

Sentencia Nº: 250/2016

REC.ORDINARIO(c/a) Num.: 13/2015

Votación: 19/01/2016

Ponente Excmo. Sr. D.: Manuel Vicente Garzón Herrero

Secretaría Sr./Sra.: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

S E N T E N C I A 250/2016

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

Excmos. Sres.:

Presidente:

D. Manuel Vicente Garzón Herrero

Magistrados:

D. Emilio Frías Ponce

D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco

D. José Antonio Montero Fernández

D. Manuel Martín Timón

D. Rafael Fernández Montalvo

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. NOMBRE Y APELLIDOS 1, bajo la dirección del letrado de la Comunidad Foral de Navarra D. NOMBRE Y APELLIDOS 2.

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 ENTIDAD 1, durante los años 2011 y 2012, desde el depósito fiscal que la ENTIDAD 2 tiene en la localidad de LOCALIDAD 1 (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 ENTIDAD 1 a la Hacienda Tributaria de Navarra; y que dicha tributación debe mantenerse durante el año 2012. Tercero.- Declarar que el volumen de operaciones de ENTIDAD 1 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. MANUEL VICENTE GARZÓN HERRERO, Presidente de la Sección

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Antecedentes*

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 ENTIDAD 1, durante los años 2011 y 2012, desde el depósito fiscal que la ENTIDAD 2 tiene en la localidad de LOCALIDAD 1 (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 ENTIDAD 1 a la Hacienda Tributaria de Navarra; y que dicha tributación debe mantenerse durante el año 2012. Tercero.- Declarar que el volumen de operaciones de ENTIDAD 1 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 los 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) ECLI: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 ENTIDAD 1 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 dónde 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.

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 LIVA 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 Concierto 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 ENTIDAD 1 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 requiere 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

Manuel Vicente Garzón Herrero

Emilio Frías Ponce

Joaquín Huelín Martínez de Velasco

José Antonio Montero Fernández

Manuel Martín Timón

Rafael Fernández Montalvo

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Manuel Garzón Herrero, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mí la secretaria. Certifico.