

Conflicto: 13/2007

Promotor: Comisión Coordinadora del Convenio Económico

Objeto: Impuesto sobre Sociedades. Determinación del volumen de operaciones de una sociedad y posible cómputo de operaciones no habituales.

Otras cuestiones: Criterio a seguir en los grupos de sociedades respecto a las operaciones de las sociedades integrantes del grupo.

Fecha de la resolución: 16 de diciembre de 2008

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

I. ANTECEDENTES

1º Mediante un escrito fechado el (...) de junio de 2007, (AAA) (en adelante, (BBB)) expuso a la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas del Ministerio de Economía y Hacienda que era la sociedad dominante del Grupo (...) /86 que tributaba por el Impuesto sobre Sociedades en régimen consolidación fiscal; y que, a tenor de lo establecido en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y en el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, dicha tributación se efectuaba, conforme a la normativa estatal, tanto a la Administración Tributaria del Estado como a las Haciendas Forales de Navarra y del País Vasco, en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio.

Partiendo de esas premisas, (BBB) consultó en dicho escrito a la referida Dirección General sobre los siguientes extremos del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra:

a) Si, a los efectos del Impuesto sobre Sociedades, deben incluirse en el cálculo del volumen de operaciones todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo; o si, por el contrario, deben excluirse del cálculo las operaciones a las que se refiere el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA).

b) Si debe o no aplicarse el mismo modo de cálculo del volumen de operaciones en las declaraciones individuales de las sociedades integrantes del grupo, en la determinación de la inclusión de las mismas en el grupo y en la determinación del porcentaje de tributación del grupo a cada una de las Administraciones competentes.

2º Mediante escrito de (...) de septiembre de 2007, dicha Dirección General remitió a la Hacienda Foral de Navarra la referida consulta, junto con la propuesta de contestación elaborada por la Administración Tributaria del Estado. Todo ello, a los efectos previstos en el artículo 67.2.g) del Convenio Económico aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, en la redacción dada al mismo por la Ley 25/2003, de 15 de julio.

En la mencionada propuesta de contestación se sostiene que una interpretación literal del artículo 19 del Convenio Económico lleva a las siguientes conclusiones:

a) Para determinar el volumen de operaciones que, en relación con la exacción del Impuesto sobre Sociedades, se contempla en dicho artículo, deben computarse todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo, sin excluir

las operaciones a las que se refiere el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA.

A mayor abundamiento, alega la Administración Tributaria del Estado en la referida propuesta de contestación que la exclusión de las mencionadas operaciones produciría graves inconvenientes prácticos, entre los que destaca la diferente aplicación que dicho concepto tendría en Navarra y en la Comunidad Autónoma del País Vasco, con la consiguiente descoordinación.

b) En los grupos de sociedades, dicho modo de cálculo del volumen de operaciones debe aplicarse en las declaraciones individuales de las sociedades integrantes del grupo, en la determinación de la inclusión de las mismas en el grupo y en la determinación del porcentaje de tributación del grupo a cada una de las Administraciones competentes.

3º Mediante escrito de (...) de noviembre de 2007, el Director-Gerente de la Hacienda Foral de Navarra formuló observaciones a la referida propuesta de contestación.

Se sostiene en el citado escrito que una interpretación lógica y contextualizada de los artículos 19, 27, 33 y concordantes del Convenio Económico lleva a la conclusión de que, para cuantificar el volumen de operaciones, sólo deben computarse las operaciones típicas o habituales. A este respecto, se invocan en dicho escrito determinados preceptos de la normativa sustantiva reguladora del IVA en los que se excluyen las operaciones no habituales; y, en particular, el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, relativo a la determinación del volumen de operaciones.

Se afirma asimismo en el referido escrito que la expresada conclusión no puede verse afectada por los supuestos inconvenientes prácticos que conllevaría, ni por la hipotética descoordinación que podría originar con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Y se sostiene, por último, en el mencionado escrito que, en los grupos de sociedades, dicho modo de cálculo del volumen de operaciones debe aplicarse en las declaraciones individuales de las sociedades integrantes del grupo, en la determinación de la inclusión de las mismas en el grupo y en la determinación del porcentaje de tributación del grupo a cada una de las Administraciones competentes.

4º Las observaciones formuladas por la Hacienda Foral de Navarra en el referido escrito de su Director-Gerente de (...) de noviembre de 2007 no fueron admitidas por la Administración Tributaria del Estado, por lo que la citada consulta fue remitida a la Comisión Coordinadora prevista en el artículo 67 del Convenio Económico.

5º En la sesión que celebró el (...) de noviembre de 2007, la Comisión Coordinadora trató sobre la mencionada consulta; y, al no alcanzar un acuerdo sobre la contestación a la misma, la trasladó a esta Junta Arbitral.

6º Mediante Resolución de (...) de noviembre de 2007, el Presidente de esta Junta Arbitral tuvo por promovido por la Comisión Coordinadora el presente conflicto.

II. NORMAS APLICABLES

7º 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

8º 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.

9º No concurre ninguna circunstancia que determine la inadmisibilidad del presente conflicto; y, en el planteamiento y tramitación del mismo, se han observado las normas de procedimiento contenidas en el Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

10º La principal cuestión controvertida en este conflicto es si, en el cómputo del volumen de operaciones al que, en relación con la exacción del Impuesto sobre Sociedades, se refiere el artículo 19 del Convenio Económico (en la redacción dada al mismo por la Ley 25/2003, de 15 de julio), deben o no incluirse todas las operaciones del sujeto pasivo; o si, por el contrario, deben excluirse de dicho cómputo las operaciones a las que se refiere el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA.

Como ya se ha indicado en el capítulo de antecedentes, la referida cuestión fue consultada por (BBB) a la AEAT el 8 de junio de 2007 en relación con la tributación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 y de los ejercicios siguientes; y, por tanto, debe dirimirse a la luz de lo establecido respecto a la exacción del referido Impuesto en el texto del Convenio Económico aprobado por la citada Ley 25/2003, de 15 de julio.

11º Dicho texto del Convenio Económico establece en su artículo 19.1 que corresponde a la Comunidad Foral de Navarra la exacción del Impuesto sobre Sociedades de los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en Navarra y cuyo volumen total de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de seis millones de euros; y de los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio navarro y cuyo volumen total de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de seis millones de euros, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal.

En su apartado 2, el citado artículo 19 del Convenio Económico dispone que, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal, los sujetos pasivos que operen en ambos territorios y cuyo volumen total de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de seis millones de euros, tributarán conjuntamente a ambas Administraciones, en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio.

Y, en su apartado 5, determina dicho artículo que se entenderá como volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el IVA y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.

Así pues, conforme a lo dispuesto en el referido precepto:

a) Los elementos determinantes de la competencia de la Comunidad Foral de Navarra para la exacción del Impuesto sobre Sociedades son el domicilio fiscal del sujeto pasivo, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior y el territorio en el que dichas operaciones se hayan realizado.

b) Cuando los sujetos pasivos operen en ambos territorios y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior supere los seis millones de euros, tributarán conjuntamente a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio.

c) A estos efectos, se entenderá como volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones (excluido el IVA y, en su caso, el recargo de equivalencia) obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.

12º A tenor de lo establecido en el artículo 19 del Convenio Económico en relación con la exacción del Impuesto sobre Sociedades, no cabe pues excluir del cómputo del volumen de operaciones el importe de las contraprestaciones correspondientes a las operaciones a las que se refiere el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, sino que debe computarse el importe total de las contraprestaciones correspondientes a todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo, sin más excepción que el importe del IVA y, en su caso, el del recargo de equivalencia.

13º Esa interpretación del artículo 19 del Convenio Económico no sólo se ajusta plenamente al tenor literal del mismo, sino que también resulta coherente con su espíritu y con su finalidad, que no es otra que la de establecer el punto de conexión para la atribución a la Comunidad Foral de Navarra de la competencia para la exacción del Impuesto sobre Sociedades.

14º En modo alguno desvirtúa esa interpretación el que la normativa sustantiva reguladora del IVA excluya, en determinados supuestos, las operaciones atípicas o no habituales.

Porque una cosa es determinar el punto de conexión en virtud del cual se delimita la competencia de la Comunidad Foral de Navarra para la exacción del Impuesto sobre Sociedades y otra cosa, muy distinta, es regular la aplicación del IVA en determinados supuestos excepcionales.

15º Y es que hay que tener presente que, como regla general, están sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, y artículo 4 de la Ley Foral 29/1992, de 30 de diciembre); y que sólo en los supuestos excepcionales que invoca la Hacienda Foral de Navarra en su escrito de (...) de noviembre de 2007 se excluyen las operaciones atípicas o no habituales.

En el referido escrito, la Hacienda Foral de Navarra, para fundamentar su pretensión de exclusión de las operaciones atípicas o no habituales, hace especial hincapié en el artículo 121 de la Ley 37/1992, en el que se establece que, para la determinación del volumen de operaciones, no se tomarán en consideración ni las entregas ocasionales de bienes inmuebles, ni las entregas de bienes de inversión, ni otras operaciones financieras y relativas al oro de inversión, que no sean habituales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

Pero dicho precepto resulta irrelevante a los efectos de dirimir la cuestión controvertida en el presente conflicto, ya que éste debe dilucidarse en función de lo establecido en el Convenio Económico respecto al Impuesto sobre Sociedades y el referido precepto forma parte de la normativa sustantiva reguladora del IVA y, más concretamente, del capítulo de la misma relativo a los regímenes especiales.

16º Cabe, por todo ello, concluir que, a los efectos de determinar el volumen de operaciones al que se refiere el artículo 19 del Convenio Económico en relación con la exacción del Impuesto sobre Sociedades, debe computarse el importe total obtenido por el sujeto pasivo como contraprestación de todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad, sin más excepción que el importe del IVA y, en su caso, el del recargo de equivalencia; y, por tanto, sin excluir el importe de las contraprestaciones correspondientes a las operaciones a las que se refiere el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA.

17º En cuanto a la segunda cuestión objeto de la consulta que ha originado el presente conflicto, considera esta Junta Arbitral que una interpretación conjunta de los artículos 19 y 27 del Convenio Económico lleva a la conclusión de que, en los grupos de sociedades, dicho modo de cómputo del volumen de operaciones debe aplicarse a todos los efectos relativos a la exacción del Impuesto sobre Sociedades; y, por tanto, debe aplicarse en las declaraciones individuales de las sociedades integrantes del grupo, en la determinación de la inclusión de las mismas en el grupo y en la determinación del porcentaje de tributación del grupo a cada una de las Administraciones competentes.

18º No obstante, estima esta Junta Arbitral que, en el marco de la negociación de una eventual modificación del Convenio Económico, deberían analizarse las ventajas y los inconvenientes de sustituir el criterio que, para el cómputo del volumen de operaciones, establecen actualmente los artículos 19 y 33 del mismo, por un criterio que aporte mayor estabilidad al volumen de operaciones del sujeto pasivo; estabilidad ésta que, a título de ejemplo, podría conseguirse, bien excluyendo del cómputo las operaciones atípicas o no habituales realizadas en el año anterior, bien definiendo el volumen de operaciones como el promedio de todas las operaciones (incluidas las atípicas o no habituales) realizadas por el sujeto pasivo en los tres, cuatro o cinco años anteriores.

IV. ACUERDO

En virtud de todo lo expuesto, esta Junta Arbitral acuerda:

Primero. Declarar que, conforme a lo dispuesto en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, para determinar el volumen de operaciones que se contempla en el artículo 19 del mismo en relación con la exacción del Impuesto sobre Sociedades, debe computarse el importe total obtenido por el sujeto pasivo como contraprestación de todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad, sin más excepción que el importe del IVA y, en su caso, el del recargo de equivalencia; y, por tanto, sin excluir el importe de las contraprestaciones correspondientes a las operaciones a las que se refiere el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA.

Segundo. Declarar que, en los grupos de sociedades, dicho modo de cómputo del volumen de operaciones debe aplicarse a todos los efectos relativos a la exacción del Impuesto sobre Sociedades; y, por tanto, debe aplicarse en las declaraciones individuales de las sociedades integrantes del grupo, en la determinación de la inclusión de las mismas en el grupo y en la determinación del porcentaje de tributación del grupo a cada una de las Administraciones competentes.

Tercero. 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).

V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo tiene la doble condición de acto de contestación de una consulta formulada por un obligado tributario y de acto por el que se resuelve un conflicto entre la Administración del Estado y la Comunidad Foral de Navarra. En esta última condición, es susceptible de 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, dieciséis de diciembre de dos mil ocho.