

DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC076667

JUNTA ARBITRAL DEL CONVENIO ECONÓMICO DE NAVARRA: 24-06-2020

N.º DE CONFLICTO: 104/2017

SUMARIO:

Haciendas forales. Navarra. Convenio económico. IVA. Devoluciones. Conflicto negativo de competencias. Devolución IVA. Concepto de establecimiento permanente. La AEAT inició actuaciones inspectoras de carácter parcial a fin de comprobar si la 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). La HFN, por su parte, discrepó de la conclusión de la AEAT y este desacuerdo dio lugar a la Resolución de 21 de diciembre de 2016 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 93/2016 (NFC062945) que fue confirmada por la STS, de 23 de marzo de 2018, recurso n.º 68/2017 (NFJ069940) en la que la Junta Arbitral entendió que no puede afirmarse que la sociedad disponga de un establecimiento permanente en España por disponer en nuestro territorio nacional de representaciones autorizadas para contratar en su nombre y por su cuenta y resulta aplicable lo establecido en el art. 33.10 del Convenio Económico, según el cual corresponderá a la Administración del Estado la exacción del tributo y las devoluciones que, en su caso, procedan cuando nos encontramos ante operaciones realizadas por empresarios o profesionales no establecidos en España, en las que no se produzca la inversión de sujeto pasivo. 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 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. La solución que hemos de adoptar es que la Administración tributaria competente para efectuar la devolución del IVA solicitada 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 y de acuerdo con las SSTs de 3 de marzo de 2010, recurso n.º 538/2009 (NFJ038227), de 10 de junio de 2010, recurso n.º 378/2009 (NFJ039567) y de 17 de junio de 2010, recurso n.º 529/2009 (NFJ062144) la devolución se practicará por la Hacienda Foral de Navarra, que debe tramitar la solicitud de devolución de cuotas formulada por la sociedad en la parte que se refiere a cuotas soportadas por esta sociedad en el año 2013.

PRECEPTOS:

RD 353/2006 (Rgto. de Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra), art. 14.

Ley 28/1990 (Convenio Económico con Navarra), arts. 33 y 51.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 68, 69 y 99.

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 imponibles.

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 median 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:

1. 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.

2. 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.

3. 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:

1. Contrato que regula las relaciones comerciales entre AAA, SA y BBB, SL en 2013.
2. Contrato que regula las relaciones comerciales entre AAA, SA y BBB, SL en 2014.
3. Contrato que regula las relaciones comerciales entre AAA, SA y CCC, SL en 2014.
4. 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.
5. 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.
6. Facturas emitidas por AAA, SA a CCC, SL en 2014.
7. 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
8. 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:

- a) El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre.
- b) 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.
- c) 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 cuando 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 más 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

Fuente: Sitio web del Gobierno de Navarra