

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2015, que se incluye tras el texto de esta Resolución

Conflicto: 46/2012

Promotor: Comunidad Foral de Navarra

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

Objeto: IS e IVA. Tributación de entregas de energía eléctrica.

Fecha de la resolución: 7 de febrero de 2014

RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL

I. ANTECEDENTES

1º. Consta en el expediente que, mediante un escrito fechado el 2 de febrero de 2010 y presentado el día siguiente en la Delegación de Oviedo de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en lo sucesivo, AEAT), (AAA) (en lo sucesivo, (AAA)) planteó a la Dirección General de Tributos una consulta sobre la tributación de las entregas de energía eléctrica que realizaba en el País Vasco y Navarra.

En el referido escrito, (AAA) afirmó que tenía su domicilio fiscal en territorio común (concretamente, en la ciudad de Oviedo); que adquiría energía eléctrica a las empresas generadoras de la misma y que la revendía a sus clientes, quienes la consumían en domicilios o establecimientos sitos en todo el territorio nacional, País Vasco y Navarra incluidos; que, sin embargo, a tenor de lo dispuesto en el Concierto Económico del País Vasco y en el Convenio Económico de Navarra no resultaba posible atribuirle operación alguna en el territorio de ninguna de esas dos Comunidades, por lo que, a su juicio, todas sus operaciones debían entenderse realizadas en territorio común; y que, no obstante, formulaba la consulta para que se le manifestara expresamente si esa interpretación del Concierto y del Convenio era o no correcta.

Consta también en el expediente que el 4 de marzo de 2010 la Dirección General de Tributos remitió dicha consulta a la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas por ser materia de su competencia.

Aunque no consta en el expediente el correspondiente escrito, es un hecho incontrovertido que, en su propuesta de contestación a dicha consulta, la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas sostuvo que, a efectos tributarios, tales entregas debían entenderse localizadas en el lugar desde el que (AAA) realizaba su actividad económica, entendiendo por tal no sólo el domicilio fiscal, sino también los establecimientos o sucursales en los que cuenta con los medios necesarios para asegurar la entrega de la energía eléctrica a los consumidores.

Y, aunque tampoco consta documentalmente en el expediente, no existe controversia entre las partes sobre que la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas remitió dicha propuesta de contestación a la Hacienda Tributaria de Navarra (en lo sucesivo, HTN); ni sobre que, en un escrito fechado el 21 de junio de 2010, el Director-Gerente de la HTN manifestó su discrepancia con la mencionada propuesta de contestación y sostuvo que, a los expresados efectos, las referidas entregas de energía eléctrica debían entenderse realizadas en el lugar en el que dicha energía se ponía a disposición de los adquirentes; es decir, en el domicilio de éstos, por lo que las entregas realizadas en Navarra debían tributar a la HTN.

2º. Como la discrepancia persistía, la Directora-Gerente de la HTN, mediante un escrito fechado el 13 de marzo de 2012 y presentado el día siguiente, requirió de inhibición a la AEAT y le solicitó que admitiera que (AAA) debía tributar a la HTN por el Impuesto sobre Sociedades y

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2015, que se incluye tras el texto de esta Resolución

por el Impuesto sobre el Valor Añadido en la cifra relativa correspondiente a las entregas de energía eléctrica realizadas en territorio navarro; y que, de las cantidades que (AAA) había pagado a la AEAT por los referidos impuestos en los ejercicios comprendidos entre 2006 y 2012, la AEAT debía abonar a la HTN la parte proporcional correspondiente a dicha cifra relativa.

3º. El citado requerimiento de inhibición fue desestimado por el Delegado Especial de la AEAT en Navarra, mediante una Resolución de 18 de abril de 2012.

4º. Mediante un escrito de 3 de mayo de 2012, la Directora-Gerente de la HTN aclaró determinados extremos de su anterior escrito de 13 de marzo de 2012 y ratificó el requerimiento de inhibición formulado en el mismo a la AEAT.

5º. Mediante un escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 4 de mayo de 2012, el Consejero de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra planteó ante esta Junta Arbitral el presente conflicto de competencias.

En dicho escrito, el Consejero de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra reiteró los argumentos y los pedimentos expuestos en los mencionados escritos de la HTN de 21 de junio de 2010 y 13 de marzo y 3 de mayo de 2012.

6º. Mediante Resolución de 17 de mayo de 2012, el Presidente de esta Junta Arbitral tuvo por planteado el conflicto promovido por la HTN en el citado escrito de 4 de mayo de 2012, dio traslado del mismo a la AEAT y emplazó a ésta para que, en el plazo de un mes, formulara las alegaciones que considerara pertinentes para fundamentar sus pretensiones y propusiera las pruebas necesarias para acreditar los hechos justificativos de las mismas.

7º. Mediante un escrito presentado en la estafeta de correos nº 28-36 de Madrid el 18 de junio de 2012, que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el siguiente día 20, la Directora General de la AEAT alegó la inexistencia de un acto o disposición susceptible de ser impugnado mediante un conflicto de competencias; que, en el hipotético caso de que existiera, tal acto no había sido identificado por la HTN en el referido requerimiento de inhibición; que el procedimiento instado por la HTN no se adecuaba a las pretensiones formuladas en el mismo; que no se le había notificado en forma el planteamiento del conflicto; y que el derecho de la HTN a solicitar a la AEAT el abono de las cantidades reclamadas había prescrito.

Por todo ello, la AEAT solicitó a esta Junta Arbitral que decretara la inadmisión o, subsidiariamente, la desestimación, del conflicto planteado por la HTN.

8º. Mediante Resolución de 13 de marzo de 2013, que fue notificada a las Administraciones en conflicto el siguiente día 15 y a (AAA) el siguiente día 20, el Presidente de esta Junta Arbitral declaró abierto el período de instrucción por un plazo de dos meses, designó Ponente al Vocal de esta Junta Arbitral D. José Antonio Asiáin Ayala y emplazó a las partes para que, en el referido plazo, aportaran los medios de prueba que consideraran oportunos para la acreditación de los hechos justificativos de sus pretensiones.

9º. En el mencionado plazo de dos meses, ninguna de las partes propuso prueba alguna.

10º. Mediante Resolución de 12 de junio de 2013, el Presidente de esta Junta Arbitral, en cumplimiento de lo dispuesto en los apartados 4 y 5 del artículo 17 de su Reglamento, puso de manifiesto el expediente a las partes y les emplazó a formular, en el plazo de quince días hábiles, cuantas alegaciones estimaran pertinentes para fundamentar sus pretensiones.

11º. Mediante un escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 28 de junio de 2013, la Directora-Gerente de la HTN reiteró y complementó las alegaciones formuladas en el escrito de planteamiento del conflicto y solicitó a esta Junta Arbitral que declare que (AAA) debe tributar a la HTN por el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre el Valor Añadido en la cifra relativa correspondiente a las entregas de energía eléctrica realizadas en territorio navarro; y que, de las cantidades pagadas por (AAA) a la AEAT por los referidos impuestos en

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2015, que se incluye tras el texto de esta Resolución

los ejercicios comprendidos entre 2006 y 2012, la AEAT debe abonar a la HTN la parte proporcional correspondiente a dicha cifra relativa.

12º. Ni la AEAT, ni (AAA), formularon en el referido plazo alegación alguna.

II. NORMAS APLICABLES

13º. Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

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

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

c).-Las demás disposiciones de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

III.1. Competencia de la Junta Arbitral y tramitación

14º. En virtud de lo establecido en el artículo 51 del Convenio Económico, en la redacción dada al mismo por la Ley 25/2003, de 15 de julio, esta Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto.

15º. La primera cuestión que debemos examinar es la admisibilidad del conflicto en razón de la fecha en la que la HTN formuló a la AEAT el requerimiento de inhibición al que se refiere el artículo 14.1 del Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

Establece, a ese respecto, el citado precepto que, “1. 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”.

En el caso que nos ocupa, dicho requerimiento se formuló el 14 de marzo de 2012 y consta en el expediente que, mediante un escrito de 21 de junio de 2010, el Director-Gerente de la HTN formuló alegaciones a una propuesta de contestación remitida por la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas en respuesta a una consulta que el 3 de febrero de 2010 había planteado (AAA) sobre la tributación de las entregas de energía eléctrica que realizaba en el País Vasco y Navarra.

Ya hemos señalado en el capítulo de antecedentes que, en el escrito mediante el que planteó esa consulta, (AAA) afirmó que tenía su domicilio fiscal en territorio común (concretamente, en la ciudad de Oviedo); que adquiría energía eléctrica a las empresas generadoras de la misma y que la revendía a sus clientes, quienes la consumían en domicilios o establecimientos sitios en todo el territorio nacional, País Vasco y Navarra incluidos; que, sin embargo, a tenor de lo dispuesto en el Concierto Económico del País Vasco y en el Convenio Económico de Navarra no resultaba posible atribuirle operación alguna en el territorio de ninguna de esas dos Comunidades, por lo que, a su juicio, todas sus operaciones debían entenderse realizadas en territorio

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2015, que se incluye tras el texto de esta Resolución

común; y que, no obstante, formulaba la consulta para que se le manifestara expresamente si esa interpretación del Concierto y del Convenio era o no correcta.

16º. Está pues acreditado en el expediente que el 21 de junio de 2010 la HTN admitió conocer que, en un escrito fechado el 2 de febrero de ese año, (AAA) había reconocido expresamente que no había tributado nunca a la Comunidad Foral por las entregas de energía eléctrica realizadas en territorio navarro.

Y está también acreditado en el expediente que, hasta el 14 de marzo de 2012, la HTN no formuló el requerimiento de inhibición exigido en el precepto transcrito.

Todo ello obliga a esta Junta Arbitral a dilucidar si el mencionado requerimiento se formuló o no extemporáneamente, ya que dicha extemporaneidad, por afectar a una cuestión de orden público procesal que constituye uno de los presupuestos formales de admisibilidad de los conflictos, es apreciable de oficio, haya sido o no alegada por alguna de las partes.

17º. A tenor de lo dispuesto en dicho precepto, el mencionado requerimiento debe realizarse 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”.

En el caso que nos ocupa, la HTN parece situar la fecha inicial del cómputo en el momento en el que devino firme la Resolución dictada por esta Junta Arbitral el 15 de diciembre de 2011 en el conflicto nº 21, en la que señalamos que las entregas de gas efectuadas por empresas comercializadoras debían considerarse realizadas en el punto en el que el gas era consumido por ser ese el lugar en el que se ponía a disposición del consumidor-adquirente.

A nuestro entender, la forma en la que la HTN parece haber efectuado el cómputo del referido plazo de dos meses no es correcta.

La expresión “a su juicio” que contiene el citado precepto no puede referirse a la conclusión que, sobre su propia competencia, haya podido realizar la Administración que debe formular el requerimiento, ya que ello situaría la fecha inicial del cómputo en el momento en el que dicha Administración afirmara haber llegado a esa conclusión.

La fijación del dies a quo del mencionado plazo quedaría así al libre arbitrio de la Administración obligada a observarlo; y, con ello, el principio de seguridad jurídica resultaría vulnerado.

Esta Junta Arbitral considera que dicho plazo debe computarse desde el mismo momento en que la Administración que debe cumplirlo hubiera tenido conocimiento formal de hechos de los que racionalmente habría podido deducir que su competencia no había sido respetada.

En este caso, está acreditado que el 21 de junio de 2010 la HTN admitió conocer que, en un escrito fechado el 2 de febrero de ese año, (AAA) había reconocido expresamente que no había tributado nunca a la Comunidad Foral por las entregas de energía eléctrica realizadas en territorio navarro, por lo que, a partir del 21 de junio de 2010, le empezó a correr a la HTN el plazo de dos meses establecido en el citado precepto para requerir de inhibición a la AEAT.

La HTN no formuló dicho requerimiento hasta el 14 de marzo de 2012, fecha ésta en la que el mencionado plazo de dos meses había ya expirado, por lo que tal requerimiento debe considerarse extemporáneo.

18º. Esa extemporaneidad debe circunscribirse, sin embargo, a los impuestos satisfechos por (AAA) antes del 2 de febrero de 2010, ya que consta en el expediente que el 21 de junio de 2010 la HTN admitió conocer que hasta aquella fecha (AAA) no había tributado nunca a la Comunidad Foral por las entregas de energía eléctrica realizadas en territorio navarro.

En lo que respecta a los impuestos satisfechos por (AAA) con posterioridad al 2 de febrero de 2010, el requerimiento no adolece de extemporaneidad, ya que no consta en el expediente

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2015, que se incluye tras el texto de esta Resolución

que, en el periodo comprendido entre el 21 de junio de 2010 y el 14 de marzo de 2012, la HTN llegara a tener conocimiento formal de que su competencia sobre los referidos impuestos no estaba siendo respetada.

Debemos, por consiguiente, concluir que, respecto de los Impuestos sobre Sociedades y sobre el Valor Añadido satisfechos por (AAA) con posterioridad al 2 de febrero de 2010, el requerimiento de inhibición fue formulado en tiempo hábil; y que, por todo ello, el presente conflicto debe admitirse, única y exclusivamente, respecto de tales impuestos.

19º. La AEAT no se ha pronunciado en ningún momento del procedimiento sobre el fondo de la cuestión litigiosa, que se circunscribe a determinar la Administración Tributaria competente para la exacción de los Impuestos sobre Sociedades y sobre el Valor Añadido en lo que respecta a las entregas de energía eléctrica realizadas por (AAA) en territorio navarro.

Las alegaciones formuladas por la AEAT se refieren, única y exclusivamente, a la admisibilidad del conflicto planteado por la HTN y afectan a diversos extremos que serán analizados en los apartados que siguen.

20º. El primer motivo de inadmisión que alega la AEAT es la inexistencia de un acto que vulnere los puntos de conexión establecidos, respecto a la cuestión litigiosa, en el Convenio Económico; y, para el hipotético caso de que tal acto existiera, la AEAT alega subsidiariamente que dicho acto no fue identificado en el requerimiento de inhibición formulado por la HTN.

Ambas alegaciones deben ser rechazadas.

La principal debe serlo porque los elementos fácticos y jurídicos de la pretensión formulada por la HTN fueron claramente explicitados tanto en el requerimiento previo de inhibición, como en el escrito de planteamiento del conflicto. Y es que la cuestión litigiosa no puede estar más clara. Como acabamos de decir, se circunscribe a determinar la Administración Tributaria competente para la exacción de los Impuestos sobre Sociedades y sobre el Valor Añadido en lo que respecta a las entregas de energía eléctrica realizadas por (AAA) en territorio navarro.

La alegación subsidiaria no merece mejor acogida. Se trata de una alegación que, además de ser contradictoria con la principal (si el acto no existe, es obvio que no puede ser identificado), peca de un formalismo extremo, ya que, como acabamos de poner de manifiesto, la determinación de la cuestión litigiosa no ofrece duda alguna.

21º. En apoyo de su pretensión de inadmisión del conflicto, la AEAT alega también la inadecuación del procedimiento instado por la HTN.

Tampoco esta alegación puede ser estimada, ya que la HTN, tras tener conocimiento de que (AAA) no tributaba a la Comunidad Foral por las entregas de energía eléctrica que realizaba en territorio navarro, requirió de inhibición a la AEAT y, cuando su requerimiento fue rechazado, planteó en tiempo y forma ante esta Junta Arbitral el correspondiente conflicto de competencias, en los términos antes expuestos.

22º. La AEAT alega asimismo, en apoyo de su pretensión de inadmisión del conflicto, que la HTN no le notificó en forma el planteamiento del mismo.

Consta, sin embargo, en el expediente que el 18 de mayo de 2012 la HTN notificó formalmente a la AEAT el planteamiento del conflicto.

23º. Como último motivo de inadmisión, la AEAT impugna el alcance temporal de la pretensión formulada por la HTN (que, como ya hemos dicho, afecta al periodo 2006-2012) y alega, a ese respecto, que la consulta formulada por (AAA) a la que hemos hecho referencia en el apartado 1 carece de eficacia interruptiva de la prescripción.

En la exposición de dicho motivo de inadmisión, la AEAT no se pronuncia, sin embargo, sobre el alcance temporal de la prescripción que implícitamente alega.

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2015, que se incluye tras el texto de esta Resolución

Es ésta una alegación que afecta al alcance temporal de la pretensión formulada por la HTN y que, por tanto, no puede plantearse, ni mucho menos aceptarse, como motivo de inadmisión del conflicto.

24º. Una vez analizados, y rechazados, los motivos de inadmisión alegados por la AEAT, debemos ya entrar en el fondo de la cuestión litigiosa que, reiteramos una vez más, se circunscribe a determinar la Administración Tributaria competente para la exacción de los Impuestos sobre Sociedades y sobre el Valor Añadido en lo que respecta a las entregas de energía eléctrica realizadas por (AAA) en territorio navarro.

Estamos, por tanto, ante entregas de un bien corporal mueble (la energía eléctrica) y, al entender de esta Junta Arbitral, a tenor de lo dispuesto en los artículos 21-A-4º y 33-6-A-4º del Convenio Económico, tales entregas deben entenderse realizadas en Navarra cuando la puesta a disposición del adquirente se realice desde territorio navarro.

Así lo señalamos, respecto a las entregas de otro bien corporal mueble como el gas natural, en nuestra Resolución de 15 de diciembre de 2011 que puso fin al conflicto de competencias nº 21.

Como también dijimos entonces, esa interpretación del Convenio Económico resulta coherente con lo dispuesto en la Directiva 112/2006, que define la entrega de bienes como la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal, y en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la que se considera como entrega de bienes “la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales” (artículo 8-Uno de la Ley 37/1992) y en la que se establece que las entregas de energía eléctrica se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando el adquirente consuma dicha energía en el referido territorio; y que, a estos efectos, se considerará que el consumo se produce en tal territorio cuando en él se encuentre el contador en el que se efectúe su medición (artículo 68-Siete de la mencionada Ley 37/1992).

De lo expuesto se deduce que, cuando la energía eléctrica que comercializa (AAA) es consumida en territorio navarro, corresponde a la HTN la exacción del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido que gravan las entregas de esa energía, debiendo entenderse, a estos efectos, que se consume en territorio navarro la energía medida en los contadores ubicados en el mismo.

La primera de las pretensiones formuladas por la HTN debe, en consecuencia, estimarse.

25º. La HTN pretende asimismo que esta Junta Arbitral declare que, de las cantidades pagadas por (AAA) a la AEAT por los referidos impuestos en los ejercicios comprendidos entre 2006 y 2012, la AEAT debe abonarle la parte proporcional correspondiente a la cifra relativa derivada de las entregas de energía eléctrica realizadas por (AAA) en territorio navarro.

Como ya hemos anticipado en el apartado 23, la AEAT impugna dicha pretensión con el argumento de que la consulta formulada por (AAA) a la que hemos hecho referencia en el apartado 1 carece de eficacia interruptiva de la prescripción; pero no precisa el alcance temporal de la prescripción que implícitamente alega.

Por coherencia con el criterio que, respecto de la admisión del presente conflicto, hemos establecido en el apartado 18, la mencionada pretensión debe estimarse respecto de los Impuestos sobre Sociedades y sobre el Valor Añadido satisfechos por (AAA) con posterioridad al 2 de febrero de 2010, pero no respecto de los anteriores.

En virtud de todo lo expuesto, la Junta Arbitral adopta el siguiente:

ACUERDO

Resolución anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2015, que se incluye tras el texto de esta Resolución

1º.- Declarar que, a los efectos de su tributación en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderán realizadas en Navarra las entregas de energía eléctrica efectuadas por (AAA) cuando los contadores que miden su consumo estén ubicados en territorio navarro.

2º.- Declarar que, respecto de los Impuestos sobre Sociedades y sobre el Valor Añadido satisfechos por (AAA) con posterioridad al 2 de febrero de 2010, de las cantidades pagadas por (AAA) a la Agencia Estatal de Administración Tributaria por los referidos impuestos, la Agencia Estatal de Administración Tributaria deberá abonar a la Hacienda Tributaria de Navarra la parte proporcional correspondiente a la cifra relativa derivada de las entregas de energía eléctrica realizadas por (AAA) en territorio navarro.

3º.- Notificar el presente acuerdo, en la forma reglamentariamente establecida, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Comunidad Foral de Navarra y a (AAA).

EFFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso deberá interponerse en el plazo de dos meses, contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

Pamplona, a 7 de febrero de 2014.

Esta Sentencia anula la presente Resolución de 11 de junio de 2013 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 46/2011

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

Sala tercera. Sección segunda

Sentencia de 9 de febrero de 2015

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a nueve de febrero de dos mil quince

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso contencioso-administrativo 340/14, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO frente a la resolución aprobada el 7 de febrero de 2014 por la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en el conflicto 46/12, en relación con la tributación por los impuestos sobre sociedades y el valor añadido de las entregas de energía eléctrica realizadas en territorio navarro por (AAA). Ha sido parte demandada la Comunidad Foral de Navarra, representada por el procurador don Noel Alain de Dorremochea Guiot.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El 2 de febrero de 2010, (AAA) (en lo sucesivo, (AAA)), planteó a la Dirección General de Tributos una consulta sobre la tributación de las entregas de energía eléctrica que realizaba en el país Vasco y Navarra, afirmando que tenía su domicilio social en territorio común (Oviedo), que adquiría energía eléctrica a las empresas productoras de la misma y que la revendía a sus clientes, quienes la consumían en domicilios o establecimientos sitios en el territorio nacional, País Vasco y Navarra incluidos. Formulaba la consulta para saber dónde debía tributar por los impuestos sobre sociedades y el valor añadido correspondientes a las entregas realizadas en el territorio de dichas dos Comunidades Autónomas.

La Dirección General de Tributos el 4 de marzo de 2010 remitió la consulta a la Dirección General de Coordinación Financiera de las Comunidades Autónomas por ser materia de su competencia. En su propuesta de contestación a la consulta, esta segunda Dirección General sostuvo que, a efectos tributarios, tales entregas debían localizarse en el lugar desde el que (AAA) realizaba su actividad económica, entendiendo por tal no sólo el domicilio fiscal, sino también los establecimientos o sucursales en los que cuenta con los medios necesarios para asegurar la entrega de la energía eléctrica a los consumidores.

La Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas remitió dicha propuesta de contestación a la Hacienda Tributaria de Navarra. El Director-Gerente de esta última, en escrito dechado el 21 de junio de 2010, manifestó su discrepancia, sosteniendo que, a los expresados efectos, las referidas entregas de energía tenían que reputarse realizadas en el lugar en que se ponía a disposición de los adquirentes, es decir, en el domicilio de éstos, por lo que las entregas realizadas en Navarra debían tributar a su Hacienda.

El 14 de marzo de 2012 (mediante escrito fechado el 13 de marzo), la Hacienda Tributaria de Navarra requirió de inhibición a la Agencia Estatal de Administración Tributaria y le solicitó que admitiera que (AAA) debía tributar en Navarra por los impuestos sobre sociedades y el valor añadido en la cifra relativa correspondiente a las entregas de energía eléctrica realizadas en territorio navarro y que las cantidades que había ingresado en la Hacienda del Estado por los re-

Esta Sentencia anula la presente Resolución de 11 de junio de 2013 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 46/2011

feridos impuestos en los ejercicios comprendidos entre 2006 y 2012 debían ser abonados a la Comunidad Foral en la parte proporcional correspondiente a dicha cifra relativa.

El requerimiento fue rechazado el 18 de abril de 2012 por el Delegado Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Navarra. La Directora-Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra, mediante escrito de 3 de mayo de 2012 aclaró determinados extremos del anterior de 13 de marzo, ratificando el criterio de inhibición. El 4 de mayo siguiente, el Consejero de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra promovió ante la Junta Arbitral el conflicto de competencias 46/12.

Dicha Junta, en resolución de 7 de febrero de 2014, declaró el requerimiento inadmisibles por extemporáneo en relación con los impuestos satisfechos por (AAA) antes del 2 de febrero de 2010, «ya que consta en el expediente que el 21 de junio de 2010 la Hacienda Tributaria de Navarra admitió conocer que hasta aquella fecha (AAA) no había tributado nunca a la Comunidad Foral por las entregas de energía eléctrica realizadas en territorio navarro», pero lo admitió respecto de los satisfechos con posterioridad a la mencionada fecha, «ya que no consta en el expediente que, en el periodo comprendido entre el 21 de junio de 2010 y el 14 de marzo de 2012, la Hacienda Tributaria de Navarra llegara a tener conocimiento formal de que su competencia sobre los referidos impuestos no estaba siendo respetada» (apartados 17º y 18º).

La Junta Arbitral niega también la inadmisión del conflicto por inexistencia de acto que vulnere los puntos de conexión establecidos respecto de la cuestión litigiosa en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, pues «los elementos fácticos y jurídicos de la pretensión formulada por la Hacienda Tributaria de Navarra fueron claramente explicitados tanto en el requerimiento previo de inhibición, como en el escrito de planteamiento del conflicto. Y es que la cuestión litigiosa no puede estar más clara». También rechaza la inadmisión por falta de identificación en el requerimiento de inhibición del acto invasor de las competencias navarras, ya que tal pretensión «peca de un formalismo extremo, ya que [...] la determinación de la cuestión litigiosa no ofrece duda alguna» (apartado 20º).

En cuanto al fondo, la Junta Arbitral estima el conflicto y declara que, a los efectos de su tributación en los impuestos sobre sociedades y el valor añadido, se entienden realizadas en Navarra las entregas de energía eléctrica efectuadas por (AAA) cuando los contadores que miden su consumo estén ubicados en territorio navarro, obligando a la Agencia Estatal de Administración Tributaria a abonar a la Hacienda Tributaria de Navarra, en relación con los mencionados impuestos, la parte proporcional correspondiente a la cifra relativa derivada de las entregas de energía eléctrica practicadas por la mencionada compañía en territorio navarro.

SEGUNDO.- La Administración General del Estado interpuso el presente recurso contencioso-administrativo en escrito presentado el 28 de abril de 2014, en el que interesa la anulación de la ya descrita resolución de la Junta Arbitral, por no ser ajustada a derecho «en cuanto declaró temporáneo y bien planteado el conflicto».

1º) Razona que fue la consulta formulada por (AAA) el 2 de febrero de 2010 la que desencadenó el conflicto que no se planteó hasta el 14 de marzo de 2012, fundado, precisamente, en que el 21 de junio de 2010 la Hacienda Tributaria de Navarra tuvo conocimiento y expresó su discrepancia respecto de la propuesta de resolución a la consulta.

Siendo así, el abogado del Estado dice que, si la Hacienda Navarra desde el 21 de junio de 2010, en que expresó su discrepancia con la respuesta a la consulta de 2 de febrero anterior, tuvo conocimiento de que su pretendida competencia no era reconocida, y por ello planteó el conflicto fuera del plazo de dos meses, no alcanza a comprender cómo desde el 21 de junio ya dejó de tener conocimiento. «Es decir, desde la misma fecha: 21 de junio de 2010, tuvo conocimiento y no tuvo conocimiento. No se precisa la hora, o el instante, o el hecho, en cuya virtud dejó de tener conocimiento de lo que conocía».

Razona que el conflicto fue uno y único, y con un único objeto. Por ello, si se toma como fecha para su planteamiento el 21 de junio de 2010, sin que desde la misma se hubiera producido un

Esta Sentencia anula la presente Resolución de 11 de junio de 2013 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 46/2011

hecho distinto, es visto que no puede considerarse otra y a todos los efectos. En consecuencia, considera que el conflicto debe inadmitirse en su totalidad por extemporáneo.

2º) A título subsidiario, insiste en esta sede que en el requerimiento de inhibición no se identificó el acto o la disposición que vulneró los puntos de conexión.

Precisa que el citado acto o disposición no ha existido. Señala que quien planteó la duda sobre el régimen tributario fue (AAA), elevando una consulta que quedó sólo en fase de propuesta de resolución. Al llegar ésta a su conocimiento, la Hacienda Tributaria de Navarra procedió, dos años después (el 13 de marzo de 2012), a formular el requerimiento de inhibición. Se trató, pues, de un requerimiento frente a una propuesta de respuesta a una consulta que, al hallarse en tal fase, no pudo producir ningún efecto.

Señala que la resolución de la Junta Arbitral, sin analizar esa realidad, se limita a afirmar en el 20º fundamento que la cuestión litigiosa está clara, vulnerando las normas procedimentales que regulan el conflicto.

TERCERO.- La Comunidad Foral de Navarra contestó la demanda mediante escrito presentado el 29 de julio de 2014, solicitando su desestimación.

1º) Expone que en la demanda se reconoce que el requerimiento de inhibición no se efectuó frente a un acto específico o una disposición concreta que acaeciese el 2 de febrero de 2012. Precisa que la Hacienda Tributaria de Navarra reaccionó frente a una inactividad, no frente a la propuesta de respuesta a una consulta tributaria hecha por (AAA). Por ello, el plazo para interponer el conflicto no arrancó el 2 de junio de 2010, como interesa la demanda, «fecha en que, con la discrepancia expuesta por la Hacienda Tributaria de Navarra a esa propuesta, se entiende la misma notificada de tal proyecto de acto, que, a la postre, no se emitió» [sic].

Razona que, con una precisión digna de elogio, la resolución impugnada considera que el 21 de junio de 2010 la Hacienda Tributaria de Navarra admitió conocer que, en un escrito fechado el 2 de febrero de dicho año, (AAA) había reconocido expresamente que no había tributado nunca a la Comunidad Foral por las entregas de energía eléctrica realizadas en territorio navarro. Pero, desde esa fecha en adelante, en que se "desencadena" la cuestión, nada supo de la suerte de esa tributación ni conoce el criterio de la Dirección General de Tributos.

Opina que la única solución posible es la adoptada en la resolución recurrida. No pueden resultar afectados por la resolución del conflicto los impuestos satisfechos por (AAA) antes del 2 de febrero de 2010, pues el 21 de junio de dicho año la Hacienda Foral admitió conocer que hasta aquella fecha la compañía citada no había tributado en su territorio por las entregas de energía eléctrica realizadas en el mismo. Pero sí los impuestos satisfechos con posterioridad al 2 de febrero de 2010, respecto de los que el requerimiento no tenía días a qua para interponerse, pues no se produjo acto o disposición expresa que pusiera de manifiesto que en lo sucesivo ese criterio anterior era el que iba a seguir rigiendo la tributación de (AAA).

2º) Respecto de la inexistencia de acto al que atribuir la invasión competencial, considera que la argumentación actora deja sin efecto la posibilidad de que se reacciones frente a una inactividad de la Administración del Estado, dejando en sus manos con su inacción que los vencimientos concretos de los periodos impositivos concernidos fueran transcurriendo, sin que se pudiera hacer nada al respecto, pues nunca existiría "acto o disposición concreto" que vulnerase los puntos de conexión.

Con esa interpretación sería imposible la interposición de un conflicto en caso de que se quisiera reaccionar frente a la asunción de facto, sin resolver la consulta al efecto elevada por el contribuyente. La inexistencia de acto o disposición que vulnere los puntos de conexión sólo es imputable en este caso a la Dirección General de Tributos. Sería un sarcasmo -añade- que esa inacción conllevara que no existiera acto frente al cual reaccionar y se perdiera el derecho a obtener las correspondientes remesas por tan sencillo expediente.

Esta Sentencia anula la presente Resolución de 11 de junio de 2013 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 46/2011

El artículo 12 del Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo (BOE de 7 de abril), permite plantear el conflicto a la Comunidad Foral cuando, por aplicación de las normas del Convenio, se considere competente en cuanto a la gestión, liquidación, recaudación, inspección o revisión de un tributo respecto del cual esté ejerciendo o haya ejercido dichas funciones la Administración General del Estado o cuando estime que, por aplicación de los puntos de conexión le corresponde la exacción de un determinado tributo declarado y, en su caso, ingresado por el sujeto pasivo en la Administración General del Estado.

Precisa que el requerimiento previo no tiene otra finalidad que permitir la estimación de la inhibición interesada. En el peor de los supuestos, si se entendiera que el requerimiento previo no se ha producido en el plazo previsto, lo más que podría interesarse de adverso sería la restricción de los efectos del conflicto, más no su inadmisión. Y ello porque esa inadmisión sólo sería posible si el conflicto como tal no se hubiera interpuesto en el plazo de quince días que establece el artículo 14.2 del Reglamento.

En suma, el requerimiento se ha efectuado, su destinatario ha conocido lo que se le pedía, subsumiéndose tal petición en uno de los supuestos que el Convenio prevé como habilitante del conflicto, sin que el momento de presentación venga determinado en este caso por un concreto acto.

CUARTO.- Concedido el trámite de conclusiones, fue evacuado por la Administración General del Estado el 3 de septiembre de 2014 y por la Comunidad Foral de Navarra el día 19 del mismo mes.

QUINTO.- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 29 de septiembre de 2014, fijándose al efecto el día 4 de febrero de 2015, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. JOAQUÍN HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El 2 de febrero de 2010, (AAA) elevó a la Administración del Estado (Dirección General de Tributos) una consulta sobre la tributación de las entregas de energía eléctrica que realizaba en el País Vasco y en Navarra. El 4 de marzo siguiente, el mencionado centro directivo reenvió la consulta a la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas, que elaboró una propuesta en la que opinaba que, a efectos de los impuestos sobre sociedades y el valor añadido, dichas entregas debían entenderse realizadas desde el lugar en el que la mencionada compañía realizaba su actividad económica, entendiéndose por tal no sólo el domicilio fiscal, sino también los establecimientos o sucursales en los que cuenta con los medios precisos para asegurar la entrega a los consumidores.

La Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas remitió su propuesta de contestación a la Hacienda Tributaria de Navarra, cuyo Director-Gerente, en un escrito fechado el 21 de junio de 2010, manifestó su discrepancia, por ser su criterio que, a los expresados efectos, las entregas de energía eléctrica debían entenderse realizadas en el lugar en que se ponía a disposición de los adquirentes.

Mediante escrito fechado el 13 de marzo de 2012, presentado al día siguiente, la Hacienda Tributaria de Navarra requirió de inhibición a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, para que admitiera que (AAA) debía tributar en Navarra por los impuestos sobre sociedades y el valor añadido en la cifra relativa correspondiente a las entregas de energía eléctrica realizadas en territorio navarro, así como que, de las cantidades ingresadas por la mencionada compañía en el Tesoro del Estado por los referidos impuestos en los ejercicios comprendidos entre 2006 y

Esta Sentencia anula la presente Resolución de 11 de junio de 2013 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 46/2011

2012, la Agencia Estatal debía abonar a la Hacienda Navarra la parte proporcional correspondiente.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria rechazó el requerimiento el 18 de abril de 2012, por lo que, tras aclarar determinados extremos de su escrito de 13 de marzo anterior mediante otro de 3 de mayo, la Hacienda Tributaria de Navarra planteó conflicto ante la Junta Arbitral en el día siguiente, 4 de mayo.

En la resolución objeto de este recurso contencioso-administrativo, aprobada el 7 de febrero de 2014, la Junta Arbitral inadmitió el conflicto, por extemporáneo, en relación con los impuestos satisfechos por (AAA) antes del 2 de febrero de 2010, «ya que consta en el expediente que el 21 de junio de 2010 la Hacienda Tributaria de Navarra admitió conocer que hasta aquella fecha (AAA) no había tributado nunca a la Comunidad Foral por las entregas de energía eléctrica realizadas en territorio navarro». Sin embargo, estimó que, respecto de los posteriores, el planteamiento es tempestivo «ya que no consta en el expediente que, en el periodo comprendido entre el 21 de junio de 2010 y el 14 de marzo de 2012, la Hacienda Tributaria de Navarra llegara a tener conocimiento formal de que su competencia sobre los referidos impuestos no estaba siendo respetada».

La Administración General del Estado discute tal decisión, sosteniendo que la declaración de extemporaneidad debió ser total y afectar a todos los ejercicios. Dice no entender cómo, siendo único el conflicto y único su objeto, si el requerimiento de inhibición fue realizado (el 14 de marzo de 2012) fuera del plazo de dos meses desde que la Comunidad Foral tuvo conocimiento de la supuesta invasión competencial (el 2 de junio de 2010), puede considerarse que era tempestivo para los tributos pagados a partir de aquella primera fecha. No entiende cómo la Hacienda Tributaria de Navarra entre el 21 de junio de 2010 y el 14 de marzo de 2012 «dejó de conocer los que conoció desde el 21 de junio».

Hemos de darle la razón.

SEGUNDO.- La Junta Arbitral tiene como una de sus funciones resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y la de la Comunidad Foral de Navarra, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos cuya exacción pertenece a esta última y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por los impuestos sobre sociedades y el valor añadido [artículo 51.1.b) del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en la redacción de la Ley 25/2003].

Requisito imprescindible para la admisión de un conflicto es que, antes de su planteamiento ante la Junta Arbitral, la Administración tributaria que se considere competente requiera de inhibición a la que estime incompetente, reclamando así su competencia, y que esta última haya rechazado el requerimiento, ratificándose en su competencia, expresa o tácitamente. El requerimiento debe practicarse 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 (artículo 14.1 del Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006).

En el actual caso, según nadie discute y declara probado la Junta Arbitral en la resolución impugnada, la Hacienda Tributaria de Navarra tuvo conocimiento el 21 de junio de 2010 de la propuesta de contestación a la consulta de (AAA) a la que se achaca la invasión competencial y la vulneración de los puntos de conexión señalados en el Convenio, elaborada por la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas. No obstante ello, la Comunidad Foral no requirió de inhibición a la Agencia Estatal de Administración Tributaria hasta el 14 de marzo de 2012, transcurrido con exceso el plazo de dos meses señalado imperativamente por el mencionado precepto reglamentario. Por ello, la Junta Arbitral, como le impone el mismo («como requisito para la admisión del conflicto» será necesario practicar un requerimiento de inhibición en el plazo de dos meses), lo rechazó *a limine*.

Esta Sentencia anula la presente Resolución de 11 de junio de 2013 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 46/2011

Sin embargo, acotó ese rechazo liminar al conflicto en relación con los tributos ingresados por (AAA) en las arcas del Estado antes del 21 de junio de 2010, admitiéndolo en cuanto a los pagados entre esta fecha y el 14 de marzo de 2012, en que la Comunidad Foral practicó el requerimiento. No son de fácil comprensión las razones que justifican esta "peculiar" decisión, pues, como se razona en la demanda, el conflicto es único y único es su objeto. Si el legislador (entiéndase esta expresión en sentido lato) ha querido que el requerimiento se practique en el plazo ineluctable de dos meses, contado desde que el requirente tiene conocimiento de la invasión competencial que dice sufrir, con sanción, en caso de incumplimiento, de inadmisión del conflicto, no cabe realizar la distinción que la Junta Arbitral hace en su resolución.

El 2 de junio de 2010, la Hacienda Tributaria de Navarra tenía conocimiento del criterio de la Administración del Estado sobre la tributación de las entregas de energía eléctrica realizadas por (AAA) en el territorio navarro, y lo tuvo mediante la comunicación de la propuesta de respuesta a la consulta dirigida por dicha compañía, que fue elaborada por la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas. En el periodo en que se demoró en practicar el requerimiento (entre el 2 de junio de 2010 y el 14 de marzo de 2012) no hubo ninguna actuación de la Administración del Estado que revelase un cambio de criterio por su parte sobre la cuestión. No responde a la realidad la afirmación de la Junta Arbitral de que, en ese ínterin, no constaba que la Hacienda Tributaria de Navarra «llegara a tener conocimiento formal de que su competencia sobre los referidos impuestos no estaba siendo respetada». Todo lo contrario, durante ese tiempo la situación fue la misma: la existencia de una posición de la Administración del Estado (siquiera como mera propuesta) sobre la cuestión que fue la que empujó a la Comunidad Foral de Navarra a requerirla de inhibición, aunque ya tardíamente. Como dice el abogado del Estado en la demanda, resulta harto difícil determinar por qué la Hacienda Tributaria Navarra dejó de conocer el 21 de junio de 2010 lo que llegó a conocer el propio 21 de junio al recibir la propuesta de contestación a la consulta tributaria preparada por la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas.

La solución alcanzada por la Junta Arbitral en la resolución recurrida presume una realidad que contradice frontalmente los términos del mandato que se contiene en el artículo 51.5 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, conforme al que, suscitado un conflicto de competencias y hasta tanto sea resultado, «la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en discusión continuará sometidos a su fuero». En otras palabras, la única interpretación posible, una vez rechazado el requerimiento de inhibición y a falta de una resolución expresa o tácita en sentido distinto, es que la Administración del Estado mantuvo su criterio sobre los puntos de conexión y el sometimiento de (AAA) a su jurisdicción. Precisamente, todo lo contrario de la conclusión alcanzada por la Junta Arbitral.

Debió, pues, dicho organismo de composición de conflictos inadmitir íntegramente el suscitado en este caso por la Comunidad Foral de Navarra a causa de la extemporaneidad del requerimiento de inhibición. Al no entenderlo así infringió el marco jurídico que se ha analizado en esta sentencia, por lo que, con estimación del recurso contencioso-administrativo, procede anular la resolución recurrida y declarar inadmisibles por extemporáneo el conflicto seguido ante la mencionada Junta Arbitral con el número 46/12, sin que resulte menester examinar el otro motivo aducido en la demanda para sustentar la pretensión de inadmisión del conflicto (inexistencia de acto o disposición que vulnere los puntos de conexión).

TERCERO.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio), en la redacción de la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal (BOE de 11 de octubre), procede imponer las costas de este proceso a la Comunidad Foral de Navarra, si bien, haciendo uso de la facultad que nos confiere el apartado 3 del mismo precepto, con el límite de ocho mil euros, a la vista de la dificultad y el alcance de las cuestiones suscitadas en el debate.

FALLAMOS

Estimamos el recurso contencioso-administrativo 340/14, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO frente a la resolución aprobada el 7 de febrero de 2014 por la Junta

Esta Sentencia anula la presente Resolución de 11 de junio de 2013 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 46/2011

Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en el conflicto 46/12, en relación con la tributación por los impuestos sobre sociedades y el valor añadido de las entregas de energía eléctrica realizadas en territorio navarro por (AAA).

Anulamos dicha resolución administrativa por no ser ajustada a derecho y, en su lugar, declaramos la inadmisión del mencionado conflicto por ser extemporáneo el requerimiento de inhibición que la Comunidad Foral de Navarra dirigió a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Imponemos las costas a dicha Comunidad Foral, con el límite señalado en el último fundamento jurídico.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos