

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 150/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 174/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Jesús Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 13 de febrero de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso administrativo núm. 150/2018, interpuesto por Don NOMBRE Y APELLIDOS 1, Procurador de los Tribunales, en nombre y representación de la COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA, según tiene acreditado en autos del recurso contencioso-administrativo núm.150/2018, interpuesto por la misma contra la Resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, de 15 de febrero de 2018, en los conflictos nº 85/2015, 89/15 y 96/2016, relativos a las entregas de instalaciones llave en mano efectuadas por ENTIDAD 1.

Comparecen como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por el procurador Don NOMBRE Y APELLIDOS 1, en nombre y representación de la Comunidad Foral de Navarra, en el escrito de demanda, presentado el día 6 de junio de 2018, se hacen las alegaciones oportunas, y se solicita que este Tribunal «Que, teniendo por presentado este escrito, lo admita; tenga con él por formulada demanda en autos del recurso contencioso-administrativo núm. 2/150/2018; y, previa la correspondiente tramitación, se sirva dictar sentencia por la que se estime íntegramente el presente recurso, y en consecuencia declare que la recurrida Resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, de 15 de febrero de 2018, en los conflictos acumulados núm. 85/2015, 89/15 y 96/2016, es nula de pleno derecho o, subsidiariamente, resulta contraria al ordenamiento jurídico, acordando su anulación, declarando, en su lugar, que de acuerdo con los artículos 21 y 33 del Convenio Económico, las entregas de instalaciones llave en mano que son objeto del conflicto, efectuadas por ENTIDAD 1, se han de calificar como entregas con instalación de elementos industriales fuera de Navarra si el lugar en que se ubican los elementos instalados se encuentra fuera del territorio de la Comunidad Foral, en los términos del apartado 2º de los artículos 21.A) y 33.6.a) del Convenio. Los porcentajes de volumen de operaciones atribuibles a la AEAT y a la HTN no deberán ser modificados por el órgano competente de la aflicción de cada uno de los dos impuestos afectados (Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido) en cuanto hayan venido siendo establecidos de acuerdo con el criterio de distribución competencial anteriormente indicado».

SEGUNDO. - Conferido traslado de la demanda a la Administración General del Estado, el Sr. Abogado del Estado presenta el 3 de julio de 2018, escrito de contestación en el que, tras las alegaciones oportunas, suplica que, «previos los trámites legales oportunos, resuelva desestimando íntegramente el recurso, por adecuarse al ordenamiento jurídico el acto impugnado, con imposición de costas a la recurrente».

TERCERO. - No habiéndose solicitado el recibimiento del pleito a prueba, y no estimándose necesaria la celebración de vista pública, se concedió a las partes trámite de conclusiones, que fue verificado tanto por la Comunidad Foral de Navarra como por la Administración General del Estado.

CUARTO. - Para votación y fallo del recurso se señaló el día 29 de enero de 2019, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - Objeto del recurso contencioso administrativo.

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 15 de febrero de 2018, en los conflictos 85/2015, 89/2015 y 96/2016, por la que de acuerdo con los artículos 21 y 33 del CEEN, las entregas de instalaciones llave en mano que son objeto de este conflicto, efectuadas por ENTIDAD 1, se han de calificar como entregas de bienes inmuebles realizadas en Navarra o en territorio común, según cuál sea el lugar donde se ubican las instalaciones.

SEGUNDO. - Normativa aplicable, posiciones de las partes y razonamientos de fondo.

Los preceptos que deben ser objeto de interpretación son el 21.2.A) y el 33.6.a) del Convenio, referido el primero al Impuesto sobre Sociedades y el segundo al IVA, pero con un contenido idéntico que reproducimos a continuación:

«Se entenderán realizadas en Navarra las operaciones siguientes:

1.º Las entregas de bienes muebles corporales fabricados o transformados por quien efectúa la entrega, cuando los centros fabriles o de transformación del sujeto pasivo estén situados en territorio navarro.

Cuando el mismo sujeto pasivo tenga centros fabriles o de transformación en territorio navarro y común, si el último proceso de fabricación o transformación de los bienes entregados tiene lugar en Navarra.

2.º Si se trata de entregas con instalación de elementos industriales fuera de Navarra, se entenderán realizadas en territorio navarro si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por ciento del total de la contraprestación.

Correlativamente, no se entenderán realizadas en territorio navarro las entregas de elementos industriales con instalación en dicho territorio, si los trabajos de preparación y fabricación de dichos elementos se efectúan en territorio común y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por ciento del total de la contraprestación.

3.º Las entregas realizadas por los productores de energía eléctrica, cuando radiquen en territorio navarro los centros generadores de la misma.

4.º Las demás entregas de bienes muebles corporales, cuando se realice desde territorio navarro la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte.

5ª Las entregas de bienes inmuebles cuando estén situados en territorio navarro.»

En los dos primeros fundamentos jurídicos de la demanda se contiene un resumen de la discrepancia que justifica el recurso y una declaración expresa de la suficiencia con la que, a juicio de la parte actora, la resolución de la Junta ha reflejado en los apartados 12º y 13º el contenido de los contratos de obra “llave en mano” aportados por las partes.

En cualquier caso, la HTN concluye el fto. segundo con las siguientes afirmaciones:

«En definitiva, los contratos “llave en mano” contemplan un conjunto de actuaciones comprensivas de los procesos del diseño, fabricación, transporte, montaje, instalación y puesta en marcha de plantas o instalaciones productoras de energías renovables de tipologías

diversas. Siendo los titulares y receptores finales de tales instalaciones los promotores de los proyectos encargados al obligado tributario.

Son claramente entregas de un elemento industrial complejo en cuanto a su diseño y fabricación, que requiere una instalación posterior.

Todo este complejo entramado de obligaciones, y la inequívoca (e indiscutida) necesidad de que los elementos industriales se instalen en los lugares designados por el propietario se reduce, para la resolución que impugnamos, a una mera entrega de inmueble de la regla general del apartado 5º, obviando la aplicación de la regla específica del apartado 2º.»»

Esa interpretación no es compartida por la Junta Arbitral que se pronuncia sobre el fondo en los apartados 22 y 23 de la resolución, concluyendo que se trata de una entrega de bienes inmuebles.

En opinión de la parte actora la Junta habría resuelto sobre la exclusiva base de una interpretación literal y sistemática de los artículos 21.A) y 33.6.a) del Convenio que resulta contraria a derecho.

Frente a la conclusión de la Junta Arbitral opone el demandante una interpretación literal, histórica, sistemática y teleológica de los preceptos en cuestión que llevaría a la aplicación del apartado 2º y no del apartado 5º de los artículos 21.A) y 33.6.a) del Convenio. Esa interpretación se desarrolla en el fundamento quinto.

1. Criterio Literal

Según la HTN el apartado 2º alude a un supuesto específico de entregas con instalación de elementos industriales fuera de Navarra, sin referirse en concreto a ninguna de las dos categorías de bienes muebles o inmuebles.

Compartimos el criterio del Abogado del Estado de que el criterio literal, en los términos en que se invoca por la demandante, es notoriamente insuficiente ya que, al sacar de su contexto la regla del apartado 2º, carece de significación.

Aisladamente considerada la regla del apartado 2° no permite concluir si se está refiriendo a bienes muebles o inmuebles. Por eso, es necesario acudir a otros criterios interpretativos.

2.- Criterio sistemático

Desde este punto de vista señala el actor que el apartado 2° es una regla autónoma que no califica las entregas como bienes muebles o inmuebles pues se atiende a otra realidad cual es el valor relativo de los elementos instalados respecto del importe global del conjunto que constituye la entrega. Sigue diciendo que no se ha discutido que nos hallamos ante instalación de elementos industriales, concepto que comprende el edificio industrial, las máquinas o bienes de equipo, las instalaciones específicas, las de almacenamiento y distribución, las de generación, distribución y transformación eléctrica, sin que el apartado 2° hable de bienes muebles corporales, omisión que debe reputarse consciente y voluntaria por parte del legislador.

Frente a esta argumentación consideramos ajustado a derecho el razonamiento de la Junta Arbitral, según el cual:

«El significado de este texto no ofrece duda respecto del hecho de aludir en los cuatro primeros números a las entregas de bienes inmuebles corporales distinguiendo entre las entregas de bienes fabricados en Navarra, las entregas con instalación de bienes industriales, las entregas realizadas por los productores de energía eléctrica y "las demás entregas de bienes muebles corporales". El texto del ordinal 4°, al referirse a "las demás entregas de bienes muebles corporales" disipa toda incertidumbre sobre el contenido de los párrafos precedentes que quedan así claramente diferenciados del "las entregas de bienes inmuebles" mencionadas en el punto 5°.»

Una interpretación sistemática de los art. 22 y 36 del Convenio permite afirmar que el apartado 2° está regulando un supuesto que afecta a bienes muebles, sin incluir los casos de entrega de bienes inmuebles que están expresamente contemplados en el apartado 5°.

La falta de mención a los bienes muebles corporales en el apartado 2° puede suplirse mediante el examen conjunto de los distintos apartados del precepto, tal como ha hecho la Junta Arbitral, llegando a una conclusión que compartimos.

3.- Criterios lógico, teleológico y antecedente legislativo.

3.1.- Interpretación lógica

A juicio de la demandante la lógica del precepto no atiende a la diferenciación entre bienes muebles e inmuebles y contempla la entrega de elementos industriales incorporados a instalaciones sitas fuera de Navarra y, por tanto, también la entrega de bienes inmuebles, en cuanto que esa cualidad puede predicarse de las instalaciones industriales tanto desde el derecho civil (art. 334, 3° CC) como desde el derecho tributario (art. 6 LIVA).

Admite el Abogado del Estado que esa interpretación podría aceptarse en abstracto, pero que no se ajusta al caso aquí examinado que se refiere a los contratos “llave en mano”, en el que la entrega se produce una vez finalizada la instalación, en lo que constituye, siguiendo la doctrina de la Sala 1ª del Tribunal Supremo (STS 20-11-2001, rec. cas. 389/1997, Fto. vigésimo), una obligación de resultado, en la que “la obligación del empresario no se agota con la mera ejecución de la obra, sino en una realización que reúna las cualidades prometidas y que además, no adolezca de vicios o defectos que adolezcan o disminuyan el valor o utilidad previstos en el contrato.” Compartimos ese criterio.

Lo que aquí se pacta es que la entrega de la instalación tenga lugar, como dice la Junta Arbitral, en el momento de levantamiento del acta de recepción provisional, circunstancia que se produce una vez concluidas las obras, entregándose en ese momento un bien inmueble. Y si la entrega no tiene lugar en un momento anterior sino precisamente cuando se ha concluido la obra no hay motivo para no aplicar el apartado 5° del precepto, sin que ello suponga una quiebra de las reglas de la lógica como parece pretender la parte actora.

3.2. Aplicación analógica del apartado 3°

El apartado 3° contempla la entrega de energía eléctrica por parte de su productor que se entiende realizada en Navarra si en el territorio de la Comunidad se encuentran los centros generadores de la energía eléctrica. Se atiende así al lugar en que se ha generado el valor del bien que se entrega. Este criterio finalista habría de aplicarse también para interpretar el apartado 2°.

Frente a esta alegación la Junta Arbitral aduce que el apartado 1° también tiene por objeto la entrega de bienes muebles y sin embargo toma en cuenta el último lugar en que se realiza un proceso de fabricación, cuando los centros fabriles se sitúan en distintos territorios, sin atender al valor añadido en cada territorio.

Por tanto, el criterio del lugar en que se ha generado el valor tampoco es decisivo y no hay motivo para dar preferencia a la regla contenida en el apartado 3°.

En la demanda trata de desvirtuarse la objeción puesta por la Junta Arbitral afirmando que el apartado 1° hace referencia al valor agregado ante la dificultad de discriminar en ese supuesto el valor que correspondería a cada fábrica lo que constituye para el Abogado del Estado una opinión de carácter técnico, pero no es un argumento decisivo desde el punto de vista jurídico. Puede que una regla distinta planteara mayores dificultades de prueba, pero lo decisivo es que la norma se aparta del criterio del lugar en que se crea valor o, al menos, el legislador no atribuye a ese criterio relevancia suficiente como para hacerlo prevalecer frente a una supuesta dificultad probatoria.

3.3. La regla del apartado 2° se aplica al supuesto contemplado con las consecuencias que correspondan.

La parte actora defiende en este punto que el apartado 2° debe aplicarse en sus propios términos, beneficiando a Navarra solamente en la medida que corresponda al valor añadido en ese territorio, pero sin que las dificultades prácticas de aplicación justifiquen que se haya acudido a una solución distinta de la propugnada en el precepto.

Este razonamiento, trata de salir al paso de la afirmación de la Junta Arbitral que declara que en la tesis defendida por la HTN parece “latir la idea de que todo el valor de los equipos se ha generado en Navarra, pero esta suposición no es correcta porque en sentido estricto a Navarra sólo cabría atribuir el valor añadido incorporado por la empresa residente en Navarra siempre que tenga en Navarra su centro de producción, pero no necesariamente el valor de todos los elementos que dicha empresa haya adquirido a terceros” y por tanto, concluye la Junta Arbitral, “la interpretación de la HTN, sólo aparentemente bien fundada en lo que podría ser el espíritu o finalidad de la ley, no es sostenible frente al texto legal que establece otro criterio igualmente razonable para distribuir el poder tributario ente el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.”

Como puede apreciarse, el fundamento de la Junta Arbitral no invoca dificultades de carácter práctico para inaplicar la regla del apartado 2°. Lo que viene a afirmar es que, en casos como el presente, resulta insuficiente el criterio finalista de interpretación que acude al lugar en que se ha originado el valor añadido, por ejemplo, porque pueden existir bienes adquiridos de terceros, supuesto este último no contemplado en dicho apartado 2°.

Como sostiene la demandada, si el apartado 2° no agota la realidad que concurre en casos como el presente, el argumento finalista no resulta decisivo para desplazar la regla del apartado 5° que es clara y resuelve los problemas que se suscitan, tratándose de “otro criterio igualmente razonable.”

3.4. La regla que atiende al real valor agregado es razonable.

Considera la HTN que lo razonable es atender al real valor añadido o agregado imputable a Navarra, evitando así que se desprezie el importantísimo valor añadido generado y realizado en Navarra para la preparación y fabricación de las instalaciones. Lo que pretende es que se atribuya a Navarra no la totalidad, pero sí el porcentaje que le corresponde en ese valor añadido total, dado que, según prevé el apartado 2°, el coste de la instalación de esos bienes en territorio de régimen común es inferior al 15% de su valor total. Invoca la parte actora la doctrina contenida en las sentencias del Tribunal Supremo de 9-2-2016 y 13-4-2011, en cuya virtud, el criterio de reparto establecido en el Convenio es ir al “origen de los bienes, es decir, al lugar donde se haya

generado el valor añadido”, esto es, atendiendo al criterio de generación de valor económico o al sentido económico real.

Sin embargo, la decisión de la Junta Arbitral descansa sobre la indudable calificación de los bienes entregados como bienes inmuebles, a los que debe aplicarse el apartado 5, y la entrega ha de entenderse realizada en el lugar en que se encuentra dicho inmueble, conclusión “coherente con los términos del contrato, según el cual el poder de disposición se transfiere en el momento en que la instalación está terminada. Más exactamente, la propiedad y riesgos de las instalaciones se trasladan al propietario en el momento de levantamiento del acta de recepción provisional, circunstancia que se produce una vez concluidas todas las obras, cuando la planta esté libre de defectos y se hayan completado todos los ensayos y hayan finalizado con éxito las pruebas de garantías técnicas. En ese momento lo que se entrega es un bien inmueble, cualquiera que sea la perspectiva desde la que se contemple: la del Derecho civil o la de la legislación reguladora del IVA”.

A ello añade el Abogado del Estado otros argumentos que la Sala comparte:

- La HTN no discute que lo entregado en virtud del contrato llave en mano es un bien inmueble.

- Para llegar al resultado pretendido por la HTN hay que aplicar varios criterios, entre otros el que resulta del apartado 1°, a pesar de que la actora basa su demanda en la aplicación del apartado 2° exclusivamente. La aplicación de varios criterios simultáneamente no está contemplada en el Convenio que, sin embargo, sí que establece una regla clara para la entrega de bienes inmuebles.

- La invocación de la doctrina del Tribunal Supremo que atiende al origen de los bienes y al sentido económico de las operaciones se hace necesaria cuando debe aplicarse el apartado 4° y es necesario precisar el concepto de “puesta a disposición” de bienes muebles corporales. No es, por tanto, aplicable a un supuesto como el presente en el que se entrega un bien inmueble previa su realización.

- El lugar de entrega del bien inmueble no es contrario al sentido económico de la operación porque la ejecución de un contrato llave en mano requiere la realización de una multiplicidad de entregas de bienes y prestaciones de servicios que proceden tanto de territorio foral como de territorio común, y es el resultado final el que expresa el verdadero valor añadido. Más que al origen de cada uno de los componentes, el sentido económico del contrato apunta al resultado que se produce.

3.5 El artículo 68. Dos. 2ª LIVA.

La HTN invoca como antecedente legislativo el mencionado precepto de la Ley del IVA que recogería, hasta la modificación en 2015, una regla similar.

Sin embargo, como alega el Abogado del Estado, esta regla no resuelve el problema que se plantea cuando, como es el caso, los bienes entregados y los servicios integrados en el contrato llave en mano proceden de distintos territorios.

Es un precepto que estaba destinado a diferenciar las entregas interiores de las intracomunitarias, pero no puede erigirse en criterio interpretativo de las normas del Convenio al margen de las especialidades que puedan concurrir en cada caso.

Por todo ello, aceptando las razones que figuran en la resolución recurrida procede desestimar el presente recurso contencioso-administrativo.

TERCERO. - Sobre las costas.

De conformidad con lo dispuesto en el art. 139.2 de la Ley de la Jurisdicción, han de imponerse las costas a la Comunidad Foral de Navarra como recurrente vencida. A tal efecto, la Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el apartado 3 de ese precepto legal, señala como cifra máxima a que asciende su imposición, por todos los conceptos, la de 8.000 euros.

FALLO

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

PRIMERO. - Desestimar recurso contencioso administrativo n°. 150/2018, interpuesto por Don NOMBRE Y APELLIDOS 1, Procurador de los Tribunales, en nombre y representación de la COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA, según tiene acreditado en autos del recurso contencioso-administrativo núm. 150/2018, interpuesto por la misma contra la Resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, de 15 de febrero de 2018, en los conflictos n° 85/2015, 89/15 y 96/2016, relativos a las entregas de instalaciones llave en mano efectuadas por ENTIDAD 1.

SEGUNDO. - Condenar a la Comunidad Foral de Navarra recurrente al pago de las costas procesales devengadas en este proceso, en los términos y hasta el límite cuantitativo establecido en el último fundamento jurídico.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Jesús Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN. - Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma **D. JOSÉ DIAZ DELGADO**, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.