

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

**Conflicto:** 51/2012  
**Promotor:** Comunidad Foral de Navarra  
**Administraciones en conflicto:** Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra  
**Objeto:** IVA. Entregas de hidrocarburos en territorio navarro  
**Fecha de la resolución:** 9 de octubre de 2014

## RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL

### I. ANTECEDENTES

1º Mediante un escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 5 de julio de 2012, la Consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo del Gobierno de Navarra promovió conflicto de competencias frente a la Administración Tributaria del Estado para resolver la discrepancia surgida entre ambas Administraciones respecto a la tributación de AAA, S.L.U. por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) relativo a las entregas de hidrocarburos efectuadas por la misma, durante los años 2011 y 2012, desde el depósito fiscal que BBB, S.A. tienen en la localidad de CCC (Navarra).

En el referido escrito, la Consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo del Gobierno de Navarra alegó que el 8 de febrero de 2012 AAA, S.L.U. había solicitado a la Hacienda Tributaria de Navarra (HTN) la devolución de las cuotas satisfechas a la misma por el IVA en el año 2012; y que había fundamentado esa solicitud en las actas que el 29 de noviembre de 2011 le había levantado la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) por el IVA devengado en el período 2006-2010; actas éstas en las que se señalaba que, por no tener AAA, S.L.U. en Navarra personal propio, todas sus operaciones de venta debían localizarse, a efectos del citado impuesto, en territorio común.

La Consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo del Gobierno de Navarra expuso asimismo en el mencionado escrito que, tras haber recabado a AAA, S.L.U. la documentación necesaria para poder resolver sobre la referida solicitud de devolución y tras haber analizado dicha documentación, la HTN había llegado a la conclusión de que las entregas en cuestión debían localizarse, a efectos del IVA, en territorio navarro; y que, por ello, el 23 de mayo de 2012 su Directora-Gerente había formulado un requerimiento de inhibición a la AEAT al objeto de que ésta reconociera la localización en Navarra, a efectos del IVA, de dichas entregas de hidrocarburos.

La Consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo del Gobierno de Navarra alegó, por último, en el mencionado escrito que la AEAT no había atendido dicho requerimiento en el plazo establecido en el artículo 14.1 del Reglamento de esta Junta Arbitral; y que, por ello, había decidido promover el conflicto en el plazo establecido en el apartado 2 del citado precepto.

2º Mediante Resolución de 26 de noviembre de 2012, el Presidente de esta Junta Arbitral tuvo por planteado el conflicto promovido por la HTN en el referido escrito de 5 de julio de 2012, dio traslado del mismo a la AEAT y emplazó a ésta para que, en el plazo de un mes, formulara las alegaciones que considerara pertinentes para fundamentar sus pretensiones y propusiera las pruebas necesarias para acreditar los hechos justificativos de las mismas.

3º Mediante un escrito presentado el 21 de diciembre de 2012 en la estafeta de correos nº 25 de Madrid, que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el siguiente día 26, la Directora General de la AEAT se opuso a la pretensión formulada por la HTN y fundamentó esa oposición en que AAA, S.L.U. carecía en Navarra de personal propio; en que, para operar en

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

esa Comunidad, utilizaba depósitos de terceros; y en que todas las gestiones relativas a la venta de hidrocarburos las realizaba en su domicilio fiscal, sito en territorio común, en el que radicaban los medios humanos y materiales necesarios para ello; circunstancias éstas que, a juicio de la Directora General de la AEAT, llevaban a la conclusión de que, a efectos del IVA, las entregas de hidrocarburos efectuadas por AAA, S.L.U. desde el depósito fiscal de BBB, S.A. sito en Navarra debían entenderse realizadas en territorio común y, por tanto, debían tributar en su totalidad a la Administración del Estado.

4º Mediante Resolución de 4 de julio de 2013, el Presidente de esta Junta Arbitral dio traslado a la HTN de las alegaciones formuladas por la AEAT en el mencionado escrito de 21 de diciembre de 2012, declaró abierto el período de instrucción por un plazo de dos meses, designó Ponente al Vocal de esta Junta Arbitral D. (...) y emplazó a las partes para que, en el referido plazo, aportaran los medios de prueba que consideraran oportunos para la acreditación de los hechos justificativos de sus pretensiones.

5º Durante el referido período de instrucción, ninguna de las Administraciones en conflicto aportó documentación alguna, ni propuso nuevos medios de prueba.

6º Mediante Resolución de 15 de enero de 2014, 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 los interesados y les emplazó a formular, en el plazo de quince días hábiles, cuantas alegaciones estimaran pertinentes para fundamentar sus pretensiones.

7º Mediante un escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 13 de marzo de 2014, el Director-Gerente de la HTN evacuó dicho trámite de alegaciones finales y reiteró en él la pretensión formulada en el escrito de planteamiento del conflicto y los fundamentos fácticos y jurídicos de la misma.

8º La AEAT no cumplimentó el mencionado trámite de alegaciones finales.

## II. NORMAS APLICABLES

9º 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

10º 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.

11º En el planteamiento y tramitación del presente conflicto, 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.

12º Como ha quedado dicho, el presente conflicto tiene por objeto resolver la discrepancia existente entre la HTN y la AEAT respecto a cuál de ellas resulta competente para la exacción del IVA que grava las entregas de carburante efectuadas por AAA, S.L.U., durante los años 2011 y 2012, desde el depósito fiscal que BBB, S.A. tiene en CCC (Navarra).

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

El núcleo de dicha discrepancia radica en el lugar en el que las Administraciones en conflicto consideran realizadas las entregas en cuestión.

Para la HTN tales entregas deben entenderse realizadas en Navarra, ya que AAA, S.L.U., en su condición de comercializadora al por mayor, utiliza, previo el correspondiente acuerdo contractual, el depósito que el operador logístico BBB, S.A. tiene en CCC (Navarra), en el que se recepciona y almacena el carburante propiedad de AAA, S.L.U., y desde el que se expide el que adquieren sus clientes.

Alega también la HTN que todas esas operaciones se realizan con la intervención de personal de AAA, S.L.U. domiciliado en Navarra y con medios materiales ubicados en territorio foral.

Para la AEAT, las entregas en cuestión deben entenderse realizadas en territorio común, ya que así resulta de la Resolución de esta Junta Arbitral de 15 de diciembre de 2011 que puso fin al conflicto nº 21; de la doctrina establecida por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en su Sentencia de 13 de abril de 2011 (en la que, a juicio de la AEAT, se exige que en el lugar de realización de la entrega de bienes muebles el transmitente disponga de los medios humanos y materiales necesarios para generar valor añadido, circunstancia ésta que, en opinión de la AEAT, no concurre en las entregas que ahora nos ocupan); y de la doctrina contenida en las contestaciones de la Dirección General de Tributos a las consultas vinculantes V2669-11 y V2670-11.

**13º** Para dilucidar la referida controversia, hay que atender a la regulación que, respecto al punto de conexión aplicable en el IVA a las entregas de bienes muebles corporales, se establece en el Convenio Económico. Dicha regulación se contiene en su artículo 33.6.a) y en ella se distinguen dos tipos de entregas: las realizadas por el fabricante o transformador de los bienes y las demás entregas (entre las que, obviamente, se encuentran las realizadas por comercializadores de bienes producidos o transformados por otros).

En relación con estas últimas, el citado precepto del Convenio establece en su numeral 4º que se entenderán realizadas en Navarra cuando se realice desde el territorio de esa Comunidad la puesta a disposición del adquirente, si bien, cuando para ello los bienes deben ser objeto de transporte, tales entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquellos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte.

Así pues, cuando, como sucede en el caso que nos ocupa, las entregas de bienes muebles corporales las realizan empresas comercializadoras, el Convenio Económico sitúa el punto de conexión en el lugar desde el que se realiza la puesta a disposición del adquirente. Y, como hemos puesto de manifiesto en otras Resoluciones (como, por ejemplo, las que pusieron fin a los conflictos nº 21, 46, 47 y 57), ello resulta coherente con lo dispuesto en la Directiva 112/2006, que define la entrega de bienes como la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal, y en la normativa reguladora del IVA, en la que se considera como entrega de bienes "*la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales*" (artículo 8 uno de la Ley 37/1992).

**14º** Para dirimir el presente conflicto, resulta, por tanto, necesario determinar el lugar en el que el carburante comercializado por AAA, S.L.U., durante los años 2011 y 2012, desde el depósito fiscal que BBB, S.A. tiene en CCC (Navarra) se puso a disposición de los adquirentes.

Pues bien, consta en el expediente que AAA, S.L.U., en su actividad de comercializadora al por mayor de productos petrolíferos, no cuenta en ningún lugar del territorio nacional con depósitos de su propiedad, sino que utiliza, previos los correspondientes acuerdos contractuales, depósitos fiscales de terceros en los que se recepciona y almacena, y desde los que se expide a los adquirentes, el carburante de su propiedad.

Es de destacar que, en esos depósitos fiscales, entre los que figura el que el operador logístico BBB, S.A. tiene en CCC (Navarra), el carburante propiedad de AAA, S.L.U. se mezcla con los de otros comercializadores; y que los operadores logísticos titulares de los referidos depósitos

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

fiscales pueden agregar a esa mezcla determinados elementos que le añaden valor (aditivos, biocombustibles, etc.).

Consta asimismo en el expediente que AAA, S.L.U. tiene a su disposición el carburante en esos depósitos fiscales y que desde allí lo vende a los terceros que lo adquieren (estaciones de servicio, cooperativas agrícolas, cooperativas de transportes, consumidores finales, etc.).

Consta también en el expediente que la transmisión de la propiedad del carburante vendido se acredita con los correspondientes contratos y con los documentos (albaranes, documentos administrativos de acompañamiento, etc.) que emiten los depósitos fiscales; y que, en el caso de que el carburante adquirido por esos terceros deba ser transportado a otro lugar, dicho transporte es realizado unas veces por el propio adquirente (en cuyo caso, éste se hace responsable del mismo desde que sale del depósito fiscal) y otras por la propia AAA, S.L.U. a través de transportistas contratados por ella (en cuyo caso, AAA, S.L.U. mantiene la responsabilidad sobre el carburante vendido hasta la llegada del mismo a las instalaciones del adquirente).

Y consta, por último, en el expediente que AAA, S.L.U. cuenta con una persona, que tiene su domicilio en la Comunidad Foral, que se ocupa de promover y gestionar las ventas del carburante depositado en CCC, tanto en el ámbito territorial de Navarra, como en Aragón, La Rioja y parte de Cataluña; y que AAA, S.L.U., además de utilizar el mencionado depósito fiscal de CCC, ostenta un derecho de superficie sobre dos estaciones de servicio sitas en Navarra.

Cabe, por tanto, concluir que, en el caso que nos ocupa, la puesta del carburante a disposición de los adquirentes y, consiguientemente, la entrega del mismo a éstos se produce en Navarra, ya sea dentro del citado depósito fiscal, ya sea como consecuencia de una salida desde dicho depósito.

**15°** Esta conclusión no vulnera en modo alguno las resoluciones invocadas, en apoyo de su pretensión, por la AEAT.

Dicha conclusión no contradice, en primer lugar, nuestra Resolución de 15 de diciembre de 2011 que puso fin al conflicto nº 21, ya que lo que en ella establecimos es que *"la transmisión de la propiedad del gas se entiende producida en el momento en que el mismo tiene entrada en las instalaciones del comprador"*, puesto que *"(...) lo pone a disposición de éste desde tales instalaciones, por lo que las entregas (ventas) realizadas desde acometidas de clientes-consumidores sitas en Navarra deben considerarse, a los efectos previstos en los artículos 21.A).4° y 33.6.a).4° del Convenio Económico, como operaciones realizadas en territorio navarro"*.

Así pues, tanto entonces como ahora, consideramos efectuada la entrega en el lugar en el que el transmitente puso a disposición del adquirente el bien objeto de la misma (gas en un caso, carburante en el otro), por lo que la tesis de la AEAT no encuentra apoyo en nuestra Resolución de 15 de diciembre de 2011.

**16°** Tampoco vulnera nuestra conclusión la doctrina establecida por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en su Sentencia de 13 de abril de 2011, que puso fin al denominado "Caso (...)", relativo al lugar de entrega de vehículos automóviles.

Como dijimos en nuestra Resolución de 30 de junio de 2014 que puso fin al conflicto nº 57, en esa Sentencia del Tribunal Supremo no se establece que las entregas de vehículos a las que se refiere deban entenderse realizadas en el lugar en el que se ubica la dirección o administración de los negocios del transmitente, sino que se considera que, en el caso concreto examinado en dicha Sentencia, la puesta a disposición de los adquirentes de los mencionados vehículos se realizaba en el lugar en el que se emitían las correspondientes facturas, por ser tales facturas el instrumento de transmisión del poder de disposición sobre los vehículos en cuestión.

Pero las premisas fácticas en las que se asienta dicha Sentencia no concurren en el caso que ahora nos ocupa, pues, a diferencia de lo que sucedía con los vehículos en el caso examinado en la misma, el lugar en el que se deposita el carburante es un elemento muy relevante de su

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

comercialización, ya que influye decisivamente en los costes de transporte (tanto de entrada, como de salida), en la posibilidad de que le pueda ser agregado algún aditivo que le añada valor y en otras variables estratégicas de la comercialización.

A mayor abundamiento, está acreditado en el expediente, como ya hemos puesto de manifiesto, que AAA, S.L.U., para la comercialización del carburante que tenía depositado en las instalaciones de BBB, S.A. en CCC, disponía en Navarra de medios y personal propios; y es incuestionable que todo ello genera el correspondiente valor añadido, que es lo que grava el impuesto que ahora nos ocupa.

**17°** Y tampoco contradice nuestra conclusión la doctrina contenida en las contestaciones de la Dirección General de Tributos a las consultas vinculantes V2669-11 y V2670-11.

En esas contestaciones, la Dirección General de Tributos estima que un almacén arrendado debe considerarse como establecimiento permanente siempre que el arrendatario tenga *"una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, con un grado suficiente de permanencia"*.

En nuestro caso, no se cuestiona si concurren o no los requisitos para que un almacén arrendado pueda merecer la consideración de establecimiento permanente, sino si un depósito fiscal puede o no aportar algún valor añadido.

Pues bien, a nuestro juicio, un depósito fiscal no sólo aporta el valor añadido propio de un almacén, sino que aporta un valor añadido adicional, ya que el operador logístico titular del depósito fiscal cumplimenta todos los trámites administrativos propios de los impuestos especiales y puede, además, realizar determinadas operaciones que añaden valor al carburante depositado.

**18°** En virtud de las consideraciones que anteceden, las pretensiones formuladas por la HTN en el escrito de planteamiento del conflicto deben estimarse en sus propios términos.

#### IV. ACUERDO

Por lo expuesto, esta Junta Arbitral acuerda:

**Primero.** Declarar que, a los efectos de su tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido, se han de entender realizadas en Navarra las entregas de carburantes efectuadas por AAA, S.L.U., durante los años 2011 y 2012, desde el depósito fiscal que BBB, S.A. tiene en la localidad de CCC (Navarra), tanto las realizadas dentro de dicho depósito, como las realizadas como consecuencia de salidas del mismo.

**Segundo.** Declarar que, consiguientemente, es correcta la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido que realizó en 2011 AAA, S.L.U. a la Hacienda Tributaria de Navarra; y que dicha tributación debe mantenerse durante el año 2012.

**Tercero.** Declarar que el volumen de operaciones de AAA, S.L.U. que corresponde a cada una de las Administraciones en conflicto debe calcularse mediante la aplicación del criterio establecido en el apartado primero de esta Resolución.

**Cuarto.** Notificar el presente acuerdo, en la forma reglamentariamente establecida, a la Comunidad Foral de Navarra, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a AAA, S.L.U.

#### V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso deberá in-

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

terponerse en el plazo de dos meses, contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

Pamplona, 9 de octubre de 2014.

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 9 de octubre de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 51/2012

**TRIBUNAL SUPREMO**  
**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**  
**SECCIÓN SEGUNDA**

**Sentencia de 9 de febrero de 2016**

**SENTENCIA nº 250/2016**

En la Villa de Madrid, a nueve de Febrero de dos mil dieciséis.

Esta sala ha visto el recurso de contencioso-administrativo interpuesto por la Administración General del Estado, representada y dirigida por el abogado del Estado, y, estando promovido contra la resolución de 9 de octubre de 2014, adoptada en el conflicto 51/2012 por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra; en cuyo recurso aparece como parte recurrida la Comunidad Foral de Navarra, representada por el procurador D. (...), bajo la dirección del letrado de la Comunidad Foral de Navarra D. (...).

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.**- Por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra se adoptó resolución de 9 de octubre de 2014 dictada en el conflicto 51/2012 por la que se acuerda: «*Primero. Declarar que, a los efectos de su tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido, se han de entender realizadas en Navarra las entregas de carburantes efectuadas por AAA, S.L.U., durante los años 2011 y 2012, desde el depósito fiscal que la BBB, S.A. tiene en la localidad de CCC (Navarra), tanto las realizadas dentro de dicho depósito, como las realizadas como consecuencia de salidas del mismo. Segundo.- Declarar, que consiguientemente, es correcta la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido que realizó en 2011 AAA, S.L.U. a la Hacienda Tributaria de Navarra; y que dicha tributación debe mantenerse durante el año 2012. Tercero.- Declarar que el volumen de operaciones de AAA, S.L.U. que corresponde a cada una de las Administraciones en conflicto debe calcularse mediante la aplicación del criterio establecido en el apartado primero de esta Resolución....*».

**SEGUNDO.**- Por escrito de 20 de enero de 2015 la Administración General del Estado interpone recurso contencioso-administrativo contra el Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre (BOE de 20 de diciembre). En su escrito de demanda, la recurrente suplica de la sala la anulación de la resolución de la Junta Arbitral de 9 de octubre de 2014, declarando que la tributación por IVA por las entregas de hidrocarburos durante los ejercicios 2010 Y 2011 han de entenderse producidas en territorio común.

**TERCERO.**- Acordado señalar día para el fallo en el presente recurso cuando por turno correspondiera, fue fijado a tal fin el día 19 de enero de 2016, en cuya fecha tuvo lugar.

**CUARTO.**- Con fecha 29 de enero de 2016 la presente sentencia pasa a la firma a los Excmos. Sres. que conforman la Sección Segunda. Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. (...), Presidente de la Sección

**FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.**- *Antecedentes*

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 9 de octubre de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 51/2012

Se impugna, mediante este recurso contencioso-administrativo ordinario, interpuesto por la Administración General del Estado, la resolución de 9 de octubre de 2014, adoptada en el conflicto 51/2012 por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en la que se acuerda: *«Primero.- Declarar que, a los efectos de su tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido, se han de entender realizadas en Navarra las entregas de carburantes efectuadas por AAA, S.L.U., durante los años 2011 y 2012, desde el depósito fiscal que BBB, S.A. tiene en la localidad de CCC (Navarra), tanto las realizadas dentro de dicho depósito, como las realizadas como consecuencia de salidas del mismo. Segundo.- Declarar, que consiguientemente, es correcta la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido que realizó en 2011 AAA, S.L.U. a la Hacienda Tributaria de Navarra; y que dicha tributación debe mantenerse durante el año 2012. Tercero.- Declarar que el volumen de operaciones de AAA, S.L.U. que corresponde a cada una de las Administraciones en conflicto debe calcularse mediante la aplicación del criterio establecido en el apartado primero de esta Resolución....»*.

No conforme el abogado del Estado con el acuerdo mencionado interpone recurso contencioso-administrativo ordinario contra la mencionada resolución.

#### **SEGUNDO.-** Argumentos del Abogado del Estado

Considera el abogado del Estado. *«... que la tributación de la sociedad concernida por el conflicto de competencias entre las dos Administraciones, referente a IVA, debe ser el lugar de su domicilio fiscal, si en él, radican [os establecimientos o sucursales en los que la sociedad suministradora de hidrocarburos cuenta con los medios necesarios para asegurar la entrega de hidrocarburos a los consumidores finales. Así esta parte ha puesto de manifiesto:*

- *Que el obligado tributario carece de personal propio en Navarra.*
- *Utiliza depósitos de terceros en dicho territorio foral y por último*
- *Todas las gestiones relativas a la comercialización del combustible se realizan donde existen medios materiales y humanos susceptibles de generar valor añadido, esto es, en la sede de su domicilio fiscal, ubicada en territorio común.»*

Además, en apoyo de su tesis, cita la sentencia de esta sala, STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, 2323/2011, de 13 de abril (rec. 540/2009) ECU:ES:TS:2011 :2323, en cuya aplicación al caso de hidrocarburos comporta que: *«... las entregas de hidrocarburos, se localizarán en aquel lugar donde se encuentren los medios materiales y humanos que permitan generar el valor añadido, prestar adecuadamente el suministro de hidrocarburos, que no es otro que el correspondiente al domicilio fiscal de la sociedad vendedora de la energía, que es territorio de Derecho Común. Pues es en Madrid, donde está el domicilio fiscal de (...), es el lugar en el que realiza su actividad económica, entendida como ordenación de medios materiales y humanos, es el lugar en que se desarrollan todas las operaciones necesarias para la entrega del bien, no existiendo personal ni instalaciones en Navarra, siendo por consiguiente, en territorio de Derecho Común, donde se produce la totalidad del valor añadido objeto de tributación.»*

#### **TERCERO.-** Razones de la resolución recurrida

Ante el argumento de la AEAT de que el Tribunal Supremo en su sentencia antes citada, de 13 de abril de 2011, estableció que el punto de conexión de las entregas de bienes (con o sin transporte) debe situarse en aquel lugar donde el obligado tributario disponga de medios propios, humanos y/o materiales, para generar valor añadido, la resolución de la JAN esgrime que el punto de conexión se encuentra en el lugar desde el que se realiza la puesta a disposición del adquirente. Indicando que esto es coherente con la Directiva 112/2006 y con el artículo 8.1 de la LIVA. Concluyendo que dicho lugar, para las entregas de carburante depositado en Navarra, es justamente territorio navarro, debido a que en dicho territorio la entidad dispone de un depósito de alquiler, de un derecho de superficie y de un trabajador.



Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 9 de octubre de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 51/2012

Debemos indicar que el Convenio remite a la LIVA para definir las operaciones que conforman el «volumen de operaciones», que estará integrado por las entregas de bienes y prestaciones de servicios definidas como tales en la citada ley, pero no remite a la LIVA para determinar los puntos de conexión, sino que establece sus propias reglas. Y esto es así debido a la diferencia fundamental existente en la tributación del IVA y en el reparto de dicha tributación entre administraciones derivadas del Convenio Económico.

En el caso de la tributación de IVA este es gravado en el consumidor final, por lo tanto la dirección general de este impuesto es ir al destino de las entregas de los bienes. Por el contrario, el reparto de la tributación que se deriva del Convenio Económico es ir al origen de los bienes, es decir, al lugar donde se haya generado el valor añadido, para de este modo realizar un cálculo lo más exacto posible de la capacidad generadora de riqueza o de valor añadido que tiene cada territorio. Es en base a dicha capacidad por lo que se fija el reparto de recursos tributarios entre las dos administraciones implicadas, procediéndose posteriormente a efectuar los ajustes al consumo pertinentes.

Por este motivo, al establecer un sistema de valor en origen, los artículos del Convenio utilizan el término DESDE y no EN, ya que tratan de determinar el lugar (punto de conexión) desde el cual se genera el valor a gravar y no dónde se consumen los bienes.

De este modo, el artículo 33.6 del Convenio Económico fija una serie de criterios que a pesar de ser semejantes, en ocasiones, con la UVA no son iguales a los criterios fijados en esta ley ni en otras normas internacionales, como podría ser el Código Aduanero.

En la BIA se encuentra recogida (ruta 12.4.3.1.1) la nota resumen de los criterios establecidos por el Tribunal Supremo. A continuación se transcribe parcialmente dicha nota:

*«... Una regla especial para la determinación de los puntos de conexión que determinarán la Administración a la que se debe tributar es la del origen del transporte de los bienes comercializados. Regla, cuya interpretación, ha sido fijada por el Tribunal Supremo en sentencia de 13 de abril de 2011.*

*El Tribunal Supremo en esta sentencia, fija una serie de criterios de interpretación y aplicación de los preceptos recogidos en el Convenio Económico (siendo de aplicación igualmente el Convenio Económico), en concreto sobre el punto de conexión de las entregas de bienes que son objeto de transporte.*

*En primer lugar, el criterio fijado por el Tribunal Supremo es que la aplicación de las normas tributarias debe regirse por el sentido económico real.*

*No es suficiente que una serie de operaciones cumplan con los requisitos que se les exija jurídicamente sino que además deben tener sentido económico, no debemos quedarnos con la literalidad de la norma, sino indagar en su espíritu y descubrir su finalidad para evitar un uso abusivo de la misma.»*

#### **CUARTO.- Sobre los hechos**

No ofrece dudas que en Navarra es donde radica el depósito de gas de AAA, S.L.U. aunque no sea la propiedad de la misma, lugar desde donde se distribuye el gas originador del IVA aquí cuestionado.

También es evidente que en Navarra existe una mínima infraestructura de orden personal capaz de atender las funciones de distribución cuestionadas.

Es manifiesto que no se ha probado que dicha infraestructura sea insuficiente. Tampoco se ha demostrado que la infraestructura necesaria para hacer esas entregas exista en territorio común. Antes bien, la argumentación del abogado del Estado estimando que la entrega se produce en el lugar en que se otorgan las facturas, demuestra que la operación de entrega no re-

Esta Sentencia confirma la presente Resolución de 9 de octubre de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 51/2012

quiere elementos materiales ni personales, pues tales elementos, por la lógica de las cosas están fuera del lugar de emisión de las facturas.

#### **QUINTO.-** *Decisión de la Sala*

Así las cosas es evidente que el único lugar en que se producen operaciones materiales de entrega, y este es el punto de conexión, es Navarra.

De otro lado, nuestra sentencia de de 13 de abril de 2011 resuelve una cuestión que nada tiene que ver con la que aquí se decide. Allí, la estancia de los vehículos en Álava, era meramente accidental y esporádica; aquí, por el contrario, el depósito de gas en Navarra, si bien no es propiedad de la actora, es fijo y estable. A ello ha de añadirse que la eliminación de la provisionalidad del depósito de Pamplona, por tener carácter permanente permite la realización de acciones susceptibles de incrementar el valor de los bienes entregados y a que estas actuaciones se refieren, lo que coadyuva la conclusión de que la entrega controvertida se efectúa en dicho depósito.

En consecuencia, la sentencia que el abogado del Estado invoca decide un supuesto completamente distinto del que aquí concurre por lo que sus conclusiones no pueden ser traídas a este litigio, lo que comporta desestimar la demanda.

#### **SEXTO.-** COSTAS

La decisión de la sala de desestimar la demanda comporta la imposición de las costas causadas a la recurrente que no podrán exceder de 4.000 euros, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la ley jurisdiccional.

### **FALLAMOS**

Por todo lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey, por la autoridad conferida por la Constitución, esta Sala ha decidido:

1º. Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Administración General del Estado contra la resolución de 9 de octubre de 2014, adoptada en el conflicto 51/2012 por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

2º Imponer las costas causadas a la parte recurrente, en los términos y límites que se establecen en el último fundamento de derecho.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndolas saber que contra la misma no cabe recurso.

Insértese en la colección legislativa.

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