

Conflicto: 149/2021

Promotor: AAA

Partes: Comunidad Foral de Navarra y Administración General del Estado.

Objeto: Conflicto negativo de competencias sobre devolución de cuotas del IVA.

Fecha de la resolución: 15 de julio de 2022.

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

En sesión celebrada el 15 de julio de 2022, la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, integrada por D. (...) (Presidente), D. (...) y D. (...) (Vocales) y D.^a (...) (Secretaria), en el conflicto negativo de competencias nº 149/2021, en el que han sido partes la Comunidad Foral de Navarra y la Administración General del Estado y que fue promovido por la entidad no residente AAA, en relación con la competencia para la devolución de las cuotas del IVA que le repercutió BBB con ocasión de las compraventas de cereales formalizadas en los contratos que ambas sociedades suscribieron el 20/11/2014, el 19/02/2015 y el 01/10/2015, adoptó el siguiente acuerdo del que fue ponente D. (...).

I. ANTECEDENTES

I.1. Planteamiento y admisión del conflicto

1.-AAA es una compañía mercantil domiciliada fiscalmente en los Países Bajos, y considerada en España como entidad no residente, que tiene como objeto social la realización de operaciones de compra y venta de materias primas.

El 27/01/2012, AAA suscribió con BBB un contrato marco de compra y venta en el que BBB se comprometió a vender, y AAA se comprometió a comprar para su posterior reventa, cereales (maíz, trigo y cebada) producidos en España; y en el que se estipuló:

i).-Que cada una de las compraventas que se realizaran en ejecución de dicho contrato marco se formalizaría en un contrato específico.

ii).-Que, conforme a lo dispuesto en el artículo 1463, in fine, del Código Civil, mediante la formalización de cada contrato específico se entendería realizada la entrega de los cereales que hubieran sido objeto de aquel y la transmisión a AAA de su propiedad y de los riesgos a ellos asociados.

iii).-Que, como acto previo conducente a la transmisión de la propiedad de los cereales, los que fueran objeto de cada compraventa deberían estar en poder y disposición de AAA en las naves y silos identificados en el correspondiente contrato específico.

iv).-Que, además de la transmisión de la propiedad de los cereales, dichas compraventas conllevarían la transmisión de sus frutos y la de los elementos accesorios de aquellos.

Además, en el citado contrato marco AAA concedió a BBB una opción de recompra de los cereales transmitidos en cada contrato específico; y, como contraprestación a esa opción de recompra, BBB concedió a AAA una opción de reventa de dichos cereales.

El citado contrato marco fue suscrito también por CCC, en la condición de garante del cumplimiento por BBB de las obligaciones de pago asumidas en el propio contrato marco y en los contratos de compraventa que pudieran formalizarse en ejecución de aquel.

En un contrato de novación modificativa suscrito por AAA por BBB y por CCC el 04/10/2013, la referida garantía quedó limitada a un máximo de 20.000.000,00 euros.

El 20/11/2014, BBB subarrendó a AAA determinadas naves y silos de las que era arrendataria en la localidad de DDD(Burgos).

Ese mismo día 20/11/2014, AAA, BBB y CCC formalizaron, en ejecución del citado contrato marco de 27/01/2012, un contrato específico de compraventa sobre 7.000 toneladas métricas de trigo-piense, almacenado en los locales subarrendados; locales en los que la mercancía había quedado en

poder y disposición de AAA como acto previo conducente a la transmisión de su propiedad la formalización del referido contrato específico.

El presente conflicto trae causa de la citada compraventa de 20/11/2014 y de dos compraventas más: la formalizada mediante un contrato específico suscrito el 19/02/2015 sobre 56.100 toneladas métricas de maíz-pienso, almacenado en naves sitas en las localidades navarras de EEE y en FFF (León) y GGG (León); y la formalizada mediante otro contrato específico suscrito el 01/10/2015 sobre 16.800 toneladas métricas de trigo-pienso y 12.100 toneladas métricas de cebada-pienso, almacenados en naves sitas en HHH (Cuenca), III (Cuenca), EEE (Navarra), FFF (León) y JJJ (Valladolid).

Los cereales objeto de ambas compraventas habían quedado en poder y disposición de AAA en las mencionadas naves como acto previo conducente a la transmisión de la propiedad de aquellos mediante la formalización de los referidos contratos específicos de 19/02/2015 y 01/10/2015.

2.-Mediante un escrito presentado el 04/03/2015, AAA solicitó a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT) la devolución de la cuota del IVA de 38.808,00 euros que había soportado en el cuarto trimestre de 2014 con ocasión de la citada compraventa de 20/11/2014.

Similares solicitudes de devolución presentó AAA el 13/07/2015 y el 02/03/2016 para la devolución de las cuotas del IVA de 274.665,60 y 709.372,00 euros que había soportado en el primer y en el cuarto trimestre de 2015, respectivamente, con ocasión de las mencionadas compraventas de 19/02/2015 y 01/10/2015.

Las tres cuotas en cuestión le fueron repercutidas a AAA por BBB y su importe total (y, por tanto, el de devoluciones solicitadas por AAA) se cifra en 1.022.845,60 euros.

Para fundamentar dichas solicitudes, AAA alegó que concurrían los requisitos exigidos en el artículo 119 de la Ley del IVA para la devolución de las cuotas soportadas por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto.

3.-Mediante sendas Resoluciones de 22/01/2016, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (en adelante, ONGT) de la AEAT denegó las solicitudes de devolución correspondientes al cuarto trimestre de 2014 y al primer trimestre de 2015; y, mediante una Resolución de 08/04/2016, denegó la solicitud de devolución correspondiente al cuarto trimestre de 2015.

Para fundamentar dichas Resoluciones, la ONGT argumentó que, en virtud del citado contrato de arrendamiento de almacén de 20/11/2014, AAA era titular en el territorio de aplicación del impuesto de un establecimiento permanente desde el que realizaba operaciones sujetas; y que, por ello, las devoluciones solicitadas eran improcedentes.

4.-Mediante escritos presentados el 01/03/2016 y el 12/05/2016, AAA interpuso ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) reclamaciones económico-administrativas frente a las mencionadas Resoluciones de la ONGT de 22/01/2016 y 08/04/2016.

El TEAC acumuló dichas reclamaciones y, en una Resolución de 15/07/2019, afirmó:

i).-Que AAA no disponía en el almacén arrendado a BBB el 20/11/2014 de los medios personales y materiales, propios o subarrendados, para gestionar la compraventa de la mercancía; que, a mayor abundamiento, aunque al contrato suscrito en la expresada fecha se le denomina “contrato de arrendamiento”, en él no se atribuyen a AAA los derechos y obligaciones propios del arrendatario de un local de negocio, sino que se le considera beneficiaria del almacenaje de la mercancía hasta su posterior reventa; que, por todo ello, el citado almacén no constituía un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del IVA; y que, en consecuencia, AAA debía considerarse, a los efectos del IVA, como una entidad no residente sin establecimiento permanente en dicho territorio.

ii).-Que, en las operaciones de compraventa de cereales sin contrato de arrendamiento suscritas por las partes, AAA fue mera beneficiaria de un servicio de almacenaje o depósito, por lo que no dispuso en el territorio de aplicación del impuesto de un establecimiento permanente.

iii).-Que, por tanto, las devoluciones solicitadas por AAA eran procedentes.

Con esos argumentos, en la referida Resolución de 15/07/2019, el TEAC anuló los actos impugnados por AAA y declaró que la ONGT debía examinar si concurrían o no los requisitos legalmente exigidos para la devolución del IVA a entidades no establecidas sin establecimiento permanente.

5.-La ONGT ejecutó la citada Resolución del TEAC de 15/07/2019 mediante tres Resoluciones dictadas el 03/07/2020 en las que, invocando la respuesta dada el 13/06/2018 por la Dirección General de Tributos a la consulta vinculante V1681-18, argumentó que en las operaciones de compraventa en

cuestión no hubo entrega de bienes, sino prestación por AAA de servicios financieros a BBB con pignación de los cereales; y que dicha prestación, aunque está sujeta al IVA, está exenta, por lo que ni BBB debió repercutirlo, ni AAA debió soportarlo.

Por ello, en las mencionadas Resoluciones de 03/07/2020, la ONGT denegó las devoluciones solicitadas por AAA.

6.-Tras la denegación por la ONGT de dichas devoluciones, AAA solicitó a la Hacienda Foral de Navarra (en adelante, HFN), mediante un escrito presentado el 18/01/2021, la rectificación de las auto-liquidaciones del IVA de los trimestres en cuestión que BBB presentó en su día y la devolución, por indebidos, de los ingresos derivados de aquellas.

7.-En una Resolución de 27/09/2021, la Sección de Grandes Empresas de la HFN afirmó que las operaciones en cuestión constituían entregas de bienes sujetas al IVA y, consiguientemente, denegó la citada solicitud de AAA.

No obstante, comunicó a AAA la posibilidad de instar un conflicto negativo de competencias ante esta Junta Arbitral.

8.-En un escrito fechado el 04/11/2021, que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral ese mismo día, KKK solicitó, en nombre y representación de AAA, que, conforme a lo dispuesto en el artículo 14.3 de su Reglamento, esta Junta Arbitral tuviera por automáticamente planteado el presente conflicto; y aportó los documentos que consideró necesarios para su resolución.

9.-Mediante una Resolución de 17/11/2021, el Presidente de esta Junta Arbitral tuvo por planteado el conflicto promovido por AAA en el citado escrito de 04/11/2021; dio traslado de este a la AEAT y a la HFN; y, conforme a lo dispuesto en el citado precepto reglamentario, emplazó a ambas Administraciones para que, en el plazo de dos meses, aportaran los datos, documentos y pruebas que estimaran pertinentes para la defensa de sus intereses.

10.-En un escrito fechado el 18/01/2022, que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 24/01/2022, la AEAT aportó los documentos que consideró necesarios para acreditar que la Administración competente para la devolución de las cuotas del IVA en cuestión era la HFN.

11.-En un escrito fechado el 26/01/2022, que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 27/01/2022, la HFN aportó los documentos que consideró necesarios para acreditar que la Administración competente para la devolución de las cuotas del IVA en cuestión era la AEAT.

12.-Mediante una Resolución de 01/03/2022, el Presidente de esta Junta Arbitral puso de manifiesto el expediente a las Administraciones en conflicto y a la representación en el procedimiento de AAA; las emplazó para que, en el plazo de un mes, formularan cuantas alegaciones estimaran pertinentes para fundamentar sus pretensiones; y designó Ponente al Vocal de esta Junta Arbitral D. (...).

13.-En un escrito fechado el 29/03/2022, que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral ese mismo día, la AEAT formuló las siguientes alegaciones:

1ª.-Afirma, en primer lugar, la AEAT que, en los contratos de compraventa suscritos por AAA y BBB en ejecución del contrato marco de 27/01/2012, se estipula que BBB transmite a AAA la propiedad de los cereales objeto del contrato; y que, no obstante, estos quedan en depósito en las instalaciones de BBB, que asume el riesgo de su pérdida o deterioro, incluso en los supuestos de fuerza mayor o caso fortuito.

Afirma también la AEAT que, además, BBB asume como depositaria la obligación de suscribir un seguro a todo riesgo que cubra las contingencias que puedan afectar a los cereales depositados y que cubra, al menos, su valor de mercado.

Para la AEAT, esta asunción por GGG de los riesgos de la mercancía y de los costes derivados de su posesión, gestión y almacenamiento no es propia de la transmisión de la propiedad.

2ª.-Sostiene, por ello, la AEAT que ninguna de las compraventas en cuestión puede calificarse, a efectos del IVA, como entrega de bienes, sino que debe calificarse como prestación de servicios y, más concretamente, como operaciones financieras semejantes a un préstamo con pignación de los cereales.

Para la AEAT, prueba de que se trata de operaciones de financiación es que BBB siempre ejercita la opción de recompra; y que lo hace por un precio final que incluye:

i).-El precio inicial pagado por AAA.

ii).-Los intereses devengados por el importe de dicho precio inicial calculados al tipo del euribor a un año, más un margen del 1,75 %.

iii).-El coste financiero soportado por AAA por el pago del IVA en las compras, más un margen del 1,75 %.

iv).-Los costes de almacenamiento, gestión, inspección y aseguramiento de los cereales objeto de la recompra.

3ª.-Alega, a continuación, la AEAT que, como señaló la Dirección General de Tributos en su respuesta a la consulta vinculante nº V1681-18, de 13/06/2018, relativa a un supuesto de hecho similar, a su juicio, al de este conflicto, dicha prestación de servicios de financiación está sujeta al IVA en el territorio de aplicación del impuesto, pero goza de la exención establecida en el artículo 20.Uno.18º de la Ley 37/1992.

Entiende, por ello, la AEAT que las cuotas del IVA en cuestión fueron incorrectamente repercutidas por BBB a AAA, ya que no llegaron a devengarse; y concluye que, conforme a lo dispuesto en el artículo 94.Tres de dicha Ley, no tienen la consideración de deducibles; y que, al no tener esa consideración, no ha lugar a su devolución por el procedimiento especial regulado en el artículo 119 de la citada Ley para los no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto.

14.-En un escrito fechado el 30/03/2022, que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 31/03/2022, la representación de AAA en el procedimiento formuló las siguientes alegaciones:

1ª.-Afirma, en primer lugar, dicha representación que, sin perjuicio de que corresponde a esta Junta Arbitral dirimir el conflicto negativo de competencias surgido entre la AEAT y la HFN a propósito de la devolución de las cuotas del IVA en cuestión, resulta obligado precisar que su representada asumió, en la creencia de que era ajustado a Derecho, el criterio establecido por la ONGT en las mencionadas Resoluciones de 03/07/2020; y que, por ello, estas devinieron firmes.

La representación de AAA argumenta, a continuación, que, una vez que dichas Resoluciones ganaron firmeza, su representada solicitó la rectificación de las autoliquidaciones del IVA de los trimestres en cuestión que BBB presentó en su día ante la HFN; y que esta solicitud fue denegada por la Sección de Grandes Empresas de la HFN por considerar:

ii).-Que BBB no adquirió obligaciones de depósito, de contratación de un seguro para garantizar el estado de las mercancías, o de asumir el coste de su posible pérdida o deterioro.

iii).-Que, en caso de recompra por BBB, los gastos de almacenamiento, gestión, inspección y aseguramiento de la mercancía soportados por AAA incrementarían el precio de la recompra.

2ª.-En opinión de la representación de AAA, las cuestiones a las que se refieren los anteriores apartados i) y iii) carecen de relevancia para dirimir la cuestión controvertida, ya que, a su juicio, resulta evidente que la naturaleza concreta de los bienes objeto del negocio o el modo en que las partes fijan la retribución de las operaciones no debe tener incidencia alguna en lo que se refiere a la calificación de las operaciones a efectos del IVA.

Y, en lo que concierne a lo señalado en el anterior apartado ii), considera la representación de AAA:

i).-Que, en el contrato de arrendamiento de naves y silos que suscribieron las partes el 20/11/2014, estipularon que los cereales permanecerían en los locales que BBB subarrendó a AAA, por lo que la entrega de aquellos no conllevó su desplazamiento.

ii).-Que, en la cláusula 4 del citado contrato, BBB se comprometió a suscribir un seguro a todo riesgo sobre los cereales almacenados en cada momento en los locales arrendados, asumiendo así el riesgo de su merma o destrucción.

3ª.-Entiende, por ello, la representación de AAA que la HFN debería haber accedido a la rectificación de las referidas autoliquidaciones y a la devolución, por indebidos, de los ingresos derivados de aquellas, por lo que finalizó su escrito solicitando a esta Junta Arbitral que tenga por formuladas las anteriores alegaciones y que dirima el presente conflicto negativo de competencias determinando cuál de las Administraciones implicadas viene obligada a efectuar la devolución de las cuotas del IVA en cuestión.

15.-En un escrito fechado el 01/04/2022, que tuvo entrada ese mismo día en la Secretaría de esta Junta Arbitral, la HFN formuló las siguientes alegaciones:

1ª.-A juicio de la HFN, las compraventas que dieron lugar a que BBB repercutiera a AAA las cuotas del IVA responden a lo estipulado en el contrato marco de 27/01/2012, ya que, mediante esas compraventas, BBB transmitió a AAA la propiedad de las mercancías, incluido el poder de disposición sobre ellas.

2ª.-Sostiene también la HFN en dicho escrito que las facturas que AAA emitió a BBB con ocasión de las recompras no ponen en modo alguno de manifiesto la existencia de un préstamo con pignoración de materias primas, ya que:

i).-No existe correspondencia temporal periódica ni plazo predeterminado para la recompra por BBB de los cereales que vendió en su día a AAA.

ii).-No existe identidad entre el objeto de las compraventas iniciales y el de las recompras posteriores.

iii).-La respuesta dada el 13/06/2018 por la Dirección General de Tributos a la consulta vinculante V1681-18, en la que la AEAT apoya su argumentación, no es de aplicación a las compraventas controvertidas en este conflicto, pues no hay identidad entre los respectivos supuestos de hecho.

3ª.-Argumenta, a continuación, la HFN que el que AAA forme parte de un grupo holandés que ofrece financiación a empresas del sector agroalimentario resulta irrelevante Y, a modo de ejemplo, afirma que no porque una compañía de seguros pertenezca a una entidad bancaria deja de ser una empresa dedicada a la comercialización de seguros y no a la concesión de créditos o préstamos.

Seguidamente, la HFN afirma que, en los escritos que obran en el expediente, AAA declara que su objeto social es la “realización de operaciones de compra y venta de materias primas”; que, en las solicitudes que AAA dirigió a la AEAT para la devolución del IVA, consignó como código de actividad el 4617, que se refiere a los “intermediarios del comercio de productos alimenticios”; y que las solicitudes que AAA presentó en la HFN no las fundamentó en la condición de prestamista, sino en que la AEAT le había denegado la devolución de las cuotas que le había repercutido BBB.

En opinión de la HFN, las operaciones realizadas en ejecución del contrato marco de 22/01/2012 reúnen los requisitos que, en su artículo 1445, establece el Código Civil para caracterizar el contrato de compraventa, ya que, conforme a lo estipulado en la cláusula 1 de dicho contrato marco, “uno de los contratantes se obliga a entregar una cosa determinada y el otro a pagar por ella un precio cierto, en dinero o signo que lo represente”.

Y, a mayor abundamiento, añade:

i).-Que, en la cláusula 2, se estipula que la entrega de los cereales se entiende realizada, a todos los efectos legales, con la formalización de cada contrato de compraventa.

ii).-Que, conforme a lo establecido en la cláusula 3, el precio cierto se expresa en cada contrato y se abona tras la expedición de la factura que documenta la entrega.

iii).-Que las garantías y obligaciones que, conforme a lo estipulado en las cláusulas siguientes, asume el vendedor frente al comprador se corresponden con el régimen jurídico propio de la compraventa de bienes muebles.

iv).-Que las estipulaciones del citado contrato que regulan las opciones de compra y venta reúnen los requisitos establecidos en el mencionado artículo del Código Civil, pues, según lo pactado en la cláusula 13, “mientras no se haya producido el pago íntegro del precio de recompra y del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) que fuese aplicable a la entrega de los cereales objeto de la opción no se entenderá transmitida a BBB la propiedad de los cereales objeto de la opción ejercitada”.

v).-Que el precio de la recompra se fija en esa cláusula atendiendo al precio inicial de la compra, incrementado en los costes soportados por AAA, más los intereses calculados en función de un índice que refleja la evolución del precio del dinero, incrementado con una cantidad que viene a constituir el beneficio del revendedor.

4ª.-Argumenta asimismo la HFN que, al denegar las devoluciones en cuestión, la AEAT incumplió la Resolución del TEAC en la que anuló los actos de la ONGT impugnados y declaró la “procedencia de las devoluciones solicitadas”.

En opinión de la HFN, la AEAT debió ejecutar en sus propios términos dicha Resolución del TEAC y, como alegó AAA ante la ONGT, esta debió limitarse a verificar si se cumplían los requisitos formales exigidos para la devolución en el artículo 119 de la Ley 37/1992 y no debió replantear totalmente la actuación de comprobación previa y atribuir una calificación distinta a los hechos imponderables.

Sostiene también la HFN que la anulación por el TEAC de los actos de denegación dictados por la ONGT conllevaba una retroacción temporal de los procedimientos al momento de resolución de las solicitudes de devolución, momento en el que no cabía aplicar la aludida respuesta de la Dirección General de Tributos a la consulta V1681-18, de 13/06/2018, por ser esta de una fecha muy posterior al 22/01/2016 y al 08/04/2016, que es cuando la ONGT dictó los actos anulados por el TEAC; y por versar dicha respuesta sobre unos hechos diferentes a los de las operaciones controvertidas en este conflicto.

5ª.-La HFN prosigue su argumentación alegando que, antes de que se realizaran dichas operaciones, la AEAT devolvió las cuotas soportadas por AAA en operaciones de la misma naturaleza; y lo mismo hizo con las soportadas en periodos posteriores, como el año 2017; por lo que, a su entender, carece de lógica que, mediante la aplicación de un criterio establecido por la Dirección General de Tributos el 13/06/2018, la AEAT denegara a AAA la devolución de las cuotas soportadas en el primer trimestre de 2014 y en el primer y en el cuarto trimestre de 2015.

6ª.-La HFN finaliza su argumentación alegando que el principio de neutralidad que rige el IVA se incumple si, como ha hecho la AEAT en este caso, se retrasa durante años la devolución de las cuotas soportadas y, finalmente, se obliga a quien las ha soportado a instar dicha devolución a otras Administraciones (en este caso, a la HFN) mediante la presentación de solicitudes, claramente extemporáneas, de rectificación de autoliquidaciones del IVA presentadas por un tercero y de devolución de los correspondientes ingresos.

En apoyo de esta última alegación, la HFN invoca la Resolución de esta Junta Arbitral de 18/02/2022, recaída en el conflicto 143, y la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo nº 1395/2021, de 30/11/2021, que resolvió el recurso contencioso-administrativo interpuesto frente a la Resolución de esta Junta Arbitral de 23/04/2020, recaída en el conflicto nº 130.

16.-Mediante una Resolución de 08/04/2022, notificada el 12/04/2022, el Presidente de esta Junta Arbitral, en cumplimiento de lo dispuesto en los apartados 4 y 5 del artículo 17 de su Reglamento, puso de manifiesto el expediente a las Administraciones en conflicto y a la representación de AAA y les emplazó a formular, en el plazo de un mes, cuantas alegaciones estimaran pertinentes para fundamentar sus pretensiones.

17.-En un escrito fechado el 12/05/2022, que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 13/05/2022, la AEAT formuló las siguientes alegaciones:

1ª.-Afirma la AEAT que, según la jurisprudencia comunitaria, a efectos del IVA existe una entrega de bienes cuando se transmite el poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario; y añade que, en el caso que nos ocupa, AAA carecía de dichas facultades, ya que:

i).-AAA no adquirió la posesión material de los cereales, pues estos no se trasladaron, sino que permanecieron en los locales de BBB.

ii).-AAA no asumió el riesgo de pérdida de valor o deterioro de los cereales, ya que estos tuvieron que ser asegurados a todo riesgo por BBB mediante un contrato de seguro que tenía como beneficiaria a AAA, por lo que esta no adquirió el riesgo inherente a la propiedad de los cereales, sino que dicho riesgo siguió recayendo sobre BBB.

iii).-En virtud de lo estipulado en la cláusula 13.3 del contrato marco de 27/01/2012, el precio de la recompra incluía los costes de almacenamiento, gestión, inspección y aseguramiento de los cereales recomprados; lo que pone de manifiesto que todos esos costes recaían, finalmente y en todo caso, sobre AN, y que, por tanto, esta mantuvo en todo momento la posesión económica de los cereales.

2ª.-Para la AEAT, que AAA emitiera a BBB las facturas de la reventa de los cereales con el IVA correspondiente, no altera la realidad económica subyacente, pues, como señaló el TEAC en la citada Resolución de 15/07/2019, tampoco en estas operaciones de reventa hubo entrega de bienes.

A juicio de la AEAT, la inexistencia de un plazo predeterminado para el ejercicio por BBB de la opción de recompra; la inexistencia de identidad física entre el objeto de las compraventas iniciales y el de las operaciones de recompra; y el que AAA fuera subarrendataria de los locales en los que estaban almacenados los cereales, no implican, en modo alguno, la existencia, a efectos del IVA, de entrega de bienes; y, por ello, concluye la AEAT que no estamos ante dos operaciones independientes (una inicial de venta y otra posterior de reventa), sino que estamos ante una sola operación de financiación con pignoración de los cereales.

Y, en apoyo de esa conclusión, alega que la inexistencia de entrega de bienes en las operacio-

nes controvertidas fue afirmada por AAA en el escrito de alegaciones que presentó ante esa Junta Arbitral el 01/04/2022.

3ª.-En lo que respecta al alcance de la Resolución del TEAC de 15/07/2019, la AEAT sostiene que esta no circunscribía la actuación de la ONGT a verificar el cumplimiento de los requisitos formales establecidos en el artículo 119 de la Ley 37/1992 para la devolución del IVA a los no establecidos, sino que le obligaba a verificar si concurrían o no los demás requisitos exigidos en el citado precepto. Y añade que, al hacerlo así, la ONGT constató que no concurría el que impide la devolución de cuotas en cuantía superior a la legalmente correspondiente (artículo 119. Dos.4º, en relación con el artículo 94.Tres).

4ª.-La AEAT alega, por último, que, en contra de lo que sostiene la HFN, no existe ningún impedimento legal para aplicar a los ejercicios 2014 y 2015, objeto del presente conflicto, el criterio establecido por la Dirección General de Tributos el 13/06/2018 en su respuesta a la consulta vinculante V1681-18, pues la observancia de dicho criterio implica la aplicación a las operaciones controvertidas de la normativa del IVA vigente en esos ejercicios.

18.-En un escrito que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 17/05/2022, la representación de AAA en el procedimiento reiteró las alegaciones que formuló en su ya citado escrito de 31/03/2022.

19.-En un escrito fechado el 24/05/2022, que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 25/05/2022, la HFN formuló las siguientes alegaciones:

1ª.-En primer lugar, la HFN alega que, como afirmó AAA en los procedimientos de ejecución de la mencionada Resolución del TEAC, conforme a lo estipulado en el contrato marco de 27/01/2012:

i).-Las compraventas de cereales llevan aparejada la transmisión de todos los frutos producidos por aquellos a partir de la fecha de ejecución del correspondiente contrato.

ii).-La transmisión de la propiedad de los cereales conlleva la traslación de todos los riesgos a ellos asociados desde el momento de suscripción del correspondiente contrato de compraventa.

Afirma, por ello, la HFN que la asunción por BBB de las responsabilidades que pudieran derivarse de la merma o deterioro de los cereales depositados en sus almacenes, y de la obligación de asegurar estos a todo riesgo, no presupone el mantenimiento por BBB de la propiedad o del poder de disposición sobre aquellos, sino que forma parte de las obligaciones de conservación que, en el marco de los contratos de depósito mercantil, corresponden al depositario.

2ª.-La HFN afirma, a continuación, que, como se señala en la citada Resolución del TEAC, la ONGT ha aplicado erróneamente el contrato de subarrendamiento de 20 de noviembre de 2014 a todas las operaciones efectuadas en el último trimestre de 2014 y en el 2015, "a pesar de que las facturas que obran en el expediente acreditan que dicho contrato no resulta de aplicación a las mismas".

A ese respecto, la HFN puntualiza que los cereales que fueron objeto de las dos últimas compraventas controvertidas (las formalizadas el 19/02/2015 y el 01/10/2015) no estuvieron nunca almacenados, a diferencia de los que fueron objeto de la otra compraventa controvertida (la formalizada el 20/11/2014), en DDD (Burgos), sino que estuvieron almacenados en locales sitos en otros municipios de Navarra, León, Valladolid y Cuenca, identificados todos ellos en los documentos acompañados por la AEAT, como anexos XIV y XV, a su escrito de 24/01/2022.

3ª.-Sostiene, además, la HFN que de ninguna de las cláusulas del contrato marco de 27/01/2012, y de ninguno de los actos realizados para su ejecución, cabe deducir que el negocio jurídico concertado entre AAA y BBB es un préstamo con pignoración, máxime cuando tal pignoración no era necesaria, ya que las obligaciones de pago asumidas por BBB en ese contrato contaban con la garantía de CCC.

4ª.-A juicio de la HFN, la AEAT califica las operaciones controvertidas como préstamos con pignoración de cereales en atención a las reventas mediante las que AAA transmitió a BBB los cereales que previamente había adquirido a esta, pero las cuotas del IVA controvertidas en este conflicto no traen causa de esas reventas, sino de las ventas iniciales de BBB a AAA; y estas solo pueden calificarse como entregas de bienes, pues no incluyen la prestación por BBB de ningún servicio a AAA.

5ª.-Y, en relación con la contestación dada el 18/06/2018 por la Dirección General de Tributos a la consulta V1681-18, la HFN sostiene:

i).-Que la citada contestación no vincula ni a la HFN, ni a esta Junta Arbitral, pues la competen-

cia para la exacción y gestión de las cuotas del IVA en cuestión corresponde a Navarra y no a la Administración del Estado.

ii).-Que la mencionada contestación no existía en 2016, que es cuando la ONGT tenía que haber resuelto sobre las referidas solicitudes de devolución.

iii).-Que, conforme a lo dispuesto en el artículo 89.2 de la Ley General Tributaria, dicha contestación no tiene carácter vinculante para la AEAT, ya que, en el momento de formularse la consulta, la devolución de las cuotas del IVA repercutidas por BBB a AAA estaba ya tramitándose ante el TEAC.

II. NORMAS APLICABLES

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

a).-El Convenio aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y modificado por la Ley 12/1993, de 13 de diciembre; por la Ley 19/1998, de 15 de junio; por la Ley 25/2003, de 15 de julio; por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre; y por la Ley 14/2015, de 24 de junio.

b).-El Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo, y modificado por el Real Decreto 530/2017, de 26 de mayo.

c).-Las demás disposiciones de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

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

22.-A tenor de lo dispuesto en los apartados 1.a) y 1.b) del artículo 51 del Convenio, esta Junta Arbitral es competente para la resolución del presente conflicto, ya que, como hemos puesto de manifiesto en el capítulo de antecedentes, la controversia existente entre las Administraciones implicadas se refiere a la competencia para la devolución de las cuotas del IVA repercutidas por BBB a AAA con ocasión de las compraventas de cereales que, en ejecución del contrato marco de 27/01/2012, formalizaron ambas sociedades en los contratos que suscribieron el 20/11/2014, el 19/02/2015 y el 01/10/2015.

Quedan, por tanto, al margen del presente conflicto (y, por ende, de la presente Resolución) las cuotas del IVA repercutidas por AAA a BBB en las operaciones de recompra/reventa derivadas del ejercicio de las opciones de compra y de venta que se otorgaron recíprocamente en los referidos contratos.

23.-Para la AEAT, en las citadas compraventas de 20/11/2014, 19/02/2015 y 01/10/2015 no hubo, a efectos del IVA, entrega de bienes, sino prestación de servicios de financiación con pignoración de los cereales, por lo que las cuotas en cuestión fueron indebidamente repercutidas por BBB a AAA e indebidamente deducidas por esta; y, en consecuencia, la Administración Tributaria del Estado no debe devolver su importe a AAA por el procedimiento especial regulado en el artículo 119 de la Ley 37/1992 para los no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, sino que dicha devolución debe efectuarla la HFN previa regularización de las cuotas indebidamente repercutidas por BBB a AAA.

Para la HFN, en dichas compraventas hubo, a efectos del IVA, entrega de bienes, por lo que las cuotas en cuestión fueron correctamente repercutidas por BBB a AAA y correctamente deducidas por esta; y, por consiguiente, la AEAT debe devolver su importe a AAA por el referido procedimiento.

24.-Para dilucidar esa controversia, debemos, por tanto, determinar si en las compraventas en cuestión hubo o no, a efectos del IVA, entrega de bienes. Y lo debemos dilucidar a la luz de la normativa reguladora del IVA y de la jurisprudencia dictada en aplicación de dicha normativa.

En dicha normativa, ocupa el lugar principal la Directiva de la Unión Europea 2006/112/CE del Consejo, de 28/11/2006, que establece el sistema común del IVA, en cuyo artículo 2.1.a) se sujetan a ese impuesto las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal; y en cuyo artículo 14.1 se determina que se entenderá por entrega de bienes "la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario".

Como precisó la Sala Tercera del Tribunal Supremo en su Sentencia nº 1318/2021, de 10/11/2021, en el IVA, la entrega de bienes constituye un concepto propio y autónomo del Derecho Comunitario, definido en los citados preceptos de la mencionada Directiva e integrado en nuestro orde-

namiento interno en los términos establecidos en los artículos 4 y 8 de la Ley 37/1992 y de la Ley Foral 19/1992.

El concepto de entrega de bienes fue perfilado por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas cuando, en la Sentencia de su Sala Sexta de 08/02/1990 que resolvió el asunto C-320/88, afirmó que el concepto de entrega de bienes “no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte, que faculta a la otra parte a disponer, de hecho, como si esta fuera la propietaria de dicho bien”.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas concluyó, por ello, en la referida Sentencia que, por entrega de bienes, hay que entender “la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, aunque no haya transmisión de la propiedad jurídica del bien”.

Esa doctrina jurisprudencial ha sido posteriormente reiterada en numerosas Sentencias, entre las que, como más recientes, cabe destacar la dictada por la Sala Octava del Tribunal de Justicia de la Unión Europea el 15/05/2019, que resolvió el asunto C-235/18, y la dictada por la Sala Primera de dicho Tribunal el 25/02/2021, que resolvió el asunto C-604/19.

Por su parte, nuestro Tribunal Supremo ha hecho suya dicha doctrina jurisprudencial en diversas Sentencias, entre las que se pueden destacar la de 30/01/2014 que resolvió el recurso de casación 4776/2011; la 370/2018, de 07/03/2018; y la 1318/2021, de 10/11/2021.

25.-Para dilucidar si en las compraventas controvertidas hubo o no, a efectos del IVA, entrega de bienes, tenemos, por tanto, que determinar si, en virtud de aquellas, AAA quedó o no facultada para actuar como propietaria de los cereales objeto de aquellas.

La solución a esa disyuntiva se encuentra en los contratos de compraventa en cuestión (los suscritos el 20/11/2014, el 19/02/2015 y el 01/10/2015) y en el contrato marco de 27/01/2012 del que aquellos traen causa, en los que se atribuyó a AAA la facultad de disponer de los cereales que constituían su objeto como si fuera su propietaria.

Y es que, en la cláusula 2 de dichos contratos de compraventa, se estipula expresamente que “por medio de la suscripción del presente contrato y el simultáneo pago del precio de compra que fuera aplicable a la entrega, se entiende realizada la entrega de los cereales a los efectos del perfeccionamiento de la transmisión de la propiedad de los mismos”.

26.-Manifestación inequívoca de dicha transmisión de la propiedad es que, conforme a lo pactado en las cláusulas 1 y 2 del contrato marco de 27/01/2012 y en el último párrafo de la cláusula 3 de los referidos contratos de compraventa, AAA adquirió los frutos de los cereales que constituían su objeto y asumió los riesgos a ellos asociados.

27.-A nuestro entender, no es óbice para esa adquisición de la propiedad por AAA el que los cereales objeto de las compraventas en cuestión no llegaran a salir de los locales en los que estaban almacenados antes de la formalización de aquellas.

Y no lo es porque, como hemos señalado en el apartado 1, los locales que fueron objeto del contrato de compraventa de 20/11/2014 fueron subarrendados por BBB a AAA; y porque, en la cláusula 2 de ese contrato y de los suscritos el 19/02/2015 y el 01/10/2015, se pactó expresamente que la entrega de los cereales se entendía realizada mediante la traditio brevi manu que contempla el artículo 1463 del Código Civil.

A mayor abundamiento, la Sala Tercera del Tribunal Supremo puntualizó en su Sentencia 1689/2017, de 07/11/2017, que lo que requiere la entrega de bienes es que el adquirente pueda disponer del bien objeto de la entrega como si fuera su propietario “con independencia de que haya o no entrega física del bien”.

El mantenimiento por BBB de la posesión, en concepto de depositario, de los cereales vendidos a AAA en los mencionados contratos no es, por ello, incompatible con el mantenimiento por esta de su condición de propietaria de aquellos.

Y, además de no ser incompatible, el mantenimiento por BBB de la posesión de dichos cereales en concepto de depositario justifica también su asunción de las responsabilidades que pudieran derivarse de su merma o deterioro, pues tal asunción forma parte de las obligaciones que, conforme a lo dispuesto en el artículo 306 del Código de Comercio, corresponden al depositario.

28.-La adquisición por AAA del poder de disposición exigido en la normativa reguladora del IVA para considerar que ha habido entrega de bienes, viene asimismo acreditada por la concesión por BBB a AAA, en la cláusula 9 del contrato marco de 27/01/2012 y en el último párrafo de la cláusula 3 de los contratos de compraventa de 20/11/2014, 19/02/2015 y 01/10/2015, de una opción de recompra de los cereales objeto de tales contratos, pues resulta obvio que esa opción solo puede concederla quien tiene dicho poder de disposición.

29.-Considera, por todo ello, esta Junta Arbitral que, en las compraventas de las que traen causa las devoluciones en cuestión, hubo, a efectos del IVA, entrega de bienes.

En esas compraventas no hubo, en nuestra opinión, la prestación de servicios apreciada por la AEAT, pues no consta en los autos que, a raíz de aquellas, AAA concediera a BBB préstamo alguno, ni, menos aún, que para garantizar su devolución BBB constituyera prenda sobre los cereales con los requisitos legalmente exigidos: escritura pública e inscripción registral.

30.-Y, si en las referidas compraventas hubo, a efectos del IVA, entrega de bienes, las cuotas del IVA en cuestión fueron correctamente repercutidas por BBB a AAA y correctamente soportadas por esta; y, por consiguiente, la AEAT debe devolver su importe a AAA.

IV. ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN

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

Primero.-Declarar que la devolución de las cuotas del IVA repercutidas por BBB a AAA con ocasión de las compraventas de cereales formalizadas en los contratos que ambas sociedades suscribieron el 20/11/2014, el 19/02/2015 y el 01/10/2015 corresponde a la Administración del Estado.

Segundo.-Notificar el presente acuerdo, en la forma reglamentariamente establecida, a la AEAT, a la HFN y a AAA.

V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS

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

En el lugar y fecha del encabezamiento.