Roj: **STS 2611/2023** - **ECLI:ES:TS:2023:2611**

Id Cendoj: **28079130022023100187**
Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Madrid**
Sección: **2**
Fecha: **07/06/2023**
Nº de Recurso: **346/2022**
Nº de Resolución: **760/2023**
Procedimiento: **Recurso ordinario**
Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

FONDO DOCUMENTAL CE

**T R I B U N A L S U P R E M O**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

***Sentencia núm. 760/2023***

Fecha de sentencia: 07/06/2023

Tipo de procedimiento: REC.ORDINARIO(c/a)

Número del procedimiento: 346/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 30/05/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia:

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 346/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

**TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 760/2023**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 7 de junio de 2023.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Magistrados indicados al margen, el recurso contencioso-administrativo nº **346/2022**, interpuesto por la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO,** representada y defendida por el Abogado del Estado, contra el acuerdo de 18 de febrero de 2022, adoptado en el conflicto negativo de competencias nº 143/2021 por la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Han sido la **COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA** representada y defendida por el Letrado de su servicio jurídico; y la entidad **VOLVO BUS CORPORATION,** representada y defendida por la procuradora doña Adela Cano Lantero.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

## ANTECEDENTES DE HECHO

***PRIMERO.-*** El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, interpuso mediante escrito de 7 de abril de 2022 recurso ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, contra el acuerdo de 18 de febrero de 2022, adoptado por la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (JAN), en el conflicto negativo de competencias nº 143/2021.

***SEGUNDO.-*** La Sala tuvo por interpuesto el recurso en diligencia de ordenación de 19 de abril de 2022, en la que se acordó requerir a la Junta Arbitral para que en plazo de veinte días remitiese el expediente administrativo relativo a la resolución impugnada, debiendo igualmente practicarse los emplazamientos que ordena el artículo 49 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción.

***TERCERO.-*** Por diligencia de ordenación de 12 de mayo de 2022 se tuvo por personados a los recurridos Volvo Bus Corporation y la Comunidad Foral de Navarra y por otra diligencia de 25 de mayo de 2022 se tuvo por recibido el expediente administrativo y, comprobados los emplazamientos, se dio traslado del expediente al Abogado del Estado para que formalizase la demanda.

***CUARTO.-*** El Abogado del Estado, mediante escrito de 21 de junio de 2022, formalizó demanda, donde, tras relatar los hechos que consideró relevantes y exponer los fundamentos jurídicos, formula su pretensión en el suplico, interesado de este Tribunal Supremo lo siguiente, transcrito literalmente:

*"[...] SUPLICA A LA SALA que tenga por presentado este escrito, por formulada demanda, y por sus trámites dicte sentencia anulando la Resolución de la Junta Arbitral objeto de impugnación y declarando que corresponde a la Hacienda Foral Navarra atender la solicitud de devolución efectuada por VOLVO BUS CORPORATION y abonar su importe, en relación con el IVA repercutido por la entidad SSUC (Sunsundegui).*

*OTROSÍ DIGO, que de conformidad con lo previsto en el art. 56.3 LJCA se acompaña a la presente demanda, como DOCUMENTO 1, copia del acuerdo de la AEAT dictado en cumplimiento de la resolución de la Junta Arbitral, reconociendo la devolución a VBC, y SUPLICA A LA SALA que tenga por aportada la citada documentación.*

*OTROSÍ SEGUNDO DIGO, que al amparo del art. 60.1 LJCA solicita el recibimiento del pleito a prueba, para lo que se proponen los siguientes medios de prueba, especificando los puntos de hecho sobre los que habrá de versar:*

*- Documental, que consiste en el DOCUMENTO 1, con el fin de acreditar que la AEAT ha anticipado la ejecución de la resolución impugnada.*

*OTROSI TERCERO DIGO, que de conformidad con lo dispuesto en el art. 62.2 LJCA , solicita que, en el momento procesal oportuno, se le dé trámite de conclusiones escritas, y SUPLICA AL JUZGADO, tenga por efectuada la anterior manifestación a los efectos oportunos [...]".*

***QUINTO.-*** Por diligencia de ordenación de 23 de junio de 2022 se tuvo por formalizada la demanda, de la que se dio traslado al Letrado de la Comunidad Foral de Navarra para que, en el plazo de veinte días, la contestase. Por escrito de 22 de julio de 2022 formuló éste su escrito de contestación a la demanda, en que solicita:

*"[...] Que teniendo por presentado este escrito, lo admita; tenga por formuladas las precedentes consideraciones y, en consecuencia, por evacuado escrito de contestación a la demanda en autos del recurso contencioso-administrativo, procedimiento ordinario número 346/2022, interpuesto por LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO frente a Resolución de 18 de febrero de 2022, de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, resolutoria del conflicto negativo de competencias núm. 143/2021; y previos los trámites legales oportunos, desestime el recurso formulado por la AEAT, representada por el Abogado del Estado, confirmando la resolución impugnada, por resultar conforme con el ordenamiento jurídico [...]".*

Por otra diligencia de ordenación de 27 de julio de 2022 se tuvo por contestada la demanda por el Letrado de la Comunidad Foral de Navarra y se dio traslado a la procuradora doña Adela Cano Lantero, en nombre de la sociedad Volvo Bus Corporation para que formalizase contestación a la demanda, lo que hizo en escrito de 26 de septiembre de 2022, en que solicita:

*"[...] Que se tenga por contestada la demanda por VOLVO BUS CORPORATION en el recurso contencioso-administrativo nº 002/0000346/2022, interpuesto por el Abogado del Estado en representación de la Administración General del Estado (AEAT) contra la Resolución de la Junta Arbitral de la Comunidad Foral de Navarra dictada con fecha 18 de febrero de 2022, en el conflicto 143/2021 y, previos los trámites procesales pertinentes, dicte Sentencia calificando la situación de mi representada respecto al IVA como una entidad no residente, así como las operaciones de carrozado de los vehículos propiedad de VBC como prestaciones de servicios a los efectos del IVA, y declare que mi representada no debe repercutir el IVA por la venta de vehículos a los clientes finales por aplicarse la inversión del sujeto pasivo.*

*OTROSI DIGO: Que, como consecuencia de los argumentos expuestos en este escrito y en la demanda formulada por el Abogado del Estado, se declare que corresponde a la Hacienda Foral Navarra la devolución del IVA cuestionado compensando a la AEAT en la cantidad pertinente, ajustando internamente entre ellas las cantidades resultantes sin que ello afecte en manera alguna a Volvo Bus Corporation.*

*SUPLICA: Que se tengan por hechas las manifestaciones anteriores a los efectos oportunos.*

*SEGUNDO OTROSI DIGO: Que, como se expone con detalle en este escrito, a mi representada debe devolverse por la Hacienda Foral de Guipúzcoa la cantidad de 1.872.483,90 € por el IVA indebidamente ingresado por nuestro proveedor Irizar, Sdad. Cooperativa, con sus correspondientes intereses de demora, negándose a hacerlo y encontrándose el asunto pendiente de resolución por la Junta Arbitral de la Comunidad del País Vasco.*

*Por tratarse de un expediente cuyo origen es el mismo que el que nos ocupa en este recurso contra la resolución de la JAN, cual es el Acta de conformidad nº 81960721 incoada por la Inspección de la Tributos del Estado (de fecha 14 de enero de 2020), cuyas operaciones son las mismas que esa Sala va a calificar, cambiando únicamente la localización del proveedor de Navarra a Guipúzcoa, mi representada solicita que se haga extensiva la Sentencia que en su día dicte ese Tribunal Supremo al conflicto existente en la Junta Arbitral de la Comunidad del País Vasco, promovido por la Diputación Foral de Guipúzcoa con fecha 4 de Septiembre de 2020.*

*SUPLICA: Que se tenga por hecha la manifestación anterior a los efectos oportunos [...]".*

***SEXTO.-*** Por decreto de 28 de septiembre de 2022 se une el escrito de contestación de la procuradora Sra. Cano Lantero, en la representación indicada, se fija la cuantía como indeterminada, y habiéndose solicitado el recibimiento a prueba por la Administración del Estado y por la Comunidad Foral de Navarra se pasa a dar cuenta al ponente sobre las pruebas propuestas en el escrito de demanda y contestación, respectivamente.

Por providencia de la Sala de 28 de noviembre de 2022 se acuerda:

*"[...] Se recibe el recurso a prueba y se admite la documental solicitada por el ABOGADO DEL ESTADO en su escrito de demanda y su incorporación del documento nº 1. Igualmente se admite la prueba documental solicitada por el LETRADO DE LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA en su escrito de contestación a la demanda y se tiene por incorporado el documento adjunto. Y siguiendo el trámite legal, se concede a la parte demandante ABOGADO DEL ESTADO el término de **DIEZ DÍAS** a fin de que presente escrito de conclusiones [...]".*

Mediante escrito de 6 de diciembre de 2022, el Abogado del Estado presentó escrito de conclusiones, en que ratifica lo pretendido en la demanda.

Por diligencia de ordenación de 12 de diciembre de 2022 se dio traslado para conclusiones a la representación de Volvo Bus Corporation y al Letrado de la Comunidad Foral de Navarra, lo que efectuaron mediante escritos de 14 y 21 de diciembre de 2022, respectivamente, por los que se ratificaron en sus respectivas pretensiones.

***SÉPTIMO.-*** Por diligencia de ordenación de 10 de enero de 2023 se tiene por evacuado el trámite de conclusiones, se declaran conclusas las actuaciones y pendientes de señalamiento para deliberación, votación y fallo cuando por turno corresponda.

En virtud de providencia de 15 de marzo de 2023 se señaló para la votación y fallo de este recurso el día 30 de mayo de 2023, en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

***PRIMERO*.-Objeto del recurso contencioso-administrativo.**

Es objeto de impugnación en este proceso el acuerdo de la Junta Arbitral mencionada, de 18 de febrero de 2022, adoptada en el conflicto negativo de competencias 143/2021, por establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado (AEAT) y la Comunidad Foral de Navarra (HFN), en que se declara que corresponde a la AEAT atender la solicitud de devolución del IVA efectuada por VOLVO, promotora del mencionado conflicto.

***SEGUNDO*.-** Hemos de estar a la amplia y detallada narración de los hechos que dieron lugar al planteamiento del conflicto negativo, que efectúa en el acuerdo recurrido la JAN.

En efecto, según se desprende del acuerdo de la JA, los hechos de los que ha de partirse, tanto procedimentales como relativos a los hechos motivadores del conflicto son los siguientes, reflejados en extracto (no todos los hechos son conformes para las partes, pero ninguna de ellas ha intentado prueba relevante, ni en el curso del conflicto ni ante esta Sala (salvo incorporación documental, irrelevante al efecto): -los resaltes tipográficos son nuestros-.

**A.- Planteamiento del conflicto.**

**1º** El 18 de noviembre de 2020 tuvo entrada en la Junta Arbitral un escrito de la Sociedad VOLVO GROUP ESPAÑA SAU, apoderada de VOLVO BUS CORPORATION (VBC), de conflicto de competencias con base en el artículo 14.3 del Reglamento de la Junta Arbitral.

**2º** En el escrito se afirma que VBC está domiciliada fiscalmente en Suecia y que, a efectos de IVA, **opera en España sin establecimiento permanente**, y se dedica en España a la venta de vehículos autobuses.

**3º** Por otra parte, la entidad SUMINISTROS Y SERVICIOS UNIFICADOS DE CARROCERÍA (SSUC), dedicada a la construcción de carrocerías de vehículos automóviles y con domicilio fiscal en Alsasua (Navarra), viene declarando el 100 por 100 de sus operaciones a la HFN, Hacienda Navarra, correspondiendo a la Administración de la Comunidad Foral las competencias de gestión e inspección, a efectos de IVA.

**4º** SSUC había repercutido a VBC 1.622.411,59 euros en concepto de IVA, ingresándola en la HFN, de acuerdo con la calificación efectuada por el sujeto pasivo de las operaciones de carrozado, esto es, que se trataba de entregas de bienes localizadas en Navarra a efectos del IVA. SSUC ahora se denomina en la actualidad Sunsundegui.

**5º** VBC solicitó una devolución de IVA a la AEAT, que consideró, entre otras razones, que esa suma de 1.622.411,59 euros había sido indebidamente repercutida por SSUC a VBC -e indebidamente ingresada en la HFN por SSUC- e **inició un procedimiento de comprobación con VBC**. Ésta, en esa comprobación, no discute su consideración como no residente sin establecimiento permanente, pese a que venía presentando de manera regular autoliquidaciones de IVA por el régimen general. Como IVA devengado figura el repercutido a clientes por la venta de autobuses; como IVA soportado, el que le venían repercutiendo sus proveedores.

**6º** Las actuaciones concluyeron con **acta de conformidad**, de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de Madrid de la AEAT, con liquidación provisional, con una deuda a ingresar de 3.555.806,62 euros. Ese importe corresponde *al IVA soportado de SSUC* y también con el IVA soportado de otros carroceros que habían ingresado el IVA en territorios forales vascos.

**7º** Para la AEAT, las operaciones realizadas por SSUC cuyo destinatario era VBC debían calificarse como ejecuciones de obra sobre bienes muebles (sobre el "chasis del autobús, que incluye el denominado "bloque mecánico", que incorpora la dirección y el motor), con la naturaleza de prestación de servicios, a la vista de la doctrina evacuada por la Dirección General de Tributos. Siendo prestaciones de servicios a un empresario establecido en otro país comunitario, son servicios no localizados en el territorio de aplicación del impuesto (en adelante, TAI).

**8º** La AEAT tuvo en cuenta la tesis jurisprudencial llamada "de la regularización íntegra", lo que aligeró en parte el importe de la deuda que podía haber sido liquidada. En efecto, *permitió en general la deducción de cuotas repercutidas por las empresas carroceras, aunque considerase que habían sido indebidamente repercutidas*. Pero decidió no aplicarla al caso de cuotas soportadas que habían sido ingresadas en las haciendas forales, porque las competencias de gestión e inspección tributaria al respecto corresponden a éstas (que además las habían percibido). Las haciendas forales -dice la AEAT- son las que han de verificar si se cumplen los requisitos que ordena la normativa tributaria, si el ingreso realizado fue o no indebido y si procede reconocer el derecho a su devolución.

**9º.** Si por aplicación del principio de íntegra regularización la AEAT hubiera permitido al obligado tributario recuperar, además del importe de las cuotas de IVA soportado ingresadas en la propia AEAT, el de las cuotas de IVA soportado ingresadas en las haciendas forales, podía reclamar de estas los ingresos objeto del presente conflicto.

**10º.** A la vista del acta suscrita, el 18 de febrero de 2020, VBC solicitó a la HFN la devolución de esa suma -1.622.411,59 euros-. Dicha solicitud fue rechazada por la HFN el 21 de octubre de 2020 y está recurrida (al tiempo del acuerdo de la JA) ante el TEAF. Entre tanto, la HFN había planteado ante la JA un previo conflicto acerca de la coordinación entre ambas administraciones y en cuanto a la necesidad de aplicación del principio de regularización íntegra en relación con el caso que nos ocupa. Dicho conflicto fue inadmitido por la Junta Arbitral.

**11º.** Aunque VBC había prestado conformidad al acta incoada por la AEAT, interpuso reclamación ante el TEAC, solicitando se lleve a cabo una regularización íntegra que finalice con la devolución del IVA reclamado.

**12º** VBC concluía su escrito entendiendo que la JA debe:

*"- Resolver si el procedimiento se ha llevado conforme a derecho en el sentido de que si ha existido o no una coordinación interna entre administraciones públicas. En definitiva, si la falta de coordinación interna que denuncian las Haciendas Forales conculca el artículo 103.1 de la Constitución Española (...). Esto llevaría a determinar la nulidad del procedimiento. - Resolver sobre el principio de regularización íntegra al contribuyente y aplicar el principio de neutralidad del IVA para devolverle el IVA soportado. - Resolver y esclarecer, en su caso, el hecho imponible defendido por cada una de las Administraciones (entrega de bienes o prestación de servicios). Y, ello para la seguridad jurídica de VBC y de sus proveedores no solo de pasado sino también de futuro para marcar la operativa correcta."*

**13º** El acuerdo de la JA que inadmitía el conflicto deducido por la HFN (conflicto 140/2020, resuelto el 20 de abril de 2021), razonaba así:

"Esta Junta Arbitral comparte el criterio contrario a su competencia esgrimido por la AEAT, pero es necesario matizar las razones en que funda su petición de inadmisión. Lo que, en nuestra opinión, realmente ocurre en este caso es que no existe conflicto de competencias sobre el que podamos pronunciarnos, puesto que lo que la HFN solicita es una interpretación abstracta del alcance del principio de coordinación suscitada a raíz de un supuesto de hecho ya agotado en el acta de conformidad y la liquidación girada en su momento por la AEAT.

Es muy significativo que la propia HFN reconozca en el escrito de planteamiento del conflicto que " *no se discute que la AEAT sea la Administración competente en la inspección del obligado tributario sino el modo contrario a los principios y reglas del Convenio Económico en el que se han ejercido esas facultades de inspección*".

Así pues, nos encontramos con que la HFN no discute la competencia de la AEAT para inspeccionar a VBC ni, por consiguiente, para dictar el acto de liquidación con que concluyó el procedimiento de inspección. Sus pretensiones se basan en que la inspección desarrollada por la AEAT incurrió en un vicio de procedimiento consistente en no haber recabado información o colaboración de la HFN y no haber aplicado el criterio jurisprudencial de regularización íntegra.

Esto resulta claro si se examina el suplico del escrito de la Consejera de Economía y Hacienda de 31 de agosto de 2020, en el que se solicita:

*"Que (...) la AEAT debió recabar de la HFN, para la coordinación de sus respectivas competencias, las actuaciones de comprobación o informe pertinentes, por ser ésta última la Administración del ingreso de las cuotas del IVA de tales operaciones y titular de las competencias de exacción e inspección sobre uno de los obligados tributarios.*

*Que (...) la AEAT debió, asimismo, aplicar la regularización íntegra respecto de las cuotas del IVA que soportó en tales operaciones dicha entidad".*

Para comprender mejor el alcance y significado de estas pretensiones es necesario reflexionar sobre las consecuencias que tendría una resolución estimatoria de la Junta Arbitral. Obviamente, la consecuencia no sería en ningún caso la nulidad de la liquidación acordada por la AEAT, ya que la Junta Arbitral no decide sobre la validez de actos administrativos, sino que resuelve conflictos entre administraciones decidiendo a quién corresponde la competencia para aplicar los tributos o determinando la proporción de volumen de operaciones o el domicilio de los contribuyentes (artículo 51 del Convenio).

En otras palabras, la resolución de la Junta Arbitral no surtiría efectos sobre los actos de aplicación del IVA emanados de la AEAT. Si esto es así, la resolución no tendría más efecto que el de anunciar el criterio que previsiblemente podría seguir la Junta Arbitral en futuros conflictos, con la salvedad de que la Junta Arbitral no estaría vinculada por sus propios actos más allá de la obligación de motivar los que se aparten del precedente [ artículo 35.1.c) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas].

Esta interpretación se confirma por el artículo 51 del Convenio, que atribuye a la Junta Arbitral la competencia para conocer de los conflictos que sean consecuencia de la aplicación del Convenio "a casos concretos

concernientes a relaciones tributarias individuales". Lo que aquí falta es el "caso concreto" porque el que da lugar al conflicto es, como ya hemos dicho, un caso que la AEAT ha resuelto de forma definitiva mediante la emanación de un acto (la liquidación tributaria) que la propia HFN reconoce que formaba parte del abanico de competencias y facultades de que la AEAT está investida. Y la HFN ha hecho lo propio desestimando la solicitud de ingresos indebidos efectuada por el sujeto pasivo. Ambos asuntos siguen su curso, a la vista de las reclamaciones económico-administrativas presentadas por los respectivos interesados, cada una ante el órgano económico-administrativo competente.

Por eso hemos indicado que se nos pide una resolución abstracta y preventiva para futuros conflictos, una opinión que solo tendría valor ilustrativo para casos posteriores, sin que, además, tenga naturaleza vinculante para la propia Junta Arbitral. Es decir, el mal denominado conflicto es un conflicto en el vacío".

**B.- Admisión del conflicto y aportación de datos y documentos necesarios por parte de la HFN y de la AEAT**

**1º** El 12 de abril de 2021 se tiene por planteado el conflicto y admitirlo. Se emplaza a la AEAT y a la HFN para que aporten los datos y documentos necesarios para la resolución del conflicto. Igualmente se comunica la resolución a la entidad que promovió el conflicto.

**2º** El 3 de mayo de 2021 comparece la HFN y, en cuanto al fondo, pone énfasis en que el actual conflicto abre a la JA una perspectiva mucho más amplia y distinta a la del 140/2020: no parece -dice- que puedan oponerse ya limitaciones al examen arbitral de todo el asunto, incluido el presupuesto fáctico determinante de su promoción por el particular, como fue la regularización *sui generis* que practicó la inspección estatal.

**3º.** Solicita la HFN de la Junta que resuelva sobre dicho principio, esto es, que califique si la AEAT actuó correctamente o no con la regularización que aplicó a VBC y aplique el principio de neutralidad del IVA para devolverle al sujeto pasivo el IVA soportado.

**4º.** Aporta la HFN otro argumento: que VBC ha estado operando como establecimiento permanente en el TAI, cumpliendo como tal sus obligaciones materiales y formales a efectos de IVA, sin que la Inspección estatal, más allá del NIF atribuido como no establecido, haya realizado ninguna actuación de comprobación de esa realidad. VBC viene actuando en el TAI a través de su representante en España, Volvo Group España, siendo ésta la que actúa en nombre de VBC todas las acciones necesarias o aconsejables relacionadas con el marketing, las ventas y la distribución de autobuses Volvo en España; y, en particular, firmó el contrato con SSUC. Si esto fuera así, todas las operaciones realizadas para VBC serían operaciones interiores ( *como entregas de bienes o como prestaciones de servicios*); VBC debería tributar en proporción al volumen de negocios; y dado que VBC no tiene centros de fabricación propios en el TAI, el punto de conexión aplicable sería el establecido en el artículo 33.6.A) 4º del Convenio, lugar de puesta a disposición de los bienes, el de las propias instalaciones de SSUC por las ventas de autobuses fabricados en Navarra, por darse en este lugar actuaciones de significación, vinculadas con los procesos de fabricación, transformación o comercialización, susceptibles de incrementar el valor de los bienes entregados.

**5º.** La HFN explica que, en todo caso, las operaciones de carrozado se encontraban sujetas al IVA y localizadas en el TAI. A tal fin, describe de manera pormenorizada el proceso productivo realizado por SSUC, que culmina con la adquisición del carrozado a SSUC, previo a la facturación del vehículo completo por VBC al cliente final. Téngase en cuenta -dice la HFN- que se trataba de ejecuciones de obra mobiliaria, dado que el resultado es un producto final, el autobús, cuya función y naturaleza difiere de los elementos aportados por las partes. En este contexto es *la importancia de los materiales aportados por quien realiza la ejecución de la obra respecto del producto final la que va a determinar la naturaleza de la operación*. *Considera la HFN que la AEAT ha efectuado una calificación sin estudio o análisis de costes y frente a eso aporta un estudio de costes determinante de que el coste total de la carrocería es superior al coste total del chasis*. No solo la importancia cuantitativa, sino también la cualitativa es relevante, sin subordinación alguna del producto suministrado por SSUC al generado por Volvo. Concluye la HFN que las operaciones son, sin duda, entregas de bienes.

**6º**. La HFN, sobre las competencias que entiende atribuidas a la Junta Arbitral, efectúa una serie de consideraciones *"en cuanto al IVA supuestamente repercutido en forma indebida por VBC, según el parecer de la AEAT por su condición de no establecido"*, ya que les resultaba de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo. Dice que se aprecia una falta de coherencia en la regularización llevada a cabo por la Inspección estatal en la medida en que no regulariza el IVA repercutido en aquellas operaciones en las que debió haber sido ingresado por su destinatario en la HFN, en concreto operaciones en las que el sujeto pasivo invertido era precisamente SSUC.

De manera implícita parece solicitar a la Junta que se pronuncie sobre la competencia para la exacción de dichas cuotas de IVA.

**7º** El 12 de mayo de 2021 comparece la AEAT. Expuestos de manera cronológica los antecedentes del asunto, solicita a la Junta la incorporación al expediente de un conjunto documental que previamente se había aportado al conflicto núm. 140/2020. Asimismo, de un informe complementario sobre la regularización practicada a VBC, elaborado por la Delegación Especial de la AEAT de Madrid.

En dicho informe, la AEAT advierte que la comprobación sobre la existencia de un establecimiento permanente no fue objeto de las actuaciones inspectoras. Concluye que VBC no debió repercutir IVA en las entregas de bienes realizadas, ya que les resultaba de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo. Y ratifica que las operaciones de carrozado efectuadas por empresarios establecidos en el TAI para VBC son *servicios y no entregas de bienes*, haciendo referencia a ciertos requerimientos de información efectuados a los proveedores de VBC. Y en el caso de que tales operaciones pudieran calificarse como entrega de bienes, VBC **tendría derecho a la devolución del IVA soportado por el mecanismo de devolución previsto en el artículo 119 LIVA , a favor de empresarios no establecidos en el TAI, pero sí en la Comunidad**. En tal caso, por lo que respecta a las cuotas de IVA soportado ingresadas en las haciendas forales, deben ser éstas las que realicen las devoluciones, por lo que la HFN debió, al menos, haber tramitado la solicitud de devolución realizada por VBC, bien por la vía de devolución de ingresos indebidos, bien por la del artículo 119 LIVA, pero nunca desestimarla de plano.

Finalmente insiste en que la doctrina de la *regularización íntegra* se refiere en todo caso a situaciones en las que *es la misma Administración tributaria la que deniega el derecho el derecho* a la deducción de las cuotas de IVA repercutidas improcedentemente y debe proceder al simultáneo derecho a la devolución de las mismas si cumplen los requisitos establecidos para ello, pero dicha doctrina no es de aplicación a los casos en los que las Administraciones involucradas sean la Administración tributaria estatal y una o varias de las haciendas forales.

C. Instrucción

**11º** El 26 de julio de 2021 comparece la HFN y aporta un nuevo informe del Servicio de Inspección Tributaria de la HFN, en el que se dan respuesta a las cuestiones objeto de consideración por aquel informe.

Pone en cuestión la forma de comprobar si la empresa VBC operó o no como establecimiento permanente y *manifiesta la relevancia del poder atribuido a Volvo Truck España* para llevar a cabo en nombre de VBC todas las acciones relacionadas con el marketing, ventas y distribución de autobuses Volvo en España, elemento clave a su parecer para cuestionar la condición de establecimiento permanente o no de VBC. Señala que fácil y temporáneamente pudo ampliar el carácter parcial de las actuaciones, lo que hubiera generado un resultado muy diferente.

**12º**. Cuestiona también que *se ampare en el carácter parcial de las actuaciones inspectoras* que se soslaye el problema de la repercusión indebida de cuotas de IVA por parte de VBC a destinatarios forales.

Rechaza lo que entiende *excesivo simplismo en la definición de las ejecuciones de obra sobre bienes muebles como prestación de servicios,* debiendo profundizarse más en el contenido de los preceptos legales, jurisprudencia y doctrina, tal y como ha hecho la HFN. Es irrelevante -dice- que SSUC no tenga el poder de disposición sobre los chasis de VBC para la calificación tributaria de estas operaciones.

Manifiesta que los requerimientos de información efectuados a proveedores forales de VBC es una invasión de competencias de la HFN, dirigiéndose a obligados tributarios sobre los que no tenía competencias inspectoras.

**13.-** Trata también de refutar afirmaciones que respaldarían las tesis de la AEAT. Respecto de que VBC responde frente a los clientes finales de velar por el cumplimiento por el carrocero de las normas y directrices técnicas de la marca en la realización de los trabajos de carrozado **, rechaza que haya subordinación en la fabricación del carrozado respecto a la del chasis y explica cómo se reparten las garantías y responsabilidades**. Respecto de que *no hay entregas de bienes (chasis) del autobús por parte de VBC a las empresas carroceras* y tampoco *hay entrega de bienes por parte de estas del autobús terminado a VBC*, aporta documentos que acreditan que SSUC *sí ha adquirido en ocasiones chasis a VBC y, por otra parte, aduce que cuando es VBC* la que vende el autobús terminado al cliente, SSUC ha realizado previamente una entrega de bienes a VBC, como ya ha explicado desde sus primeros documentos. Respecto de que es VBC quien realiza la entrega del autobús terminado al cliente y realiza los servicios técnicos de revisión de autobuses en los concesionarios de la marca y que es en ese momento cuando se produce la entrega de bienes, *aporta testificación contraria de personal directivo de SSUC,* según el cual la entrega del vehículo final se hace normalmente en las instalaciones de SSUC o "en la casa del cliente final", con autorización de VBC. Respecto de que para el caso de que los servicios de carrozado se calificasen como entregas de bienes VBC tendría derecho a la devolución del IVA soportado, pero por el mecanismo de devolución del artículo 119 LIVA, la HFN considera, por el contrario, que según el artículo 33.10 del Convenio las devoluciones que en su caso procedan corresponden a la AEAT.

**14º.** Finalmente, en cuanto a la **pretendida imposibilidad de aplicar la doctrina de la regularización íntegra** en los supuestos en los que el reconocimiento del derecho a la devolución afecte a ingresos de cuotas de IVA realizados en la HFN, *rechaza que haya previsión alguna que impida aplicar dicho principio al caso que se debate* y pone de manifiesto la contradicción interna entre el informe generado en la Delegación de Madrid y otros documentos evacuados por la Administración del Estado.

**15º** El 23 de julio de 2021 comparece **VBC**. Toma en consideración la resolución del conflicto 140/2020 y sobre la base de dicha resolución pide se resuelva el presente conflicto estableciendo a qué administración le corresponde devolver el IVA. *Pide se tenga en cuenta todo el acervo documental procedente del referido conflicto 140.*

Seguidamente, el acuerdo de la Junta Arbitral impugnado expone sus fundamentos jurídicos, que también se reseñan extractadamente:

**d) FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

**1º** Dado el modo cómo se plantea el conflicto y las alegaciones de las partes, analiza primero la competencia de la Junta Arbitral sobre las cuestiones que se suscitan, según el artículo 51.1 de la Ley del Convenio Económico. Dicho apartado fija las funciones que tiene atribuidas la Junta Arbitral y que se concretan en lo siguiente:

"a) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente convenio a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

b) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y la de la Comunidad Foral, o entre ésta y la Administración de una comunidad autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos cuya exacción corresponde a la Comunidad Foral de Navarra y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

c) Resolver las discrepancias que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes".

**2º.** Este conflicto deja **claras discrepancias radicales** entre las que vienen a ser partes más que habituales en los procedimientos que se sustancian ante la Junta Arbitral sobre el aspecto más sustancial de su funcionamiento, como es la propia competencia. Y sobre el conflicto sobrevuelan dos elementos o circunstancias que no pueden soslayarse:

**3º.** En primer lugar, una *reciente STS ha abogado por una concepción más amplia de cuál sea la competencia de la Junta Arbitral*, siguiendo y dando la razón a los planteamientos de la HFN. Es el caso de la sentencia de 20 de diciembre de 2020, en el recurso nº 244/2020 dictada sobre el conflicto núm. 104 (GRAFTECH), que no comparte la inadmisión parcial del conflicto resuelta por la Junta, ordenando la retroacción del expediente para que este órgano arbitral *se pronuncie sobre determinados aspectos planteados por la HFN que la Junta había considerado ajenos a su competencia.* El criterio de la Junta fue otro -resolución de 24 de junio de 2020-, pero, teniendo en cuenta la doctrina del Alto Tribunal, la Junta ha dictado otra resolución en esta misma fecha en la que, reiterando su convencimiento de que en el caso no existía verdadero conflicto de competencias, da cumplimiento a lo ordenado por el Alto Tribunal.

**4º.** En segundo lugar, el *mismo Alto Tribunal* ha centrado su actividad en la resolución de recursos en los que precisamente el objeto material que se discute es la recuperación del IVA soportado por quien, de un modo o de otro, tenía derecho material a ello. *Y sin entrar en qué administración ostenta la razón formal*, el Tribunal Supremo ha constatado cómo en medio del conflicto hay un verdadero perjudicado, que es el particular afectado, reprochando en general la actitud de las administraciones y órganos implicados. Es la sentencia de 30 de noviembre de 2021, recurso nº 190/2020, sobre el conflicto núm. 130 (OLIVOS NATURALES), sentencia que vendrá a respaldar el criterio sentado por la Junta Arbitral.

"(...) Ante todo, como oportunamente precisa la representación de Olivos Naturales, S.L., *no se discute su derecho a deducir las cuotas soportadas*, pues como apunta la resolución impugnada" el derecho subjetivo del obligado tributario al reintegro de IVA soportado es ineluctable y debe prevalecer en todo caso, pero para ello **es indiferente que la devolución solicitada corra a cargo de una u otra Administración**".

Lo que se discute es **determinar a qué Administración debe imputarse la responsabilidad de asumir el coste de dicha deducción**, controversia que, sin embargo, no puede limitar el ejercicio del derecho a deducir las cuotas soportadas. En el presente asunto, el contribuyente se ha dirigido -sucesivamente- a las Administraciones Públicas en liza, acudiendo, incluso, a la Junta Arbitral. Por ello, se comprende que, en su oposición al recurso, ponga de manifiesto que "de momento, el único perjudicado de la presente discusión es mi representada, que

no sólo mantiene dicho crédito sin recuperar, sino que es la que se vio obligada a iniciar el procedimiento arbitral".

No está de más recordar que, para la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, *el régimen de deducciones establecido por las sucesivas Directivas del IVA tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas, de modo que el sistema común del IVA pretende garantizar la perfecta neutralidad* respecto de la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de estas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA.

Por tanto, cualquier solución debería comportar una rápida y efectiva devolución de las cuotas a las que el contribuyente tiene derecho, sin obligarle a acudir a mecanismos indirectos o a cauces no contemplados en la actual legislación del IVA, con el consiguiente coste o tardanza que ello pudiera comportar.

Por lo que respecta al nacimiento y al alcance del derecho a deducir, el Tribunal de Justicia considera que es necesaria la existencia de una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute con derecho a deducir para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado [entre otras, sentencias de 8 de junio de 2000, Midland Bank (C-98/98), apartado 24; y de 8 de febrero de 2007, Investrand (C-435/05), apartado 23] (...).

Como es natural, este criterio se refleja también en nuestra jurisprudencia pues, *considerando el principio de neutralidad fiscal*, hemos concluido que *no cabe impedir la deducción de la cuota soportada si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales,* teniendo en consideración, además, la evolución legislativa por cuanto si, en su redacción originaria, la Ley del IVA alumbraba el derecho a la deducción en el momento en el que se pagaban las cuotas deducibles, las modificaciones a partir del 1 enero 1995, determinan que el derecho a la deducción nace cuando se devengaban las cuotas ( art 98.1 LIVA y STS de 10-05-2010, rec. 1432/2005".

**5º.** Para la Junta Arbitral, no existe duda alguna acerca de que, por una razón o por otra, las administraciones españolas, sean las que sean, no pueden retener las cuotas de IVA cuya recuperación pretende VBC, la Junta Arbitral no puede ser un obstáculo añadido a la pretensión de la empresa y, por el contrario, debe orientar su actuación a favor del principio de neutralidad y, en consecuencia, de la justicia.

Por lo tanto, y sin entrar en más consideraciones, **la Junta Arbitral se considera competente para resolver el conflicto.**

**6º** La JA no entra en la cuestión compleja relacionada con las implicaciones forales del principio de creación jurisprudencial de la regularización íntegra, ya que, *no va a ser decisiva en el sentido del fallo*.

No se ignora tampoco que la liquidación efectuada por la AEAT, derivada de un acta suscrita en conformidad, ha sido objeto de reclamación. Y que la desestimación de la solicitud de devolución de ingresos indebidos cursada a la HFN también ha sido reclamada. Pero la existencia de conflictos paralelos no será pretexto para eludir una solución lo más rápida posible al conflicto negativo de competencias: con ello queremos escuchar lo que creemos nos ha indicado el Alto Tribunal.

**7º.** La solución al conflicto negativo de competencias va a pasar por exigir coherencia a las administraciones intervinientes, y en particular a la AEAT. Y, como consecuencia de ello, declararemos que corresponderá a la AEAT la devolución de la cantidad a la que aspira VBC.

La HFN se muestra perpleja ante un procedimiento seguido por la AEAT en el que se da por bueno que una entidad no residente sin establecimiento permanente se comporte como una entidad con establecimiento permanente, y presente regularmente sus declaraciones de IVA. Por muy parcial que sea el alcance de la comprobación, *no puede ser que se acepte un comportamiento fiscal de establecimiento permanente para lo que favorece a la Agencia Tributaria, pero no en lo que le puede perjudicar*.

**8º.** VBC ha declarado el IVA y lo ha hecho ante la AEAT, consignando como IVA devengado el repercutido por las ventas de autobuses. Como bien dice la HFN, sería posible, en hipótesis, que, *si realmente el modo de actuar en el IVA de VBC debiera ser ese, ese IVA hubiera de ser parcialmente compartido con las haciendas forales*. No entra en ello la JA: tendría que ser -o haber sido- la AEAT la que desmonte el esquema planteado por VBC. Ese esquema no es coherente, tampoco, con su registro como no establecido, pero lo que en ningún caso se discute es que *de una forma o de otra VBC tenga derecho a recuperar el IVA soportado de las empresas que le carrozan los autobuses*.

Estamos aceptando la declaración de IVA de VBC y esa aceptación es relevante. El modelo de tributación en el IVA que VBC ha organizado es ciertamente discutible. Parece que el sujeto pasivo en las ventas de autobuses efectuadas por VBC (empresarios, por la naturaleza del bien entregado) no sería VBC, sino los

destinatarios de las operaciones, por causa de la regla de *inversión del sujeto pasivo*. Desmontar lo hecho podría suponer devolver la totalidad de las cuotas de IVA repercutido por VBC a sus clientes. Esto sería una verdadera incomodidad para todos los operadores, incluidas las propias Administraciones tributarias, con advertencia de que los puntos de conexión podrían conducir a que no todo ese IVA se ingresase en la hacienda estatal, pues dependería ya de lo que señalasen Convenio con Navarra (y Concierto con el País Vasco).

Pues bien, si aceptamos esa declaración de IVA, aceptemos también que en su papel de fingido establecimiento permanente da igual que el carrozado sea una entrega de bienes o una prestación de servicios: asumamos que está correctamente repercutido. Y si está correctamente repercutido, evitamos la discusión acerca de la deducibilidad de esas cuotas de IVA a través de esas declaraciones que presenta VBC *(y que es posible que no tuviera que haber presentado)* .

**7º** Con ello es innecesario penetrar en todas y cada una de las difíciles cuestiones que se presentan en el caso y ello sin perjuicio de las actuaciones de comprobación definitiva que puedan desarrollar las administraciones que se consideren competentes, así como de los conflictos (en este caso positivos) que puedan plantear dichas administraciones ante esta Junta.

En el ánimo de la presente resolución está, desde luego, el respeto a los principios que deben informar el régimen del IVA, en particular en cuanto a la deducción del IVA soportado, pilar fundamental (principio de neutralidad en el IVA).

En todo caso, para apuntalar la decisión, no podemos dejar de recordar el contenido del artículo 51.5 del Convenio, según el cual, cuando se suscite el conflicto de competencias, hasta tanto sea resuelto, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en discusión continuará sometiéndolos a su fuero, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, retrotraídas a la fecha desde la que proceda ejercer el nuevo fuero tributario, según el acuerdo de la Junta Arbitral.

Tales son las consideraciones jurídicas en que se sustenta la decisión de la JAN que ahora se impugna.

***TERCERO*.- Consideraciones de la Sala.**

**1)** No concurre la infracción denunciada por la Administración del Estado, consistente en la falta de motivación del acuerdo recurrido. En realidad, lo que viene a afirmarse con su invocación es que la motivación es insuficiente, al no abarcar un pronunciamiento concreto sobre los puntos planteados, aunque la JAN ha razonado de modo expreso sobre los motivos jurídicos concurrentes, explicando por qué no entra en algunos de ellos. Eso no equivale, obviamente, a falta de motivación, sino a discordancia con lo motivado, que es cosa distinta. Así, en el planteamiento de su denuncia, el Abogado del Estado sostiene:

"[...] Como puede apreciarse, la propia Junta Arbitral descarta el examen de cada una de las "difíciles" cuestiones planteadas y basa su decisión en la aceptación de la forma en que VBC ha efectuado sus declaraciones de IVA, de manera que la repercusión del IVA sería correcta y, en consecuencia, el IVA soportado por VBC sería deducible. La razón para decidir descansa en la necesidad de garantizar el principio de neutralidad del IVA a través del reconocimiento del derecho a la deducción del IVA soportado, dejando, no obstante, a salvo la posibilidad de que las Administraciones afectadas lleven a cabo actuaciones de comprobación definitiva.

Los fundamentos de la resolución nos parecen, dicho sea, con el respeto que nos merece la Junta Arbitral y en aras del derecho de defensa, insuficientes eludiendo el debate sobre las cuestiones planteadas para llegar a una solución " *salomónica*", sobre la exclusiva base del principio de neutralidad y el derecho a la deducción, cuando lo que se plantea es a cuál de las dos Administraciones corresponde la devolución.

Desde esa perspectiva consideramos que la resolución de la Junta Arbitral no está debidamente motivada, con infracción de lo dispuesto en el art. 35.1.b) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de procedimiento administrativo común de las Administraciones Públicas, en relación con el art. 9 del Reglamento de la Junta Arbitral (RD 353/2006, de 24 de marzo).

En efecto, no puede considerarse motivada -se afirma en la demanda- la resolución que elude expresamente el examen de las cuestiones planteadas, *buscando una especie de atajo*, para garantizar de inmediato que se satisface el derecho de VBC, imponiendo sin más la devolución a la AEAT. Incluso podría decirse que la Junta Arbitral resuelve la cuestión apelando a la equidad, sin que exista base normativa para ello.

La falta de motivación de la resolución y la discrepancia de la AEAT con la parte dispositiva de la resolución determina que hayamos de referirnos seguidamente a cada una de las cuestiones planteadas en el conflicto [...]".

Sin embargo, basta con decir al respecto que el supuesto déficit de motivación del acuerdo impugnado, aun cuando lo admitiéramos, a efectos polémicos, como concurrente, no habría provocado la menor indefensión a la Administración -ni siquiera sugerida- ni hurtado el conocimiento, en lo más mínimo, de la cuestión de fondo, como lo prueba la pretensión de nulidad ejercitada en la demanda.

**2)** El acuerdo de la Junta Arbitral que se recurre es jurídicamente correcto, a nuestro parecer, al decidir que, atendidas las consideraciones y los términos en que ha sido planteado y debatido el conflicto, quien debe asumir la devolución del IVA es la AEAT, por razones que abundan en el acuerdo y que compartimos.

**3)** Las partes, en el curso del conflicto y en este proceso, no han pedido prueba ni lo han intentado, salvo una incorporación documental ciertamente inane a efectos de integración de los hechos relevantes.

**4)** El fundamento del acuerdo arbitral es convincente, aunque no decide si la AEAT está finalmente obligada al pago -por obligación propia-: lo que dice es que el derecho de VBC a quedar indemne de un IVA soportado por la Administración no puede quedar a expensas de las demoras y excusas de las Administraciones, como aquí ha sucedido.

**4)** A tal efecto, es muy relevante para la resolución del asunto, y así lo revela la resolución combatida, que VBC fuera una sociedad no residente que opera en España sin establecimiento permanente y, en tal carácter, la propia AEAT le dio su NIF. Tal condición no puede existir y no existir al mismo tiempo, como parece sostener, en el fondo, la Administración del Estado.

Siendo ello así, el acto propio de la Administración -del que la AEAT no puede desentenderse sin faltar gravemente a las exigencias de la buena fe y, por ende, al derecho del administrado a una buena administración- en virtud del cual se alterna, de un lado, la aceptación de los ingresos del IVA por parte de VBC, repercutido a los adquirentes de los autobuses, a conciencia de que el sistema procedente era el de inversión del sujeto pasivo, incompatible de plano con tal proceder, no puede, a un mismo tiempo, generar una consecuencia beneficiosa o favorable para la Administración -mediante el ingreso de las cuotas repercutidas-; y no perjudicarle en lo pertinente: pretextando la condición de sujeto no residente a efectos de la recuperación del IVA soportado de los carroceros. Hay en ello una grave incongruencia.

**5)** Al margen de que sea o no aplicable el principio de regularización íntegra a un caso como éste, lo cierto es que la JA no entra a pronunciarse al considerar que se trata de una cuestión no decisiva para resolver.

Esto es, sea o no teóricamente posible el *principio de regularización íntegra* en procedimientos seguidos ante diferentes Administraciones -se supone que oyendo previamente a las que estuvieran implicadas, haciendo efectivo el principio de coordinación- su aplicación respondería a una pregunta que, en el fondo, no puede resolver la JA en virtud del Convenio por el que se rige: la de si la regularización que dio lugar al acta de conformidad extendida por la AEAT era o no correcta en el fondo, esto es, era conforme a Derecho, en tanto decidía que la cantidad de 1.622.411,59 euros le era debida a la AEAT. Ahora bien, sí que, en todo caso, existe conforme al Convenio suscrito una exigencia no meramente ornamental sobre el deber de coordinación entre Administraciones (art. 5 y, más específicamente, el art. 46 bis, en lo que al IVA respecta).

**6)** Lo que la Junta Arbitral ha decidido es qué Administración debe devolver el importe indicado a VCB, de las dos Administraciones que lo han exigido. Y las razones para afirmar que es la AEAT son las únicas posibles, siendo así que, como bien dice el acuerdo impugnado, lo correcto -o tal vez lo ortodoxo- habría sido deshacer todo lo mal hecho desde el principio, con implicación a terceros, a partir del dato de que VBC no es ni tiene establecimiento permanente en España, dato, por cierto, que no ha sido controvertido por la Hacienda estatal.

**7)** No cabe, además, para reforzar la posición jurídica propia de la Administración, en cualquier clase de procedimientos o procesos, el recusable fenómeno de la prueba autocreada, tanto en el procedimiento de conflicto como ante los Tribunales, en virtud de la cual las Administraciones en conflicto -las dos- emiten informes internos de sus servicios, a los que cabe suponer una muy dudosa independencia y discutible objeto -en tanto se combinan afirmaciones subjetivas de hechos con apreciaciones jurídicas- que se hacen pasar ante la JA por acreditación incontrovertible de hechos en que sustentan su derecho.

En realidad, en lo que a este asunto respecta, que la calificación de la operación gravada por el montaje y entrega de la carrocería a VBC fuera, a efectos del IVA, una entrega de bienes o una prestación de servicios, dependería, a su vez de la integración o conocimiento de ciertos datos que no han sido contrastados en modo alguno y que no cabe presumir.

**8)** La solución adoptada por la Junta Arbitral es plenamente conforme con nuestra jurisprudencia sentada en nuestra STS de 30 de noviembre de 2021, recurso nº 190/2020, en relación con el asunto OLIVOS NATURALES.

**9)** Aun así, podría entenderse como controvertible la apelación por parte de la Junta Arbitral al art. 51.5 de la Ley del Convenio, arriba expresada:

*"[...] 5. Cuando se suscite el conflicto de competencias, hasta tanto sea resuelto el mismo, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en discusión continuará sometiéndolos a su fuero, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, retrotraídas a la fecha desde la que proceda ejercer el nuevo fuero tributario, según el acuerdo de la Junta Arbitral"*.

Así, parece más bien una norma dirigida al mantenimiento del fuero hasta la resolución del conflicto, pero no una norma material conforme a la cual se deba solucionar el mismo.

**10)** No obstante lo anterior, sí cabe decir, conforme al precepto, que la decisión que toma la JAN se adopta *sin perjuicio* de las relaciones de coordinación entre las Administraciones que son partes del conflicto, esto es, como señala el precepto, *sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones*, las cuales quedan *extramuros* del ámbito objetivo del conflicto presente. Por tanto, sin perjuicio de que procediera, eventualmente, una ulterior relación entre ambas, que no puede perjudicar, en ningún caso, el derecho de VBC.

**11)** Debe decirse, además de todo lo anterior, que las posiciones procesales de las partes han sido aquí un tanto anómalas.

Por una parte, el escrito de demanda sostiene que estamos ante una prestación de servicios, que es una calificación que no ha quedado establecida. De hecho, se acude para ello al artículo 8 LIVA. Concepto de entrega de bienes.

*"Uno. Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.*

*A estos efectos, tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía.*

*Dos. También se considerarán entregas de bienes:*

*1º. Las* ***ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación****, en el sentido del artículo 6 de esta ley, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 40 por 100 de la base imponible [...]"*.

Sin embargo, se trata de una norma aplicable en principio a la construcción o rehabilitación de edificaciones, no proyectable, al menos por previsión directa, a los bienes muebles. Aun así, esto es, al margen de la aplicabilidad de la norma en sí misma, la proporción del 40 por 100 entre los materiales habría, en todo caso, que ponerla en relación con la actividad de carrozado, esto es, si en la actividad u operación de SSUC -se entrega, previo su montaje, una carrocería- predomina el valor del trabajo o el de los materiales, en esa proporción legalmente establecida, pero no la del carrozado sobre el chasis, que es un bien ajeno y puesto a disposición a solos efectos de ese montaje.

Es obvio, además, indicar que si se ha alcanzado o no ese porcentaje del 40 por 100 es una cuestión de hecho que no cabe presumir, ni en un sentido ni en otro. No cabría olvidar, en cualquier caso, que las Administraciones sometidas al fuero arbitral de la Junta están desposeídas, como partes de un conflicto, de las presunciones y prerrogativas que ostentan en sus relaciones con los ciudadanos. Por decirlo gráficamente, aquí es la JAN la Administración, no las que materialmente se someten a su arbitraje público.

Quiere ello decir que no podemos, por tal motivo, en este proceso, formal ni materialmente, atender el suplico de la AEAT:

*"[...] Primero.- Que las cuotas soportadas por VBC por los servicios facturados por SSUC (Sunsundegui), fueron indebidamente repercutidas por este proveedor, lo que determina que no sean deducibles, y*

*Segundo.- Que la devolución de tales cuotas a VBC debe efectuarla la Hacienda Foral Navarra (HFN), que es la Administración tributaria ante la que habían sido ingresadas"*.

**12)** Por otra parte, la Administración foral navarra tampoco ha sostenido una posición procesal coherente y acorde con su condición de demandada -y, en tal carácter, defensora, y no más, del acto arbitral combatido-.

La HFN ha excedido con mucho su condición de demandada o recurrida en este proceso, pues no se limita a defender el acuerdo de la JA, que le es favorable, sino que lo combate para que digamos lo pertinente en cuanto a la naturaleza de la operación como *entrega de bienes*, en cuanto a la aplicación del principio de *regularización íntegra* y, sobre todo, que declaremos que VCB operaba a través de un *establecimiento permanente*. Tales aspectos no han sido, por innecesarios, objeto de pronunciamiento de la JAN y no cabría ahora, sin ninguna garantía procesal, decir lo contrario.

En otras palabras, si la HFN consideraba, a pesar del fallo del acuerdo recurrido de contrario, que éste le era en todo o en parte insatisfactorio o incompleto, bien pudo impugnarlo jurisdiccionalmente.

Además de ello, consta sin objeción ni reparo que la AEAT ha ejecutado, de oficio, la resolución impugnada, y ha devuelto la discutida cantidad de 1.622.411,59 euros a VBC, circunstancia que utiliza la HFN para ver en ello una especie de reconocimiento de la obligación a cargo de aquélla, que no resulta aceptable, pues con ello se ha limitado a ejecutar o dar cumplimiento a un acuerdo que ella misma ha impugnado.

Ello no es así. Además, si se observa, *esa cantidad ha sido ingresada dos veces*: una, por el proveedor, como IVA repercutido por la entrega del autobús carrozado, a la HFN; otra, a la AEAT, como consecuencia de la regularización que finalizó con el acta de conformidad y que irrumpió abruptamente en una relación jurídica a que la AEAT era ajena, sin hacer valer fórmula alguna de colaboración, intercambio de información o coordinación.

**13)** Igual sucede, por lo demás, con la conducta procesal de la codemandada VBC, que aprovecha el proceso para pedir cosa distinta a la máxima que le resultaría procedente en su condición de demandado (pues interesa ahora, insólitamente que pague la HFN, para lo que tendría que haber recurrido contra la resolución de la JAN impugnada) y, además, pide también, aprovechando extrañamente la existencia de este proceso, que también se devuelvan las cantidades objeto del acta de conformidad y referida al IVA procedente de otros carroceros radicados en territorio vasco, y que no han sido parte en este conflicto. La total y absoluta improcedencia de esta pretensión -máxime si la formula quien es demandado- nos dispensa de mayores explicaciones.

***CUARTO*.- Pronunciamiento sobre costas.**

Conforme dispone el artículo 139.2 de la Ley Jurisdiccional, procede imponer las costas a la Administración General del Estado actora. A tal efecto, la Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el apartado 3 de ese precepto legal, señala como cifra máxima, por todos los conceptos, la de 4.000 euros.

## F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

**1)** Desestimar el recurso contencioso-administrativo nº 346/2022, interpuesto por el Abogado del Estado, en nombre de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO** contra el acuerdo de la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, adoptado el 18 de febrero de 2022 en el conflicto negativo de competencias 143/2021, en que se declara que corresponde a la AEAT atender la solicitud de devolución del IVA efectuada por **VOLVO BUS CORPORATION**, promotora del mencionado conflicto.

**2)** Imponer las costas procesales causadas en este litigio a la Administración del Estado demandante, en los términos y con el límite económico que se señala en el fundamento quinto.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ