

Conflicto: 05/2007

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

Objeto: IVA e Impuesto sobre Sociedades. Administración competente para su exacción.

Otras cuestiones: Inadmisibilidad de la reclamación de competencia por extemporaneidad del requerimiento de inhibición.

Fecha de la resolución: 6 de noviembre de 2007

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

I. ANTECEDENTES

1º El día (...) de enero de 2007 se entregó al Secretario de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (artículo 51 del Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra aprobado por Ley 25/2003, de 15 de julio) —en adelante, Junta Arbitral—, un escrito del Consejero de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra, por el que se planteaba ante la Junta Arbitral conflicto de competencia frente a la Administración del Estado en relación con la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones de entrega de bienes realizadas por (AAA) en calidad de comisionista de venta en nombre propio y por cuenta de (BBB), así como por el Impuesto sobre Sociedades en cuanto a los beneficios de (AAA) resultantes de dicha actividad.

2º El día (...) de enero de 2007, el Presidente de la Junta Arbitral acordó admitir a trámite el conflicto, notificar la interposición a la Administración del Estado, emplazándola para efectuar alegaciones en plazo de treinta días, y comunicar a las administraciones afectadas la obligación legal de suspender la tramitación de los procedimientos de liquidación de los tributos objeto de debate, sin perjuicio de que la administración que viniera gravando a los contribuyentes continuara sometiéndolos a su fuero.

3º El Consejero de Economía y Hacienda y Vicepresidente del Gobierno de Navarra hizo constar, en el escrito de planteamiento del conflicto, que tuvo noticia de los hechos que lo provocan por las manifestaciones y documentos de (AAA), de los que se resulta que (BBB) y (AAA) convinieron un contrato de comisión en virtud del cual la primera (comitente) ponía a disposición de la segunda (comisionista) ciertos productos que ésta vendía a terceros en nombre propio y por cuenta de la comitente. Las ventas realizadas por (AAA) se califican como entrega de bienes en Impuesto sobre el Valor Añadido y, habida cuenta de que las mercancías se transportaban desde un almacén que la comisionista tiene a su disposición en Navarra y que ésta tenía un volumen de operaciones superior a 6 millones de euros, corresponde a la Comunidad Foral de Navarra la exacción del impuesto que recae sobre dichas operaciones, con independencia de que (AAA) tenga su domicilio social y fiscal en Madrid.

Como anexo al escrito de planteamiento del conflicto, se presentó ante la Junta Arbitral la copia de un oficio enviado por el Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra al Delegado Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Navarra, en el que reclamaba para la Comunidad Foral de Navarra la competencia para exigir el Impuesto sobre el Valor Añadido que grava las entregas de bienes realizadas desde Navarra por (AAA) en los años 2003, 2004 y 2005, así como el Impuesto sobre Sociedades por los beneficios obtenidos por (AAA) en los años 2003 y 2004 por las operaciones indicadas. Dicho escrito está fechado el (...) de septiembre de 2006 y el mismo día fue registrado de salida en el registro del Departamento de Economía y Hacienda

mento de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra, y depositado en la Administración de Correos.

4º El Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se opuso a la pretensión del Gobierno de Navarra mediante escrito de (n) de abril de 2007, que tuvo entrada en la Junta Arbitral el siguiente día (n+1). Sus alegaciones y argumentos se resumen del siguiente modo:

1. Las sociedades afectadas, junto con (CCC), que no ha sido mencionada en el escrito de interposición del conflicto, forman un grupo societario que constituye una unidad de decisión económica que descentraliza sus actividades en Estados o territorios diferentes. No está acreditado que (BBB) tenga su domicilio en el extranjero ni que la sociedad comisionista tenga poder de disposición sobre los bienes enajenados, pues la facturación a (BBB) incluye sólo los servicios de comisión de venta.
2. El almacén desde el que se dice que fueron entregados los bienes vendidos por (AAA) no pertenece a esta sociedad, sino a (CCC), según informe de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Navarra que adjunta.
3. Para determinar el volumen de operaciones de (AAA) no deben computarse las realizadas entre comitente y comisionista por tratarse de un supuesto de inversión de sujeto pasivo, por lo que tampoco considera acreditado que dicho volumen de operaciones exceda de 6 millones de euros.
4. Se desconoce si (BBB) tiene establecimiento permanente en España, lo que podría determinar que las devoluciones efectuadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria a dicha sociedad debieran ser soportadas por la Hacienda Foral.
5. El requerimiento de inhibición efectuado por el Gobierno de Navarra tiene su origen en el oficio de (...) de abril de 2006, por el que se remitió a la Hacienda Foral el acuerdo de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Madrid que denegó cierta remisión de fondos a la Hacienda Foral, reclamada por (AAA), correspondiente a los ejercicios 2003 y sucesivos de Impuesto sobre el Valor Añadido y 2003-2004 por el concepto de Impuesto sobre Sociedades.
6. El escrito de planteamiento del conflicto tiene un objeto más amplio que el requerimiento de inhibición remitido previamente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en tanto en cuanto reclama la competencia sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido del año 2006, al que no se hizo alusión alguna el citado requerimiento.
7. El requerimiento de inhibición formulado por la Hacienda Foral es extemporáneo, por haberse remitido a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el día (...) de noviembre de 2006, después de transcurridos más de dos meses desde que tuvo conocimiento de la posible vulneración de los puntos de conexión establecidos en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.
8. El conflicto sobre la competencia para exigir el Impuesto sobre el Valor Añadido en el año 2006 ha de ser inadmitido por no haberse formulado requerimiento previo de inhibición a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
9. Recae sobre la Hacienda Foral la carga de la prueba de los hechos constitutivos de su derecho: "poder de disposición del comisionista sobre las mercancías, existencia de almacén en territorio navarro de titularidad de la empresa citada, ubicación del establecimiento de la empresa (DDD) en España o en territorio extranjero".
10. Debe analizarse conjuntamente la tributación por Impuesto sobre el Valor Añadido de todo el grupo de sociedades, pues si se contempla sólo la situación de (AAA) y prospera la pretensión de la Comunidad Foral de Navarra, resultaría que la Hacienda Foral cobraría las cuotas exigibles a (AAA), mientras que la Agencia Estatal de Administración Tri-

butaria continuaría devolviendo el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado cuyo origen es fundamentalmente la Comunidad Foral.

11. En cuanto al Impuesto sobre Sociedades, las operaciones realizadas por (AAA) no tienen la consideración de entregas de bienes, sino la de prestaciones de servicios de comisión que han de entenderse realizados en la sede social de Madrid a efectos del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

El Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria concluye solicitando la inadmisión del conflicto por extemporaneidad; con carácter subsidiario, la inadmisión respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido del año 2006; y, también subsidiariamente, que se declare que la competencia para la gestión y recaudación de los impuestos discutidos corresponde al Estado, a través de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

5º Iniciado el periodo de instrucción del presente procedimiento, el Presidente de la Junta Arbitral, acordó la práctica de varias diligencias probatorias en dos resoluciones de fecha (...) de mayo de 2007.

En la primera, se requirió a la Comunidad Foral de Navarra copia del escrito de fecha (...) de abril de 2006, dirigido por el Jefe de la Dependencia Regional de Relaciones Institucionales de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Navarra al Jefe de la Sección de Grandes Empresas de la Hacienda Tributaria de Navarra, y de la documentación anexa al mismo. También se solicitó a la Administración tributaria de la Comunidad Foral de Navarra certificación de la fecha en que dicho escrito tuvo entrada en sus dependencias.

En la segunda se solicitó a la Agencia Estatal de Administración Tributaria que, a través del órgano competente para desarrollar actuaciones de inspección tributaria ante la sociedad (AAA), se requiriese a dicha sociedad la aportación información y documentación:

a) Contratos de comisión suscritos por (AAA) con su comitente, en cuyo cumplimiento se han realizado por la dicha sociedad operaciones de comisión de venta por cuenta de otras personas o entidades en los años 2003 a 2005.

b) Libro registro de facturas expedidas y libro registro de facturas recibidas de Impuesto sobre el Valor Añadido de los años 2003 a 2005.

c) Facturas emitidas por la sociedad en los años 2003 a 2005 y contratos suscritos con clientes en cuyo cumplimiento hayan sido expedidas las facturas.

d) En el caso de que las facturas documenten la entrega de bienes muebles corporales, se deberá indicar el lugar donde dichos bienes se pusieron a disposición de los respectivos adquirentes. Si los citados bienes fueron objeto de transporte para su puesta a disposición, se expresará el lugar en que dichos bienes se encontraban en el momento de iniciarse la expedición.

6º El día (...) de junio de 2007, el Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra cumplimentó el requerimiento del Presidente de la Junta Arbitral, remitiendo la copia del escrito de (...) de abril de 2006 y manifestando que no puede certificarse la fecha de recepción del mismo "ya que no se registran, con carácter general, los documentos que se envían por correo ordinario por otras Administraciones".

En el mismo escrito, tras exponer la identidad de las sociedades a las que se refiere el expediente, efectuó una serie de manifestaciones o alegaciones que se resumen a continuación:

1. (AAA) consultó a la Agencia Estatal de Administración Tributaria sobre la tributación en Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto sobre Sociedades de la venta efectuada por un comisionista en nombre propio y por cuenta ajena que entrega bienes desde un almacén sito en Navarra y tiene un volumen de operaciones superior a seis millones de euros. Como consecuencia de ello, la sociedad solicitó la rectificación de sus autoliquidaciones de Impuesto sobre el Valor Añadido y de Impuesto sobre Sociedades y, en su

caso, la transferencia a la Comunidad Foral de Navarra de los importes procedentes. Asimismo, presentó las liquidaciones de Impuesto sobre el Valor Añadido de enero, febrero y marzo de 2006 en la Hacienda Tributaria de Navarra.

2. El (...) de abril de 2006, la Dependencia Regional de Inspección de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria contestó la solicitud afirmando que las operaciones realizadas por (AAA) son prestaciones de servicios y no procede la transferencia de fondos a la Comunidad Foral de Navarra. La contestación fue comunicada a la Hacienda Tributaria de Navarra, con fecha de salida de (...) de mayo de 2006. El (...) de junio de 2006, (AAA) solicitó a la Hacienda Tributaria de Navarra que transfiriese a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el importe de sus liquidaciones de enero a marzo de 2006.

3. "Ante la escasa claridad en la descripción de las operaciones... y la nula fundamentación jurídica de la contestación de la Dependencia Regional de Inspección", la Hacienda Tributaria de Navarra solicitó a (AAA) el contrato de comisión, que tuvo entrada en las dependencias forales el día (...) de junio de 2006.

4. El 17 de octubre de 2006, el Jefe de Sección de Grandes Empresas de la Hacienda Tributaria de Navarra dictó resolución calificando las operaciones como entregas de bienes y desestimando la solicitud de transferencia de fondos presentada por (AAA).

5. La condición de no residente de (BBB) se desprende del escrito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que se refiere a un eventual caso de inversión de sujeto pasivo en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Dicha sociedad, según los datos de que dispone la Hacienda Tributaria de Navarra, está constituida según las leyes de Suiza, tiene su domicilio en (...) [*Suiza*] y ha designado como representante en España a (CCC)

6. No es necesario que el comisionista en nombre propio y por cuenta ajena adquiera la propiedad de los bienes para que la operación se considere como entrega de bienes. Basta con que el comisionista actúe ante terceros como vendedor, aunque no sea propietario de los bienes vendidos.

7. Tampoco es relevante el hecho de que el almacén desde el que se entregan las mercancías sea propiedad del comisionista.

8. La cuestión de la posible existencia en España de un establecimiento permanente de la sociedad suiza no es objeto del conflicto.

9. La calificación de las operaciones como entregas de bienes o prestaciones de servicios ha de ser la misma en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre Sociedades. En ambos impuestos se ha de aplicar, en su caso, la misma proporción de tributación a una u otra administración tributaria.

10. No son fundadas las dudas sobre el importe del volumen de operaciones de (AAA), puesto que en 2002 superó los 91 millones de euros y en 2003 los 130 millones de euros. Aunque no puede precisar más este extremo, pues la Hacienda Tributaria de Navarra no tiene competencia inspectora sobre la sociedad, es razonable pensar que el volumen de operaciones excedería los 6 millones de euros aunque se hubiese producido la inversión de sujeto pasivo y, además, la propia sociedad manifiesta en su solicitud que le corresponde tributar en proporción al volumen de operaciones.

11. Sobre la pretendida extemporaneidad de planteamiento del conflicto, considera la Hacienda Tributaria de Navarra que el plazo establecido por el artículo 14 del Reglamento de la Junta Arbitral tiene por objeto que, en el caso específico en que la controversia versa sobre un acto o sobre una disposición, la aplicación de éstos no quede suspendida o aplazada de una manera indefinida en el tiempo; cuando la actuación de la Junta no es de carácter revisor de un acto administrativo previo, el plazo no es aplicable. Por otra parte, la Hacienda Tributaria de Navarra no ha tenido conocimiento de ningún acto que vulnere con claridad los puntos de conexión, sino que sólo tiene una sospecha que no ha

podido contrastar por carecer de facultad de inspección ante la sociedad interesada. La actuación de la Hacienda Tributaria de Navarra puede considerarse prudente, puesto que sólo ha planteado el conflicto cuando ha llegado a la convicción de que tanto (AAA) y la Agencia Estatal de Administración Tributaria no podían o no querían aclarar totalmente las consecuencias jurídicas de las operaciones debatidas. La caducidad viene provocada por una inactividad o paralización injustificada, que en este caso no puede ser imputada a la Hacienda Tributaria de Navarra.

12. El (...) de junio de 2007, (AAA) contestó un cuestionario remitido por la Hacienda Tributaria de Navarra el anterior (...) de mayo. De sus contestaciones se desprende que (AAA) actúa como comisionista en nombre propio y por cuenta de (BBB), la cual conserva la propiedad de los bienes cuya entrega a terceros se realiza, al menos en parte, desde Navarra. No es relevante que (AAA) no refleje en sus cuentas las operaciones como compras y ventas y que sólo haga constar como ingresos el importe de sus comisiones. La calificación que pueda merecer la entrega de bienes de (BBB) a (AAA) sobre la posible inversión del sujeto pasivo no afecta a la naturaleza y régimen jurídico de la entrega efectuada por (AAA) a terceros. El inicio del transporte de las mercancías en el almacén de (PPP) [Navarra] se deduce asimismo de que el producto era elaborado por (CCC) para (BBB) y (AAA) reconoce que ella misma realizaba el transporte y pagaba un canon de gestión a (CCC) por la gestión de las mercancías que esta última realizaba en su almacén.

La Hacienda Tributaria de Navarra concluyó sus alegaciones reiterando su solicitud de que se atribuya la Comunidad Foral de Navarra, en la proporción correspondiente, el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Sociedades correspondientes a las entregas de bienes realizadas desde su territorio durante los años 2003 a 2006 por (AAA) como comisionista en nombre propio y por cuenta de (BBB).

7º El día (...) de julio de 2007, el Director de la Agencia Estatal de Administración Tributaria remitió a la Junta Arbitral una parte de los documentos solicitados a (AAA), en ejecución del requerimiento formulada por el Presidente de la Junta Arbitral. De la documentación anexa y del informe explicativo suscrito por la Inspección se desprende:

1. Que se acompaña el contrato de comisión suscrito entre (AAA) y (BBB).
2. Que los libros de Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido y soportado se entregan en soporte DVD y ha sido comprobado por la Inspección que el resultado de la declaración de cada periodo coincide con los datos recogidos en los libros registro.
3. Que sólo se aportan diez facturas de ventas de mercancías que salen del almacén de Navarra. No se han podido aportar todas porque son más de 250.000. Con las facturas se adjunta una plantilla con las condiciones pactadas con el cliente, pues los contratos no se encuentran documentados, lo cual es habitual en este tipo de operaciones.
4. Que (AAA) declara que distribuye sus productos a clientes desde varios almacenes propiedad de terceros repartidos en todo el territorio español. Sólo una parte de estos productos, en concreto las conservas vegetales y la comida mejicana, tenían como punto de partida de la expedición un almacén situado dentro de la Comunidad Foral de Navarra (PPP). Dicho almacén es propiedad de (CCC) y la preparación de las expediciones se realiza por esta última, en virtud de un contrato de prestación de servicios a (AAA). Desde (...) de julio de 2006, (CCC) ha decidido trasladar el almacén desde donde se realizan las expediciones de las ventas de (AAA) a (QQQ) (La Rioja).
5. De lo declarado por (AAA) se deduce asimismo que el volumen de negocio y ventas a terceros efectuadas por (AAA) en los distintos territorios son las siguientes:

Cifra de negocios a efectos de cuentas anuales o Impuesto sobre Sociedades						
	Mayo 03 Diciembre 03		Enero 04 Diciembre 04		Enero 05 Diciembre 05	
Estatal	3.652.717,42 €		6.164.918,22 €		7.072.390,53 €	
Foral	3.656.113,30 €		5.488.746,91 €		4.762.037,95 €	
Total	7.218.830,72 €		11.653.665,13 €		11.834.418,78 €	
Ventas a terceros a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido						
	Mayo 03 Diciembre 03		Enero 04 Diciembre 04		Enero 05 Diciembre 05	
Estatal	25.449.673,34 €		39.730.374,41 €		41.315.990,76 €	
Foral	26.663.075,27 €		38.770.617,78 €		37.491.607,40 €	
Total	52.012.748,61 €		78.000.942,18 €		78.807.248,16 €	

8º Por resolución de (...) de agosto de 2007, el Presidente de la Junta Arbitral acordó poner de manifiesto el expediente para alegaciones en término de quince 15 días hábiles y y asumir personalmente la ponencia para redactar la propuesta de resolución.

9º El día (...) de septiembre de 2007 se han presentado alegaciones por el Director de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que, resumidamente, insisten en los siguientes aspectos:

1. El conflicto es extemporáneo por no haberse formulado el requerimiento de inhibición dentro del plazo de dos meses establecido por el artículo 14 del Reglamento de la Junta Arbitral.
2. Existe divergencia entre el contenido y extensión del requerimiento formulado el (...) de noviembre de 2006 y el escrito de planteamiento del conflicto, en tanto en cuanto éste se extiende al Impuesto sobre el Valor Añadido de 2006.
3. (AAA) tiene domicilio social y fiscal en territorio común y viene siendo gravada por el Estado. Desde 1 de enero de 2003 realiza operaciones de comisión en nombre propio y por cuenta de (BBB).
4. No se ha acreditado que (BBB) tenga domicilio en el extranjero ni que (AAA) haya tenido poder de disposición de las mercancías. El almacén situado en Navarra no es propiedad de (AAA), sino de (CCC).
5. No se acepta que el volumen de operaciones sea superior a 6 millones de euros, pues las realizadas entre comitente y comisionista no se deben computar por tratarse de un eventual caso de inversión del sujeto pasivo.
6. Según declaración de la empresa, sólo una pequeña parte de los productos salieron del almacén de (PPP) [Navarra].
7. El hecho determinante que permite considerar que un comisionista actúa en nombre propio es que asume los riesgos jurídicos y económicos de la operación frente a terceros cosa que, a juicio de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, no ocurre en el presente caso a la vista del contrato de comisión suscrito entre (BBB) y (AAA)

Las alegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria concluyen reiterando la solicitud contenida en su escrito de oposición al conflicto.

II. NORMAS APLICABLES

10º Para la resolución del conflicto se han tenido en cuenta el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre y sus sucesivas modificaciones; la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido; el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo, y las demás normas de general aplicación:

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

III.1. Competencia de la Junta Arbitral y tramitación del conflicto

11º Esta Junta Arbitral es competente para resolver el conflicto planteado por la Comunidad Foral de Navarra contra la Administración del Estado en virtud de lo dispuesto en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

El expediente se ha tramitado de acuerdo con las normas de procedimiento establecidas en el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

III.2. Extemporaneidad del requerimiento de inhibición

12º Aunque la cuestión de fondo se refiere a la competencia para exigir el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Sociedades correspondientes a las entregas de bienes realizadas por (AAA), a las que la propia Agencia Estatal de Administración Tributaria reconoce su carácter de operaciones de comisión en nombre propio y por cuenta ajena (véase punto III de las alegaciones de (...) de septiembre de 2007) realizadas en parte desde Navarra (véase la página 8 de las citadas alegaciones), es necesario dilucidar con carácter previo la cuestión de la posible extemporaneidad del planteamiento del conflicto alegada desde el primer momento por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

A tal efecto conviene recordar que el presente conflicto se inició el día (...) de enero de 2007, mediante escrito dirigido a la Junta Arbitral por el Vicepresidente y Consejero de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra. Antes de ese momento se había formulado, como actividad preparatoria reglamentariamente establecida, el requerimiento de inhibición remitido por el Director de la Hacienda Tributaria de Navarra al Delegado Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Navarra y fechado el día (...) de noviembre de 2006.

Así pues, la norma de procedimiento aplicable al caso es el ya citado Reglamento de la Junta Arbitral, vigente desde el día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, que se produjo el día 7 de abril de 2006.

El apartado 1 del artículo 14 del citado Reglamento de la Junta Arbitral establece que, como requisito para la admisión del conflicto, será necesario que antes de su planteamiento la Administración tributaria que se considere competente haya requerido la inhibición a la que estime incompetente, reclamando así su competencia, y que esta última Administración haya rechazado el requerimiento, ratificándose en su competencia expresa o tácitamente. El mencionado requerimiento se realizará en el plazo máximo de dos meses a contar desde la fecha en que la Administración que se considere competente tuviera conocimiento del acto o disposición que a su juicio vulnera los puntos de conexión establecidos en el Convenio Económico.

13º La Agencia Estatal de Administración Tributaria ha solicitado que se declare la extemporaneidad del planteamiento del conflicto porque entiende que la Comunidad Foral de Navarra tuvo conocimiento del acto pretendidamente lesivo a su competencia mediante el oficio de (...) de abril de 2006, por el que la Agencia Estatal de Administración Tributaria remitió a la Hacienda Tributaria de Navarra el acuerdo de la Dependencia Regional de Inspección —Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas— de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Madrid, por el que se denegó la remisión de fondos a la Hacienda Tributaria de Navarra, solicitada por (AAA).

Entre esa fecha y el envío del requerimiento de inhibición a la Agencia Estatal de Administración Tributaria medió un plazo superior al de dos meses establecido por el artículo 14 del Reglamento de la Junta Arbitral, por lo que había precluido su derecho.

Considera la Agencia Estatal de Administración Tributaria que el plazo para formular el requerimiento de inhibición es equiparable al de interposición de los recursos administrativos y, por tanto, es plazo de caducidad. Su incumplimiento debe conducir, a su juicio, a la inadmisión del conflicto.

14º La Hacienda Tributaria de Navarra se ha opuesto a la solicitud de inadmisión alegando que el plazo establecido por el artículo 14.1 no es aplicable en el presente caso. En su opinión, el plazo máximo de dos meses para formular el requerimiento de inhibición sólo tiene razón de ser cuando existe “un acto o una disposición” que vulneren los puntos de conexión establecidos en el Convenio Económico. Cuando la controversia tiene su causa en otras circunstancias el plazo no tiene carácter preclusivo porque en tal caso la actuación de la Junta Arbitral no es de carácter revisor.

Además, aduce la Comunidad Foral de Navarra que el artículo 14.1 del Reglamento requiere que concurren dos requisitos: que la Administración se considere competente y que tenga conocimiento del acto o disposición. En este caso —dice la Comunidad Foral de Navarra—, la Administración tributaria de la Comunidad Foral no ha tenido elementos para considerarse competente. La Hacienda Tributaria de Navarra no ha tenido conocimiento de ningún acto que vulnere con claridad los puntos de conexión establecidos en el Convenio Económico pues, al no disponer de competencias inspectoras, su posición es simplemente la de quien entiende que posiblemente se esté produciendo una vulneración de los puntos de conexión, sin poderlo afirmar con total precisión.

Insiste la Comunidad Foral de Navarra en que su actuación ha sido prudente al no presentar el requerimiento de inhibición hasta que no tuvo la convicción de que tanto el contribuyente ((AAA)) como la Agencia Estatal de Administración Tributaria no podían o no querían aclarar totalmente las consecuencias jurídicas de las operaciones de venta en comisión realizadas por dicha entidad. La finalidad del requerimiento de inhibición de (...) de noviembre de 2006 era aclarar la realidad de los hechos y su correcta calificación, según las explicaciones que se esperaban de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y, en el caso de que tales explicaciones no fuesen convincentes, tener por cumplimentado el trámite previo a la interposición del conflicto.

15º A la vista de todo ello es necesario que esta Junta Arbitral se pronuncie sobre la naturaleza del plazo de dos meses establecido por el artículo 14.1 del Reglamento de la Junta Arbitral y, en caso de que se considere de caducidad, si en el presente caso ha sido o no respetado.

16º En orden a la naturaleza del plazo, esta Junta Arbitral está de acuerdo con el criterio ya sostenido por la Junta Arbitral de resolución de los conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas.

La Junta Arbitral prevista por el artículo 23 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas ha declarado que el artículo 63.3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, establece que la realización de actuaciones administrativas fuera del tiempo establecido para ellas sólo implicará la anulabilidad del acto cuando así lo imponga la naturaleza del término o plazo (STS de 8 de julio de 1983). El plazo para efectuar el requerimiento de incompetencia no es meramente procedimental, sino que se trata de un plazo para ejercer el derecho público subjetivo de iniciar una acción procesal dirigida a obtener una declaración del derecho sustantivo al rendimiento de un determinado tributo. Se trata, por tanto, de un plazo esencial y preclusivo, como lo son todos los que se establecen, legal o reglamentariamente, para la interposición de recursos o reclamaciones, cuyo incumplimiento provoca la extinción de la acción procesal correspondiente, sin perjuicio de que el derecho subjetivo pueda ejercerse por otras vías procesales permitidas por el ordenamiento, en caso de que existan. En el supuesto de que el plazo hubiese sido meramente procedimental, el acto es válido, no teniendo otra consecuencia su incumplimiento que la responsabilidad del funcionario causante de la demora si a ello hubiera lugar (Resolución de 2 de febrero de 2001, recaída en el conflicto 5/2000).

Estamos ante un plazo semejante a los plazos procesales para interposición de recursos, de los que el Tribunal Constitucional ha dicho que no constituyen una exigencia formal sin justificación, sino que representan una garantía esencial de seguridad jurídica, que actúa como plazo de caducidad, improrrogable y de imposible suspensión (STC 188/1990, de 26 de noviembre, FJ 4). Este tipo de plazos no son disponibles para las partes pues, establecidos con objeti-

vidad y generalidad, responden a razones de seguridad jurídica (STS de 13 de febrero de 1998).

17º Ello nos lleva a examinar, acto seguido, si en el presente caso se ha presentado el requerimiento dentro del término reglamentariamente establecido.

Como hemos indicado más atrás, el artículo 14.1 del Reglamento de la Junta Arbitral establece que el requerimiento se realizará en el plazo máximo de dos meses a contar desde la fecha en que la Administración que se considere competente tuviera conocimiento del acto o disposición que a su juicio vulnera los puntos de conexión establecidos en el Convenio Económico.

Alega la Comunidad Foral de Navarra que el plazo sólo se ha establecido para aquellos casos en que exista un acto o disposición previos sobre los que la Junta Arbitral ejerza sus facultades revisoras. Se supone que se refiere a la revisión de disposiciones o actos administrativos.

No podemos compartir esta argumentación porque la actuación de la Junta Arbitral no tiene carácter revisor de actos o disposiciones administrativas, sino que resuelve conflictos entre Administraciones. En asuntos como el que ahora nos ocupa, la Junta Arbitral interviene para emitir un pronunciamiento declarativo de la competencia para exigir el impuesto y no hay que entender que su resolución deba en todo caso afectar a la validez de los actos administrativos de aplicación de los tributos que hayan sido anteriormente dictados. En un caso similar al que ahora nos ocupa, es la propia ley la que expresamente dispone la conservación de la validez y de los efectos de las liquidaciones definitivas practicadas, sin perjuicio de la posibilidad legal de revisarlas de oficio (artículo 23.7 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas).

Por otra parte, el texto legal no permite sustentar la distinción, propugnada por la Comunidad Foral de Navarra, entre conflictos que hayan sido originados por un acto o disposición y los demás. En el origen de un conflicto existirá siempre un acto o una disposición, aunque no necesariamente un acto administrativo. En el presente caso, los actos que han originado el conflicto son las declaraciones-liquidaciones presentadas por (AAA), unas ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y otras ante la Hacienda Tributaria de Navarra.

18º El *dies a quo* del término para formular el requerimiento de inhibición es la fecha en que la Administración que se considere competente tuviera conocimiento del acto o disposición que a su juicio vulnera los puntos de conexión establecidos en el Convenio Económico. Nos encontramos ante una norma formulada en términos poco precisos, cuyo presupuesto de hecho puede resultar de difícil determinación en la práctica.

La Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas ha tenido ocasión de pronunciarse sobre el significado de una expresión similar contenida en su propio reglamento, y ha llegado a conclusiones que también aquí compartimos. Para que comience a contarse el plazo del requerimiento no basta con que se haya producido un acto que vulnera la competencia o los puntos de conexión, sino que es necesario además que la Administración perjudicada se encuentre en condiciones de ejercitar su acción procesal, es decir, que tenga conocimiento del hecho del hecho lesivo. Más concretamente, son dos los requisitos que deben concurrir para que el plazo comience a correr:

- a) Que una Administración conozca que otra Administración diferente ha realizado o intervenido en cualquier actuación que invade las competencias de la primera.
- b) Que la primera Administración estime o tenga conocimiento formal de circunstancias de hecho suficientes para estimar que es titular de la competencia ejercida por la otra Administración.

Este segundo requisito nos coloca ante la tesitura de determinar si la carga de efectuar el requerimiento exige como premisa que la Administración que lo va a realizar tenga un convencimiento pleno, cierto y seguro de su competencia, es decir, un juicio sólidamente fundado o si, por el contrario, basta con que disponga de elementos idóneos para poder sustentar razonablemente una sospecha de que sus facultades han sido ejercidas por otra Administración. Ni en

la letra ni en el espíritu de la norma se contiene la necesidad de un conocimiento pleno y exento de dudas y entenderlo de otro modo sería tanto como consagrar una especie de plazo abierto que podría generar situaciones de inseguridad jurídica. Es la Junta Arbitral quien debe determinar cuál es la Administración competente, sin que sea necesario para requerir su intervención que la Administración tributaria reclamante de la competencia haya llegado previamente a un convencimiento pleno acerca del alcance de sus facultades.

El decurso del plazo no puede quedar al arbitrio de la Administración sobre la que pesa la carga de su cumplimiento. Por tanto, no se puede aceptar que el plazo dependa de que la Administración reclamante haya alcanzado un convencimiento subjetivo más o menos seguro de que es ella la competente para exigir el tributo. Es necesario objetivar el contenido de la norma y, siguiendo los pasos trazados por la Junta Arbitral del artículo 23 de la LOFCA, afirmar que el plazo empezará a computarse cuando a juicio de la Junta Arbitral (y, en su caso, del Tribunal Supremo) se hayan producido hechos o circunstancias que razonablemente permitan pensar que una Administración normalmente diligente debería ser consciente de que otra Administración está interviniendo en asuntos de su competencia.

19º En el presente caso concurren circunstancias que permiten asegurar que la Comunidad Foral de Navarra tenía, desde varios meses antes del requerimiento, elementos de juicio suficientes para estimar que la intervención de la Agencia Estatal de Administración Tributaria podría estar invadiendo su competencia para exigir a (AAA) el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a las operaciones de entregas de bienes (comisión en nombre propio y por cuenta ajena) realizadas desde territorio navarro.

En efecto, el requerimiento de inhibición se emitió el día (...) de noviembre de 2006, y consta en el expediente que la Dependencia de Relaciones Institucionales de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Navarra dirigió un oficio a la Hacienda Tributaria de Navarra en el que informaba de que (AAA) (designada en el escrito como (AA)) había solicitado la rectificación de sus autoliquidaciones presentadas en la Agencia Estatal de Administración Tributaria “por estimar procedente la aplicación de proporción de operaciones a favor de la Hacienda Foral de Navarra distinta de la practicada en las autoliquidaciones”. Igualmente se dice en esa comunicación que “la URGGE, órgano competente, ha aceptado acuerdo de desestimación de la solicitud de transferencia, notificado al contribuyente”. Este escrito tiene registro de salida de la Agencia Estatal de Administración Tributaria fechado el (...) de mayo de 2006, y no se ha podido acreditar en el procedimiento cuál fue el día en que tuvo entrada en la Hacienda Tributaria de Navarra porque, según manifestaciones de esta última, “no puede certificarse su entrada ya que no se registran, con carácter general, los documentos que se envían por correo ordinario por otras Administraciones”. Es razonable concluir, a la vista de todo ello, que el escrito llegó a la Comunidad Foral de Navarra a los pocos días de su envío y, por tanto, más de dos meses antes de la formulación del requerimiento.

Ahora bien, la comunicación no contiene, en su propio texto, elementos suficientes para suscitar una sospecha razonable de que se estuviese invadiendo la competencia de la Comunidad Foral de Navarra. El hecho de que un contribuyente solicite una variación de la proporción de operaciones a favor de una de las dos Administraciones afectadas y que su solicitud sea desestimada por una de ellas no es motivo para pensar que se ha producido una vulneración de los puntos de conexión.

Tampoco es concluyente el anexo a dicha comunicación. Se trata del oficio remitido por la Dependencia Regional de Inspección de Madrid a la Dependencia Regional de Relaciones Institucionales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Navarra. Allí se afirma que (DDD) (*sic*) tiene su domicilio en Madrid y actúa como comisionista en nombre propio, pero por cuenta de una empresa extranjera, desarrollando la actividad de intermediación desde su sede social en Madrid y ha solicitado que se transfieran a la Comunidad Foral de Navarra los importes que correspondan a las operaciones realizadas en su territorio. “De acuerdo con los datos y antecedentes existentes y atendiendo a la realidad jurídica y económica de sus operaciones — dice la Dependencia Regional de Inspección de Madrid—, las mismas tienen la calificación de prestación de servicios y no de entrega de bienes, por tanto la exacción de los impuestos corresponde a la Administración del Estado no siendo procedente transferir dichos importes a la Comunidad Foral de Navarra”.

Observamos en este documento una contradicción en sus propios términos, dado que, tras afirmar que la sociedad actúa como comisionista en nombre propio, pero por cuenta de una empresa extranjera, concluye que las operaciones se califican como prestaciones de servicios y no entrega de bienes. El artículo 8.Dos.6º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, no ofrece lugar a dudas cuando afirma que tienen la consideración de entregas de bienes las transmisiones de bienes entre comitente y comisionista que actúe en nombre propio; con más motivo, son entregas de bienes las transmisiones del comisionista de venta al comprador. Ello podría haber suscitado a la Comunidad Foral de Navarra una duda fundada de que la Agencia Estatal de Administración Tributaria se estaba atribuyendo una competencia que no le correspondía. No obstante, el documento contenía un error en la denominación de la sociedad (a la que designaba indebidamente como (DDD)) que podía inducir a confusión, y, por otra parte, existen otras circunstancias que con mayor seguridad permiten afirmar que la Comunidad Foral de Navarra tuvo conocimiento de hechos significativos en orden a la apreciación de una posible vulneración de sus competencias.

20º Como acabamos de decir, existen otras circunstancias de las que se deriva que la Comunidad Foral de Navarra tuvo en su poder elementos suficientes para calificar las operaciones de (AAA) como comisión en nombre propio y por cuenta ajena, es decir como entregas de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Según reconoce la propia Comunidad Foral en el punto cuarto de su escrito de (...) de junio de 2007, (AAA), que había presentado las liquidaciones de enero a marzo de 2006 en la Hacienda Tributaria de Navarra, recibió la contestación desestimatoria de la Dependencia Regional de Inspección de Madrid y, a la vista de ella, solicitó a la Hacienda Tributaria de Navarra que transfiriese al Estado el importe de las susodichas liquidaciones.

“Ante la escasa claridad de la descripción de las operaciones realizadas por la citada empresa —sigue diciendo la Hacienda Tributaria de Navarra— y la nula fundamentación jurídica de la contestación de la Dependencia Regional de Inspección de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la AEAT, la Sección de Grandes Empresas de la Hacienda Tributaria de Navarra solicitó el contrato de comisión suscrito entre la comitente ((BBB)) y la comisionista ((AAA))”. El (...) de junio de 2006 se recibió la copia en inglés del contrato.

Por consiguiente, el contrato de comisión, en cuya primera página puede leerse que en virtud del acuerdo el comisionista “will market and sell the products in the territory in its own name but for the account and at the risk of (*iniciales de BBB*)”, estuvo en poder de la Hacienda Tributaria de Navarra a finales de junio de 2006. Aun añadiendo un tiempo prudencial para obtener una traducción profesional del documento, es razonable concluir que la Comunidad Foral de Navarra tuvo elementos suficientes para considerar que se habían producido entregas de bienes (y no prestaciones de servicios, como sostenía la Agencia Estatal de Administración Tributaria), en las que el punto de conexión no es el domicilio del sujeto pasivo, sino el lugar desde donde se efectúa el transporte.

Estas circunstancias, unidas a la solicitud de transferencia de fondos a favor de la Hacienda Tributaria de Navarra efectuada por (AAA) y a la desestimación de la solicitud basada en que las operaciones se calificaron por la Agencia Estatal de Administración Tributaria como prestaciones de servicios, constituyen, en conjunto, elementos suficientes para que Comunidad Foral de Navarra pudiera tener una sospecha fundada de que podía estar vulnerándose su derecho a percibir el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Sociedades. Es a partir de ese momento cuando comienza a computarse el plazo para realizar el requerimiento previsto por el artículo 14.1 del Reglamento de la Junta Arbitral.

21º En virtud de todo lo expuesto ha de entenderse que el requerimiento dirigido por la Comunidad Foral de Navarra a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el día (...) de noviembre de 2006 es extemporáneo, lo que conduce necesariamente a la inadmisión del conflicto, sin perjuicio de que la Comunidad Foral de Navarra pueda ejercer su derecho por otros conductos jurídicos distintos, en caso de que los haya.

ACUERDO

Se inadmite la reclamación de competencia formulada en el presente procedimiento por la Comunidad Foral de Navarra.

EFFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente acuerdo causa estado en vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra él se puede interponer recurso contencioso-administrativo en única instancia ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de su notificación.

Pamplona, a seis de noviembre de dos mil siete.