cuotas de IVA, soportadas por BBB, e incluidas en las declaraciones presentadas por dicha entidad en 2014:

1.- Por un lado, la AEAT minoró algunas de las cuotas deducidas por entender que, en el momento en que se realizaron las operaciones en que se devengaron (año 2013), la competencia para aplicar el IVA correspondía a la Hacienda Tributaria de Navarra.

2.- En segundo lugar, rechazó la deducción del IVA soportado por la adquisición de inventarios de AAA, por considerar que se trata de una prestación de servicios no realizada en el territorio de aplicación del impuesto y, por ello, no sujeta al IVA en España.

3.- En tercer lugar, redujo el IVA soportado deducible correspondiente a la transmisión de la cartera de clientes de AAA, en la parte relativa a clientes no establecidos en España, por entender igualmente que se trataba de una prestación de servicios no localizada en España a efectos de IVA y, por tanto, no sujeta al impuesto.

Estas cuotas, cuya deducción fue rechazada por la AEAT, corresponden a operaciones que se habían considerado sometidas al impuesto y el sujeto pasivo (AAA) había declarado e ingresado en la HFN.

El 30 de agosto de 2017, BBB, solicitó a la HFN la devolución de las cuotas rechazadas por la AEAT, con sus respectivos intereses de demora.

7º El 27 de septiembre de 2017, el Director Gerente de la HFN requirió de inhibición a la AEAT, a fin de que esta reconociese: 1º) Su propia competencia para devolver las cuotas correspondientes a operaciones realizadas en 2013 y declaradas en enero de 2014. 2º) Que la transmisión de inventarios es una entrega de bienes y que es la AEAT quien debe devolver el IVA soportado por BBB, en dicha operación. 3º) Que la transmisión de la cartera de clientes es una operación sometida al IVA en su totalidad en España y que es competencia de la AEAT devolver la totalidad del impuesto soportado en tal operación.

La primera de las tres pretensiones de la HFN fue resuelta por la citada Resolución de esta Junta Arbitral, de fecha 24 de junio de 2020, impugnada por la CFN ante el Tribunal Supremo, el cual desestimó en este punto el recurso y confirmó nuestra resolución en la sentencia a que ahora damos cumplimiento.

Así pues, hemos de pronunciarnos en este momento sobre dos de las pretensiones de la HFN: 1) La transmisión de inventarios. 2) La transmisión de la cartera de clientes.

I.2. Adquisición de inventarios por BBB.

8º El debate sobre esta cuestión se centra en determinar si la entrega a BBB, de los productos inventariados por AAA, debe calificarse como una entrega de bienes (postura de la HFN) o como una prestación de servicios (postura de la AEAT).

9º Según la HFN, el inventario transmitido a BBB, en el año 2014 está integrado por productos que, a 31 de diciembre de 2013, no habían sido comercializados por la transmitente, AAA. Se trataba, principalmente, de electrodos cuya propiedad -según literalmente afirma la HFN- "era compartida entre AAA, y BBB, en proporción a lo aportado por cada una de las entidades para su producción (materias primas y productos semielaborados en el caso de BBB y gastos incurridos para su elaboración en el caso de AAA, fundamentalmente mano de obra y suministros como, sobre todo, la electricidad consumida)".

Entiende la HFN que el inventario estaría constituido por bienes ya producidos o en proceso de producción durante la vigencia de las relaciones contractuales existentes entre ambas sociedades antes de 2014. "Es, en esencia, un stock de productos que, a 31/12/2013 todavía no tenía determinado ulterior destino. Y, en este sentido, la operación de transmisión de los bienes del inventario final no diferiría, en esencia, de otras transmisiones anteriores realizadas entre ambas entidades, y que BBB, en interpretación y aplicación del contrato, calificaba como de entrega de bienes".

La titularidad compartida de los bienes "finalizaba en el momento en que se procedía a la comercialización de los productos, momento en que cada entidad transmitía a la otra, en función del destino final del bien, su parte de titularidad correspondiente a la otra".

No es relevante -siempre según la HFN- que la operación sea una ejecución de obra. La ejecución de obra es un concepto de Derecho comunitario que ha de ser interpretado a la luz de dicho ordenamiento y que, a tenor de la STJUE de 14 de mayo de 1985 (asunto C-139/84) implica la obtención de un bien distinto de los que han sido utilizados en su realización, tanto si la operación es entrega de bienes como si es prestación de servicios. El argumento es, por tanto, inoperante a efectos del encaje de la operación en una u otra categoría de hechos imposables.

Tampoco resulta relevante para la HFN el método de cálculo del importe de la contraprestación por la transmisión de inventario, por ser esta una cuestión relativa a la determinación de la base imponible que no tiene relevancia en orden a la calificación de la operación como entrega de bienes o como prestación de servicios.

En consecuencia, la transmisión de inventario es -a juicio de la HFN- una entrega de bienes sometida al impuesto y "la AEAT, rectificando su actuación inspectora, ha de proceder a

la devolución de las cuotas de IVA que... incorporó el obligado tributario en sus autoliquidaciones del ejercicio de 2014 por este concepto”.

10º En cambio, a juicio de la AEAT, la transmisión de inventarios efectuada en 2014 es una prestación de servicios a favor de BBB, entidad no establecida en el territorio de aplicación del impuesto y, por tanto, no sujeta al IVA en España. En consecuencia, BBB, no debió aceptar en 2014 la repercusión de las cuotas satisfechas por la entidad transmitente del inventario, cifradas por la AEAT en 1.400.873,38 €.

La operación no puede ser calificada como entrega de bienes en tanto en cuanto la entidad transmitente, AAA, no ostentaba la titularidad de los bienes, ya que no adquirió las materias primas y se limitó a transformarlas. Los inventarios pertenecían a BBB, entidad que asumía los riesgos de las existencias.

Siempre según la AEAT, la transmisión de los electrodos no es propiamente una entrega de bienes, a efectos del impuesto, porque en los contratos suscritos entre ambas sociedades no está prevista la posibilidad de venta del producto a la sociedad suiza, no se trata de una ejecución de obra mobiliaria, la no transmisión previa de las materias primas impide calificar como entrega de bienes la del producto elaborado, y, en fin, AAA, factura la operación de transmisión de los inventarios aplicando el mismo margen que a las prestaciones de servicios de maquila.

I.3. Transmisión de la cartera de clientes.

11º BBB, soportó la repercusión de IVA por la adquisición de una parte de la cartera de clientes de AAA Según la AEAT, procede minorar las cuotas soportadas en la cifra de 510.754,86 € que corresponden a la cesión de clientes no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto. Extrae esta conclusión del artículo 70.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA), donde se establece la regla de cierre de localización de servicios (cesión de clientela) prestados a empresarios extracomunitarios (BBB) cuya utilización o explotación efectiva no se realice en dicho territorio. Al tratarse de clientes no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, el servicio consistente en la transmisión de la cartera no puede entenderse utilizado o explotado en España.

Es por ello por lo que la AEAT solo permitió a BBB, la deducción del 74,2% de las cuotas soportadas, que es la proporción de clientes establecidos en España según la previsión del volumen de ventas en un periodo de tres años. La AEAT defiende este criterio de ponderación porque refleja, a su juicio, de modo adecuado la utilización efectiva de los servicios y dispone de información para aplicarlo. Además, el cálculo de la proporción se hace en función de estimaciones futuras (método prospectivo) porque refleja mejor el valor de unos u otros clientes en función de las ventas que se estima realizar en años venideros. De estos cálculos resulta que las ventas a clientes no españoles representan el 25,8% del total y la cuota del IVA no deducible, por tratarse de servicios no utilizados en el territorio de aplicación del impuesto, asciende a 510.754,86 €.

También invoca la AEAT ciertas resoluciones de consultas vinculantes relativas a servicios de publicidad, marcas, estudios de mercado y agencias de viaje.

12º La HFN se opone al rechazo, por parte de la AEAT, del derecho de BBB, a deducir una parte del IVA soportado en la adquisición de la cartera de clientes y que tiene como consecuencia que esta sociedad le haya solicitado la devolución del IVA que, según la AEAT, fue indebidamente ingresado por entender que esa parte corresponde a operaciones no sujetas en el territorio de aplicación del impuesto.

13º Las partes concluyeron sus escritos de alegaciones concretando sus pretensiones en los dos aspectos que ahora nos ocupan.

La AEAT solicitó que declarásemos:

1. Que la “adquisición de inventarios” a AAA, es una prestación de servicios localizada fuera del territorio de aplicación del impuesto y no sujeta al IVA.

2. Que la prestación de servicios vinculada a la adquisición de la cartera de clientes a AAA, en lo que se refiere a clientes portugueses y franceses, no se localiza en el territorio de aplicación del impuesto y no está sujeta al IVA.

Por su parte, la HFN solicitó la desestimación de las pretensiones de la AEAT, es decir, que declaremos:

1. Que la cesión del inventario es una entrega de bienes.
2. Que la cesión de cartera es una operación sujeta, en todo caso, al impuesto.

I.4. Requerimiento de documentación

14º Al amparo del artículo 18.1.A del Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo, esta Junta Arbitral acordó solicitar la aportación de nuevos documentos y la práctica de nuevas diligencias esenciales para la resolución del presente conflicto, y requirió a la AEAT a fin de que practicase las diligencias necesarias para obtener y remitir a la Junta Arbitral los siguientes documentos:

- Copia de los contratos que han regulado las relaciones económicas de BBB, con AAA, y con CCC, en los años 2013 y 2014.
- Una muestra de las facturas emitidas y recibidas de entregas de bienes o prestaciones de servicios en las que la contraparte haya sido AAA, o CCC.
- Los contratos en que se formalizaron la venta de inventario y la cesión de clientes efectuada por AAA y, en su caso, por CCC.

La AEAT atendió el requerimiento y, mediante oficio de 26 de julio de 2019, remitió a esta Junta Arbitral los siguientes documentos:

1. Contrato que regula las relaciones comerciales entre BBB, y AAA, en 2013.
2. Contrato que regula las relaciones comerciales entre BBB, y AAA, en 2014.
3. Contrato que regula las relaciones comerciales entre BBB, y CCC, en 2014.
4. Dos facturas emitidas por BBB, a AAA, en 2013, que se corresponden con las materias primas que BBB, vende a AAA, en relación con electrodos que se van a vender por esta en España y Portugal.
5. Dos facturas emitidas por AAA, a BBB, en 2013 que se corresponden con las prestaciones de servicios de maquila que la primera realiza para la segunda en relación con los electrodos que se van a vender por BBB, fuera de España y Portugal y que el propio contribuyente identifica la factura manuscritamente como de cobro de servicios.
6. Facturas emitidas por BBB, a CCC, en 2014.
7. Contratos en que se formalizaron la venta de inventario y la cesión de clientes efectuada a su favor por AAA, y, en su caso, por CCC
8. Contrato relativo a la venta de la cartera de clientes entre AAA, y BBB.

II. NORMAS APLICABLES

15º Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre.

El Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Las demás disposiciones de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

III.1. Sobre la competencia de la Junta Arbitral

16º Son dos las cuestiones que deben ser objeto de la presente resolución:

1. Si la transmisión de inventario o, más exactamente, la transmisión de bienes almacenados efectuada por AAA, a BBB, fue, a efectos del IVA, una entrega de bienes o una prestación de servicios.
2. Si la cesión de cartera de clientes efectuada por AAA, a favor de BBB, en tanto en cuanto tenía por destinatario a un empresario no establecido en el territorio de aplicación del IVA, era o no una operación sometida al impuesto en España.

Como dijimos en la resolución de 24 de junio de 2020, recaída en este expediente, aparentemente no se trata de decidir sobre la competencia de una u otra Administración tributaria, subsumible en las funciones que a esta Junta Arbitral encomienda el artículo 51 del Convenio, pero puede serlo en la medida en que la decisión que se adopte sobre los problemas planteados sea determinante de la atribución de la competencia para exaccionar el IVA a una y otra Administración en litigio.

Esta Junta Arbitral ya se ha pronunciado en ocasiones anteriores sobre su capacidad para interpretar y aplicar las normas reguladoras de los tributos cuando de ello depende la atribución de la competencia sobre la que se debate en cada caso. Lo hizo en la Resolución 93/2016, en un conflicto suscitado por una discrepancia sobre la aplicación del IVA a los mismos obligados tributarios interesados en el presente procedimiento, en la que rechazó la inhibición solicitada por una de las partes, apoyándose en otras resoluciones anteriores, a saber:

En la Resolución de 15 de mayo de 2014, recaída en el conflicto 48/2012, donde dijimos que “la Junta Arbitral de Navarra es competente para calificar, como cuestión prejudicial, los hechos que deban ser subsumidos en las normas reguladoras de los impuestos cuando dicha calificación sea necesaria para resolver un conflicto de competencias que sea objeto de una pretensión residenciable ante la Junta”. Y también, en el ordinal 14º de la Resolución de 30 de junio de 2014, dictada en el conflicto 54/2012, donde se reiteró esta doctrina con el siguiente texto:

“Como se desprende de este resumen de los términos del conflicto, es evidente que, al exclusivo efecto de determinar qué Administración es competente en este caso, hemos de resolver con carácter previo si la operación se encuentra sujeta o no al Impuesto sobre el Valor Añadido, pues resuelto lo anterior, corresponderá a una u otra Administración, bien proceder a la devolución de las cuotas percibidas –caso de no estar sujeta al IVA-, bien admitir su deducción-devolución -caso de estar sujeta-.

Es decir, la cuestión del conflicto negativo de competencias conduce a un problema de calificación tributaria de unas operaciones cuya naturaleza, a efectos del IVA, hemos de dilucidar por tratarse de un asunto previo y necesario para la resolución del conflicto competencial.”

17º En la citada resolución de 24 de junio de 2020, esta Junta Arbitral llegó a la conclusión de que tanto el conflicto sobre la cesión de inventario como el conflicto sobre la cesión de cartera de clientes no eran propiamente conflictos de competencias porque el objeto de debate era la calificación de las operaciones realizadas por BBB, con sus filiales AAA y CCC.

No obstante, el Tribunal Supremo ha dictado sentencia que nosotros, aun sin abdicar de nuestro criterio, no solo acatamos sino incluso aplaudimos por su sensibilidad ante la lesión de los intereses de los contribuyentes que soportan el retraso en la devolución de cuotas soportadas de IVA, a pesar de que ninguna de las Administraciones en conflicto discute su derecho. Se trata de un agravio injusto que nosotros, en un ejercicio de self restraint y respeto a la legalidad vigente, no nos hemos sentido capacitados para reparar. Ahora, con el respaldo del Alto Tribunal, la cuestión será dilucidada en esta instancia, sin necesidad de deferirla a una intervención del legislador como nosotros mismos entendimos que debería hacerse.

Nuestro criterio, más atento a la pureza de conceptos que al equilibrio de intereses, se basaba en que ambas partes admitían que BBB, es una sociedad que en el año 2014 tributaba exclusivamente a la AEAT en el año 2014 y la AEAT ejerció correctamente su propia

competencia de calificación y liquidación del IVA cuyo reintegro solicitó BBB, competencia no discutida por la HFN.

Es cierto que, como alegó la HFN, una incorrecta calificación jurídico-tributaria de las operaciones realizadas tenía el efecto indirecto de trasladar las eventuales devoluciones del tributo a la HFN, como Administración que lo ingresó de forma supuestamente indebida.

Nuestra resolución de inadmisión del conflicto se basaba en la diferenciación dogmática de dos instituciones conceptualmente diferentes: de un lado, la devolución derivada de la normativa de cada tributo, que tiene su asiento legal en el artículo 31 LGT y se rige por las normas de procedimiento de los artículos 124 a 127 LGT, desarrolladas por los artículos 122 a 125 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio; y, por otro lado, la devolución de ingresos indebidos, derecho reconocido por el art. 32 LGT, que tiene su cauce procesal en el artículo 121 LGT y su desarrollo reglamentario en los artículos 14 a 20 Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

A nuestro modo de ver, la calificación de la operación efectuada por la AEAT no menoscaba la competencia de la HFN para resolver sobre la procedencia o no de la devolución de ingresos indebidos, con la ulterior intervención de la jurisdicción contencioso-administrativa si la solicitud cursada al efecto por AAA, hubiera sido desestimada.

Dijimos también que “es, ciertamente, lamentable que AAA, haya ingresado en la HFN unas cuotas cuya deducibilidad no es reconocida a BBB, 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”.

No existe, a nuestro juicio contradicción entre esta decisión y la adoptada en nuestra resolución de 21 de diciembre de 2016, en el conflicto 937/2016, donde llegamos a la conclusión, confirmada por sentencia del Tribunal Supremo, de que AAA, no puede ser considerada como establecimiento permanente de BBB. Seguimos opinando, ahora con el cualificado aval del Tribunal Supremo, que la Junta Arbitral debe pronunciarse sobre la calificación jurídica (tributaria o no) de determinados hechos cuando de ella depende la atribución de la competencia a una de las partes en conflicto. En el conflicto 937/2016, la existencia o no de establecimiento permanente era determinante de la titularidad de la competencia para exigir el IVA devengado y para deducir y, en su caso, devolver el IVA soportado. En el presente caso, la consecuencia de que la operación entre BBB, y AAA, sea entrega de bienes o prestación de servicios es, simplemente, la legalidad o ilegalidad del ingreso del IVA efectuado por AAA, y su repercusión a BBB.

La sentencia del Tribunal Supremo que ha ordenado la retroacción de las actuaciones ha preferido orillar el método dogmático, propio de la jurisprudencia de conceptos, para lograr una resolución que satisfaga la justa pretensión de BBB, acudiendo a la metodología propia de la jurisprudencia de intereses. A nuestro juicio, el Tribunal Supremo ha tratado de equilibrar los intereses en conflicto y buscar el modo de declarar horro al contribuyente de una demora abusiva en el ejercicio de un derecho que ambas Administraciones están dispuestas a reconocerle.

Compartimos y aplaudimos esta sensibilidad frente a la injusta demora en la devolución del IVA y ya hemos advertido de ello en anteriores resoluciones, en las que hemos sugerido a las partes la utilización de la vía del artículo 51.5 del CEEN, que las Administraciones parece que interpretan solo en beneficio propio, a pesar de que también puede servir para amparar los derechos del contribuyente en casos de conflicto negativo de competencias.

III.2. Sobre la transmisión de inventario

18º En relación con la transmisión de inventario se discute si se trata de una entrega de bienes o una prestación de servicios.

Como hemos dicho, en este punto se trata simplemente de calificar una operación en virtud de la cual AAA, transmitió a BBB, sus existencias el 1 de enero de 2014. Como hemos

dicho, la consecuencia de la calificación no es la atribución de competencia de liquidación o exacción del tributo a una u otra Administración, sino la validez o nulidad de la autoliquidación presentada por AAA, ante la HFN.

Para dar respuesta al problema que, por la superior decisión del Tribunal Supremo, se vuelve a residenciar ante esta Junta Arbitral hemos de partir de los conceptos legales de entrega de bienes y prestación de servicios en el marco del IVA.

Entrega de bienes es, según el artículo 8 de la LIVA, “la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes”. También son entregas de bienes ciertas ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación.

Prestación de servicios, en lo que ahora interesa, es un concepto residual y comprende toda operación sujeta al IVA que no tenga la consideración de entrega, incluidas las ejecuciones de obra que, de acuerdo con el artículo 8 LIVA, no sean entrega de bienes (artículo 11 LIVA).

A la vista de estos preceptos, el principal elemento diferenciador entre ambos conceptos es el de la titularidad del poder de disposición de los bienes integrados en el inventario transmitido, sabiendo que se trataba de productos que habían sido objeto de un proceso de fabricación ejecutado por AAA, sobre materiales entregados por BBB Según las cuentas anuales de AAA, (véase el párrafo 36º de nuestra resolución de 21 de diciembre de 2016, en el asunto 93/2016):

“La sociedad tiene firmado un contrato con la empresa del Grupo, BBB. (antes DDD), ubicada en Suiza, en función del cual, la Sociedad opera únicamente como centro de producción para la práctica totalidad de las exportaciones, las cuales son realizadas a través de dicha empresa del Grupo. De esta forma la sociedad recibe en depósito gran parte de las materias primas que son incorporadas en el proceso productivo, facturando los costes de producción incurridos, más un margen sobre los mismos. El mencionado contrato es prorrogable anualmente.”

El contrato a que se refiere este texto fue aportado al expediente del presente conflicto por la AEAT el día 26 de julio de 2019 a requerimiento de esta Junta Arbitral, lleva por título “Acuerdo de servicios de fabricación”, entró en vigor el 1 de julio de 2007 y fue suscrito, en su momento, por DDD, (hoy BBB) y EEE, (hoy AAA), a quien se refiere el contrato como “Proveedor de servicios de fabricación”.

En la parte expositiva del contrato se puede leer que DDD, desea contratar, de forma no exclusiva, a un “Proveedor de servicios de fabricación” que actúa como “contratista” independiente.

Del clausulado del acuerdo se desprende lo siguiente:

- El Proveedor de servicios de fabricación producirá “electrodos de grafito, ya sea acabados o en diversas etapas del proceso de fabricación”, para DDD, conforme a los calendarios de producción que se acuerden mutuamente.
- Tras la finalización de los productos por parte del Proveedor de servicios de fabricación, DDD, abona una “compensación”, cuyo método de cálculo se encuentra descrito con precisión en un apéndice al contrato.
- DDD entregará al Proveedor de servicios de fabricación las materias primas y los materiales semiacabados en cantidades suficientes para la fabricación.
- El Proveedor de servicios de fabricación adquirirá por su propia cuenta suministros distintos de materias primas y materiales semiacabados, componentes.
- DDD, ostentará la titularidad y será dueño de los electrodos (incluidos los que estén en proceso de fabricación) y asumirá el riesgo de pérdida con respecto a ellos en cualquier momento del proceso de fabricación y su consiguiente terminación.

De todo ello y de otras cláusulas del contrato que ya no es necesario destacar, se deduce claramente, que la relación entre AAA, y BBB, es la propia de una ejecución de obra sobre bienes muebles que, a efectos del IVA, debe ser calificada como prestación de servicios.

Por tanto, la transmisión del inventario no ha implicado propiamente transmisión del poder de disposición sobre unos materiales o productos que ya pertenecían a la sociedad no residente, sino simplemente la restitución de la posesión material o de hecho de los electrodos de grafito, terminados o semiacabados, a su dueño y poseedor legal. Esa entrega de la posesión de hecho no es transmisión de poder de disposición, sino un acto de restitución de bienes a su propietario (productos que se encuentren en el mismo estado en que los recibió el contratista) no sujeta al impuesto; o bien un acto que culmina el proceso de prestación de servicios completos o inacabados de AAA, a BBB.

La conclusión no puede ser más que la calificación de la operación como no sujeta al IVA porque no se entiende realizada en el territorio de aplicación del impuesto, según lo dispuesto en los artículos 69 y 70 de la LIVA.

Por consiguiente, AAA, efectuó un ingreso indebido en la HFN y tanto BBB, como AAA, están legitimadas para solicitar su devolución a la HFN, al amparo de los artículos 9.1.b) y 150 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria (LFGT).

A la luz de la STS número 1541/2021, de 20 de diciembre de 2021, a la que damos cumplimiento mediante esta resolución, será la HFN quien, al amparo del artículo 7.1 del Decreto Foral 188/2002, de 19 de agosto, por el que se regulan las devoluciones de ingresos indebidos en materia tributaria y las solicitudes de rectificación, impugnaciones y controversias sobre las actuaciones tributarias de los obligados tributarios, deberá iniciar de oficio el procedimiento de devolución de ingresos indebidos a favor de la entidad a quien legalmente corresponda el derecho a percibirlos.

1º Cuanto hemos dicho en el precedente ordinal 17º es igualmente aplicable a la cesión de la cartera de clientes de AAA, a BBB.

Las alternativas en este caso son las de considerar que dicha cesión no está sujeta al IVA por tratarse de un servicio a una entidad extracomunitaria, o bien considerar que se trata de una prestación de servicios realizada en el territorio de aplicación del impuesto. En el primer caso AAA, y BBB, tendrían derecho a la devolución de ingresos indebidos a cargo de la HFN, devolución que se practicaría en los términos del citado Decreto Foral 188/2002. En el segundo estaríamos ante un derecho a la devolución de IVA soportado en España, basado en el artículo 119.bis de la LIVA, del que sería titular BBB, entidad no residente sobre la que ostenta la competencia la AEAT.

La cesión de la clientela es una transmisión de un bien no corporal, un activo inmaterial que forma parte del fondo de comercio. La solución en este caso depende de que ese servicio se entienda realizado o no en el territorio de aplicación del impuesto.

El citado artículo 70.Dos.1º de la LIVA dispone:

“Dos. Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:

1.º Los enunciados en el apartado Dos del artículo 69 de esta Ley, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.”

Entre los servicios que se enumeran en el artículo 69, cuya prestación solo se entiende realizada fuera del territorio de aplicación del impuesto cuando el destinatario es un empresario no establecido en la Comunidad y además no se utilizan ni se explotan de forma efectiva en dicho territorio, se encuentran los siguientes:

- a) “a) Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares.*
- b) La cesión o concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad profesional.*
- c) Los de publicidad.”*

De acuerdo con estos preceptos, la cesión de la clientela (fondo de comercio) se entenderá realizada o no en el territorio de aplicación del impuesto en función de que su utilización o explotación efectivas se realicen o no en dicho territorio.

Según la AEAT, BBB, no mantiene relaciones comerciales con los clientes no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, sino que transmite el producto (electrodos) a CCC, que es quien lo vende a dichos clientes. Considera la AEAT que BBB, no utiliza ni explota en España esa clientela no establecida en el territorio de aplicación del impuesto. Es CCC, quien la utiliza o explota de forma efectiva y, cuando vende a clientes franceses y portugueses, lo hace fuera del territorio de aplicación del impuesto. Las ventas vinculadas a la utilización de la cartera de clientes franceses y portugueses son operaciones gravadas a efectos de IVA en otros Estados miembros, de donde se deriva que la cartera se utiliza fuera del territorio de aplicación del impuesto y la cesión no tributa en España. De todo ello deduce que el IVA fue indebidamente ingresado por AAA, en la HFN.

No opina lo mismo la HFN, para quien estamos ante un servicio prestado a una entidad no residente en la Unión Europea y no se debe subsumir el caso en la excepción del artículo 70.Dos.1º de la LIVA.

La AEAT se apoya en la STJUE en el asunto Athesia Druck, C-1/08, que considera prestados en la Comunidad los servicios de publicidad a favor de un empresario de un tercer Estado cuando los mensajes publicitarios se difunden desde un Estado miembro. Inversamente, no se gravan las prestaciones de servicios publicitarios realizados por un empresario no establecido en la Comunidad para sus propios clientes aun cuando este proveedor tenga la condición de destinatario intermedio como consecuencia de una prestación de servicios anterior. Es decir, lo relevante es el país donde se difunden los mensajes publicitarios. Los servicios de publicidad se encuentran entre los del artículo 69.Dos de la LIVA, donde se contempla también la cesión del fondo de comercio, a la que la AEAT extrapola la citada STJUE.

Pasando ya al examen del caso en conflicto, podemos observar que el contrato suscrito al efecto entre BBB, y AAA, el 1 de enero de 2014, tiene por objeto la transmisión de la cartera de clientes relacionada con el negocio a cambio de un precio. La cartera incluye solamente la lista de clientes expresamente identificada en anexo al acuerdo, y hemos de suponer que se trata de clientes establecidos en España o en Portugal porque el territorio a que se refiere el contrato, según su definición en la cláusula 2, es el de estos dos países.

La decisión que esta Junta Arbitral debe adoptar sobre el asunto debatido no puede prescindir del hecho de que el mismo día de la compra de la clientela a AAA, BBB, suscribió con CCC, un contrato llamado "Acuerdo de distribución", en el que esta última aparece designada como el "Distribuidor" y declara estar plenamente cualificada para llevar a cabo todas las acciones requeridas por el acuerdo y contar con el personal, la organización, y experiencia para hacerlo.

Mediante el contrato, BBB, se compromete a no distribuir ni vender electrodos de grafito ni sus subproductos en España y Portugal a nadie que no sea el Distribuidor. Simultáneamente autoriza al Distribuidor a operar en exclusiva en España y Portugal para la distribución, venta y promoción de dichos productos bajo licencia. BBB, entregará al Distribuidor los productos en condiciones comercializables y empaquetados de acuerdo con los requisitos legales aplicables, en las instalaciones de producción, en los almacenes del Distribuidor o en las instalaciones del cliente, y asumirá el riesgo de pérdida, retraso o daño durante el trayecto. Los productos se entregan al distribuidor a cambio de un precio que permita al Distribuidor alcanzar un margen operativo de plena competencia (EBIT) con respecto a la venta y distribución de los productos y que se calculará con el método especificado en el contrato. BBB, facturará al Distribuidor en el momento de la entrega de los productos y el Distribuidor pagará el precio una vez que se emita la factura y en la divisa de su elección. Este último, como intermediario independiente, asumirá el impacto financiero de los riesgos empresariales relacionados con la venta y distribución de los productos, entre los que se incluyen los riesgos relacionados con el almacenaje, la custodia y la pérdida de los productos, así como los riesgos crediticios rutinarios con clientes.

De aquí deducimos que la utilización y explotación de la clientela adquirida a AAA, por parte de BBB, se ha producido en el territorio de aplicación del impuesto mediante su cesión a CCC, con la que se comprometió a no distribuir ni vender sus productos en España y Portugal. El caso es distinto del contemplado en la STJUE antes citada, puesto que CCC, no es un

intermediario que preste a los clientes finales establecidos en Portugal el servicio que ella ha adquirido de la sociedad no residente.

La conclusión que cabe deducir de lo expuesto es que BBB, ha utilizado y explotado en el territorio de aplicación del impuesto español el fondo de comercio adquirido a AAA, y, por tanto el servicio prestado por esta última sociedad a la primera es una operación sujeta a IVA en España y la competencia para exaccionar el impuesto corresponde a la CFN en virtud de lo dispuesto por el artículo 33.1 del CEEN, por ser AAA, una sociedad con domicilio en la Comunidad Foral que opera exclusivamente en territorio navarro.

IV. IV. ACUERDO

En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral ACUERDA:

Primero: Declarar que la Comunidad Foral de Navarra debe proceder de oficio a la devolución del IVA soportado por BBB, por la adquisición a AAA, del inventario de existencias pactada el 1 de enero de 2014.

Segundo: Declarar que la AEAT está obligada a devolver a BBB, el IVA soportado por la adquisición a AAA, de la cartera de clientes pactada el 1 de enero de 2014.

V. V. FÓRMULA DE EJECUCIÓN

Primero: La HFN procederá a devolver el IVA devengado e ingresado por AAA, por la venta de existencias según las normas y trámites establecidos para la devolución de ingresos indebidos en los artículos 9 y 150 LFGT y Decreto Foral 188/2002, de 19 de agosto, por el que se regulan las devoluciones de ingresos indebidos en materia tributaria y las solicitudes de rectificación, impugnaciones y controversias sobre las actuaciones tributarias de los obligados tributarios.

Segundo: La AEAT devolverá a BBB, el IVA soportado por la adquisición de la cartera de clientes en los términos previstos por el artículo 119 bis de la LIVA.

VI. VI. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS

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

el 01/01/2014, los intentos frustrados de notificación realizados por la AEAT con anterioridad a esa fecha resultan irrelevantes.

Para dilucidar la controversia son asimismo irrelevantes los intentos de notificación realizados en 2014, ya que, tanto los realizados en la vivienda de Barcelona, como los realizados en la vivienda de FFF (Navarra), resultaron infructuosos.

Y, a tal fin, son también irrelevantes las notificaciones dirigidas a la vivienda de FFF (Navarra) en 2015 y en los años siguientes, ya que, tanto las que efectuó la AEAT, como las que efectuó la HFN, fueron atendidas por la obligada tributaria en dicha vivienda.

El que, en las visitas que agentes de la AEAT o del Servicio de Vigilancia Aduanera realizaron a la vivienda de FFF (Navarra), la obligada tributaria estuviera ausente es consecuencia de que, como esta explicó a la Inspección de la HFN, y como ha quedado acreditado por diversos testimonios, desarrolla una actividad social en la localidad.

Y, para dirimir la controversia sobre el domicilio de AAA, tampoco es determinante que algunos vecinos del edificio interrogados por los actuarios de la AEAT manifestaran no conocer a la obligada tributaria, ya que otros de los interrogados manifestaron que la conocían y que, tanto ella como su hermana, residían en la vivienda en cuestión.

4ª.-A los efectos de la determinación del domicilio fiscal de AAA, no es significativo que no disponga de la tarjeta sanitaria que expide el Servicio Navarro de Salud o que haya recibido

numerosas atenciones médicas en Barcelona, máxime cuando la mayor parte de ellas tuvieron lugar antes del 01/01/2014.

Y tampoco son significativas las posteriores a esa fecha, pues un traslado de domicilio no obliga a prescindir de los establecimientos o especialistas médicos que atendían a la obligada tributaria con anterioridad.

5ª.-El que la AEAT considere llamativo que la obligada tributaria, su hermana y su padre trasladaran su residencia habitual a una ciudad como FFF (Navarra) con la que no tenían ninguna vinculación familiar ni económica y a una vivienda de 90 m² con dos habitaciones y un solo cuarto de baño, siendo, como eran, dueños de viviendas sitas en lugares céntricos de Barcelona, es una mera conjetura o especulación que viene a poner de manifiesto la inexistencia de datos objetivos contrastables que evidencien que la obligada tributaria no permaneció en Navarra el mayor número de días de los períodos impositivos posteriores al 01/01/2014.

6ª.-Obran, sin embargo, en el procedimiento elementos de convicción más que suficientes para concluir que, conforme a la regla establecida en el artículo 8.2.1ª del Convenio Económico, la obligada tributaria permaneció en territorio navarro el mayor número de días de los citados períodos impositivos, por lo que no ha lugar a la aplicación de la regla subsidiaria del centro de intereses establecida en dicho precepto.

7ª.-La pretensión formulada por la AEAT en el escrito de planteamiento del conflicto debe, por todo ello, desestimarse en su integridad.

7.-Mediante una Resolución de 27/07/2020, el Presidente de esta Junta Arbitral dio traslado a la AEAT de las alegaciones formuladas por la HFN en el mencionado escrito de 22/07/2020, de claró abierto el período de instrucción por un plazo de dos meses y emplazó a las partes para que, en el referido plazo, aportaran los medios de prueba que consideraran oportunos para la acreditación de los hechos determinantes de sus pretensiones.

Y, mediante otra Resolución de esa misma fecha, designó Ponente al Vocal de esta Junta Arbitral D. (...).

8.-El 17/09/2020 compareció en la Secretaría de esta Junta Arbitral, en nombre y representación de AAA, D. (...) y, tras acreditar dicha representación, solicitó una copia del expediente que le fue entregada en ese mismo acto.

9.-Mediante un escrito fechado el 01/10/2020 y presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 02/10/2020, el citado representante de AAA formuló las alegaciones que estimó pertinentes en relación con el conflicto.

10.-Mediante una Resolución de 09/10/2020, el Presidente de esta Junta Arbitral, en cumplimiento de lo dispuesto en los apartados 4 y 5 del artículo 17 de su Reglamento, puso de manifiesto el expediente a las Administraciones en conflicto y a los interesados y les emplazó a formular, en el plazo de un mes, cuantas alegaciones estimaran pertinentes para fundamentar sus pretensiones.

11.-Mediante un escrito fechado el 12/11/2020 y presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 13/11/2020, el Director General de la AEAT formuló sus alegaciones finales, en las que, tras ratificar las contenidas en el escrito de planteamiento del conflicto, replicó a las formuladas por la HFN en su escrito de 22/07/2020 y por el representante de AAA en su escrito de 02/10/2020; y sostuvo que los medios de prueba obrantes en el expediente justificaban cumplidamente que, desde el 01/01/2014, la obligada tributaria no había permanecido en Navarra el mayor número de días de los períodos impositivos transcurridos desde la citada fecha. Subsidiariamente, alegó que, desde la citada fecha, la obligada tributaria no tenía en Navarra su principal centro de intereses, sino que lo tenía en Barcelona, por ser este el lugar donde obtenía la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por todo ello, el Director General de la AEAT solicitó en dicho escrito que esta Junta Arbitral declare que, desde el 01/01/2014, AAA tuvo su domicilio fiscal en Barcelona.

12.-Mediante un escrito fechado el 03/03/2021 y presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral ese mismo día, el representante de AAA en este procedimiento comunicó que el 22/02/2021 su representada había interpuesto en el Juzgado Decano de FFF (Navarra) una

quiere-lla criminal contra el funcionario nº --- de la Dependencia de Vigilancia Aduanera de la Delegación Especial de Navarra de la AEAT por entender que algunas de las actuaciones que este había lle-vado a cabo en el procedimiento de inspección seguido frente a AAA y que habían sido traídas a este procedimiento por la AEAT para fundamentar su pretensión, eran constitutivas de un delito de falsedad en documento oficial.

13.-Mediante un escrito presentado el 06/05/2021, el representante de la obligada tributaria aportó al procedimiento una copia de Auto del Juzgado de Primera Instancia e Instrucción nº 2 de FFF (Navarra) de 23/04/2021 mediante el que este admitió a trámite la referida querella; y solicitó que ello “se tenga en cuenta” y que “se tomen las medidas que correspondan”.

II. NORMAS APLICABLES

14.-Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

a).-El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio) 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, y modificado por el Real Decreto 530/2017, de 26 de mayo.

c).-Las demás disposiciones de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

15.-En el planteamiento y tramitación de este conflicto, se han observado las normas de pro-cedimiento contenidas en el referido Reglamento.

16.-A tenor de lo dispuesto en los artículos 43.6 y 51.1.c) del Convenio, esta Junta Arbitral es competente para la resolución del presente conflicto.

17.-Como hemos puesto de manifiesto en el capítulo de antecedentes, la controversia entre las Administraciones en conflicto se refiere a la determinación del lugar en el que AAA tuvo su do-micilio fiscal a partir del 01/01/2014.

Para la resolución de esa controversia, los hechos que, a raíz de la admisión a trámite de la querella mencionada en los apartados 12 y 13 del capítulo de antecedentes, investiga el Juzgado de Primera Instancia e Instrucción nº 2 de FFF (Navarra) no resultan decisivos, sin perjuicio de que, como solicitó el representante de la obligada tributaria en el citado escrito de 06/05/2021, ta-les hechos deban ser tenidos en cuenta por esta Junta Arbitral, junto con todos los demás que constan en el expediente.

18.-Conforme a lo dispuesto en el artículo 8.1.a) del Convenio, se entenderán domiciliadas fiscalmente en Navarra “las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio nava-rro”.

Y, para la determinación de si una persona física tiene su residencia habitual en territorio na-varro, el artículo 8.2 del Convenio establece que deberán aplicarse sucesivamente las siguientes reglas:

1ª.-Cuando permanezcan en territorio navarro el mayor número de días (del período imposi-tivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; y del año inmediatamente anterior, contado de fecha a fecha que finalice el día anterior al del devengo, en el Impuesto sobre Sucesio-nes y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documen-tados y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte). Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales. Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en territorio navarro cuando se ubique en él su vi-vienda habitual.

2ª.-Cuando tengan en territorio navarro su principal centro de intereses, considerándose co-mo tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre

la Renta de las Personas Físicas, excluyéndose, a estos efectos, los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario.

3ª.-Cuando sea este el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

19.-Como hemos señalado en Resoluciones anteriores, dada la redacción del citado artículo 8.1 del Convenio, lo que esta Junta Arbitral tiene que dilucidar en los conflictos relativos al domicilio fiscal de una persona física, no es si, en el período controvertido, esta tenía o no su residencia habitual en territorio común, sino si la tenía o no en Navarra.

Y hemos añadido que, por ello, no pesa sobre la AEAT la carga de la prueba de que el obligado tributario afectado por el conflicto tenía su residencia habitual en territorio común, sino que basta con que acredite que no la tenía en Navarra.

A ese respecto, hemos puntualizado que la acreditación de la residencia habitual en territorio común solo es relevante en la medida en que es incompatible con la residencia habitual en Navarra; y que, por tanto, la dificultad de acreditar un hecho negativo (la no residencia habitual en Navarra) se puede soslayar con la acreditación de un hecho positivo (la residencia habitual en territorio común), pero sin que ello implique para la AEAT la obligación de acreditar la residencia habitual en dicho territorio.

Y hemos puesto también de manifiesto que la primera de las reglas que establece el artículo 8.2 del Convenio para determinar si una persona física tiene su residencia habitual en Navarra no solo exige la permanencia en territorio foral el mayor número de días del período impositivo computando las ausencias temporales, sino que exige también que dicho territorio sea el principal escenario de su vida personal.

Hemos, además, destacado que esta última exigencia es sumamente relevante, ya que la permanencia en territorio foral durante un determinado número de días es compatible con la permanencia durante otros días en territorio común y viceversa.

Y hemos concluido que, por todo ello, el material probatorio aportado por las Administraciones en conflicto deberá ser apreciado por esta Junta Arbitral conjuntamente y de acuerdo con las reglas y criterios generales de valoración de la prueba.

20.-De los elementos probatorios aportados por la AEAT son, en nuestra opinión, especialmente relevantes los relativos a los consumos de agua, energía eléctrica y gas habidos en la vivienda de FFF (Navarra) y las retiradas de efectivo efectuadas por la obligada tributaria con cargo a una cuenta abierta en una oficina bancaria de esa localidad.

21.-En lo que concierne a los reducidos consumos de agua, energía eléctrica y gas habidos en dicha vivienda, consideramos que las manifestaciones justificativas de la obligada tributaria, que constan en la diligencia extendida el 19/12/2019 por un agente de la HFN, carecen de la más mínima acreditación y resultan poco verosímiles.

22.-Y, en lo que respecta a las retiradas de efectivo, hay que destacar que en esa diligencia consta que la obligada tributaria manifestó que acostumbraba a realizar sus pagos en efectivo.

No constan, sin embargo, en el expediente retiradas de efectivo en la referida oficina bancaria de FFF (Navarra) ni en 2014, ni en 2015, ni en 2016; en 2017, consta una sola retirada de 4.000 euros realizada el 6 de septiembre; en 2018, constan dos retiradas de 3.000 euros cada una el 26 de abril, otra de 3.000 euros el 11 de mayo y otra de 4.000 euros el 20 de diciembre; y, en 2019, consta una retirada de 9.000 euros el 12 de abril y otra de 3.000 euros el 24 de junio.

Pues bien, en nuestra opinión, ni el número ni el importe de esas retiradas justifican la residencia habitual en FFF (Navarra) a partir del 01/01/2014 de una persona que, según sus propias manifestaciones, acostumbra a realizar sus pagos en efectivo.

23.-Una valoración conjunta de estos elementos probatorios y de los demás aportados por la AEAT llevan a esta Junta Arbitral a la conclusión de que la obligada tributaria no tuvo su residencia habitual en Navarra durante el período controvertido.

Esta conclusión se ve reforzada por la pasividad probatoria mostrada por la HFN, que se ha limitado a analizar uno a uno, y a considerar insuficientes, los elementos probatorios

aportados por la AEAT, pero no ha realizado una actividad probatoria que, valorada globalmente, pudiera acreditar la residencia habitual en Navarra de la obligada tributaria durante el período en cuestión.

24.-Y todavía refuerza más nuestra conclusión el hecho de que, en el hipotético supuesto de que no fuera posible determinar el domicilio fiscal de AAA mediante la aplicación de la regla de la permanencia en territorio navarro que establece el artículo 8.2 del Convenio, habría que determinarlo mediante la aplicación de la regla subsidiaria del centro de intereses que establece ese mismo precepto.

A estos efectos, está acreditado en el expediente que la obligada tributaria obtuvo en territorio común la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluyendo los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario, por lo que, en ese hipotético supuesto, la aplicación de dicha regla subsidiaria llevaría también a la conclusión de que, en el período en cuestión, AAA no tuvo su domicilio fiscal en Navarra.

25.-Procede, por todo ello, estimar íntegramente la pretensión formulada por la AEAT en el escrito de planteamiento del conflicto.

IV. ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN

En virtud de los precedentes hechos y fundamentos jurídicos, esta Junta Arbitral acuerda:

Primero.-Estimar íntegramente la pretensión formulada por la AEAT y, en consecuencia, declarar que, desde el 01/01/2014, D.^a AAA, no ha tenido su domicilio fiscal en Navarra.

Segundo.-Manifestar que, dada la naturaleza estrictamente declarativa del pronunciamiento anterior, no procede establecer su fórmula de ejecución.

Tercero.-Notificar el presente acuerdo, en la forma legalmente establecida, a la AEAT, a la HFN y a D.^a AAA.

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 y, en su caso, los interesados pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso deberá interponerse 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.