

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 35/2016

Ponente: Excmo. Sr. D. Emilio Frías Ponce

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

**TRIBUNAL SUPREMO**  
**Sala de lo Contencioso-Administrativo**  
**Sección Segunda**  
**Sentencia núm. 138/2017**

Excmos. Sres.

D. Nicolás Maurandi Guillén, Presidente

D. Emilio Frías Ponce

D. José Díaz Delgado

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Juan Gonzalo Martínez Micó

D. Rafael Fernández Montalvo

En Madrid, a 31 de enero de 2017.

Esta Sala ha visto el presente recurso contencioso administrativo número 35/2016, interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado, contra la resolución de 16 de julio de 2015, de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, adoptada en el conflicto de competencias 60/2013, 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 sus servicios Jurídicos Don NOMBRE Y APELLIDOS 2.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frías Ponce.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra se adopta resolución en 16 de julio de 2015, dictada en el conflicto de competencias 60/2013, 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 realizados en Navarra las entregas de carburantes efectuados por ENTIDAD 1, durante los años 2010 y 2011, desde los depósitos fiscales que la ENTIDAD 2, tiene en la Comunidad Foral de Navarra, tanto las realizadas dentro de dichos depósitos, como las realizadas como consecuencia de salidas de ellos.

Segundo .- Declarar que, desde el punto de vista de las cuestiones que constituyen el presente conflicto, es correcta la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido que realizó ENTIDAD 1, en los años 2010 y 2011 a la Hacienda Tributaria de Navarra; y que dicha tributación debe mantenerse durante el año 2012.

Tercero.- Notificar el presente acuerdo, en la forma reglamentariamente establecida, a la Comunidad Foral de Navarra, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a ENTIDAD 1.>>

**SEGUNDO.-** Por escrito presentado ante esta Sala el 13 de enero de 2016, la Administración General del Estado interpone recurso contencioso administrativo contra la referida resolución de 16 de julio de 2015, formalizando, en su momento, demanda en la que suplica sentencia anulando la resolución impugnada y declarando que a los efectos de su tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido se han de entender realizadas en territorio común las entregas de carburantes efectuadas por durante los años 2010 y 2011, desde los depósitos fiscales que la ENTIDAD 2, tiene en la Comunidad

Foral de Navarra, tanto las realizadas dentro de dichos depósitos, como las realizadas como consecuencia de salidas de ellos; y declarando asimismo que la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de ENTIDAD 1, en los años 2010, 2011 y 2012, corresponde en su totalidad a la Administración Tributaria del Estado.

**TERCERO.-** Conferido traslado a la representación de la Comunidad Foral de Navarra para el trámite de contestación a la demanda solicita sentencia por la que desestime íntegramente el recurso interpuesto, por adecuarse al ordenamiento jurídico el acto impugnado.

**CUARTO.-** Recibido el pleito a prueba se practicó la declarada pertinente, con el resultado que consta en autos.

**QUINTO.-** Formuladas las conclusiones se señaló para el acto de votación y fallo la audiencia del día 24 de enero de 2017, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.-** El día 11 de febrero de 2013 tuvo entrada en la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra un escrito de la Consejería de Economía, Hacienda, Industria y Empleo de la Comunidad Foral de Navarra, en el que solicitó tener por promovido conflicto frente a la Administración Tributaria del Estado para resolver la discrepancia surgida respecto de la competencia para recaudar el IVA por determinadas operaciones realizadas por la entidad ENTIDAD 1, pretendiendo la declaración de la localización en Navarra de las entregas de hidrocarburos que ENTIDAD 1, pone a disposición de sus clientes en territorio de Navarra mediante el despacho desde el depósito fiscal que ENTIDAD 2 tiene instalado en la Comunidad Foral de Navarra, incluyendo las entregas realizadas dentro del depósito fiscal como las que se produzcan como consecuencia de la salida de dicho depósito, así como que se declare que es

correcta la tributación por cifra relativa realizada en 2010 y 2011 por ENTIDAD 1, por el citado impuesto y la obligación de seguir tributando en las mismas condiciones en 2012.

La Junta Arbitral resolvió el conflicto en favor de la Comunidad Foral de Navarra, en base a la siguiente fundamentación:

<<Se discute en este conflicto la competencia para aplicar y exigir el IVA sobre las ventas de carburante que realiza ENTIDAD 1 en territorio navarro utilizando los servicios logísticos de ENTIDAD 2. La cuestión de fondo se concreta en la interpretación del criterio o punto de conexión previsto por el artículo 33.6.A).4º del Convenio Económico, que establece la cláusula residual de que "las demás entregas de bienes muebles corporales ( se entenderán realizadas en Navarra) cuando se realice desde territorio navarro la puesta a disposición del adquirente".

La AEAT considera que las entregas de carburante realizadas por ENTIDAD 1 a los clientes que se proveen de carburantes en los puntos de entrega que ENTIDAD 2 tiene en Navarra, deben entenderse realizadas en Girona, es decir, en territorio común y, por consiguiente, es la AEAT la competente para exigir el IVA que grava dichas operaciones. Para sostener su pretensión, la AEAT invoca la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de abril de 2011, recaída en el caso Rover España, SA, según la cual- en opinión de la AEAT- las entregas de bienes muebles corporales se han de entender realizadas en el lugar donde se encuentren centralizadas las labores de comercialización de sus productos, por ser en ese lugar donde se encuentran los medios materiales y humanos que generan el valor añadido. Por ello- entiende la AEAT- las entregas efectuadas por ENTIDAD 1 han de entenderse realizadas en Girona porque esta entidad no dispone de medios propios en territorio navarro, efectuándose toda la logística necesaria para la distribución de sus productos en las instalaciones de un tercero, carece de personal propio en el territorio de la Comunidad Foral de Navarra y todas y cada una de las gestiones relativas a la comercialización de combustible se realizan en la sede de su domicilio fiscal, situado en territorio común.

En cambio, la HTN considera que ENTIDAD 1 sí dispone de instalaciones en Navarra porque hace uso de las que pertenecen a ENTIDAD 2 en virtud del contrato de prestación de servicios logísticos convenido entre ambas entidades. Estas instalaciones pueden ser consideradas como centros operativos de ENTIDAD 1, pues en esas instalaciones es donde se recepciona, se hace el almacenamiento operativo y se expide el carburante de su propiedad.

17º. El presente caso es similar al que ya se planteó ante esta Junta Arbitral en el expediente 51/2012 y que fue resuelto por resolución de 9 de octubre de 2014, cuyos argumentos hemos de reproducir en este momento.

Como hemos dicho, la cuestión que ahora nos ocupa se rige por lo dispuesto en el artículo 33. 6 A) del Convenio Económico, donde se establece, entre otros, el punto de conexión aplicable en el IVA a las entregas de bienes muebles corporales. Este precepto distingue, por lo que ahora interesa, 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).

Contestando el requerimiento dirigido a ENTIDAD 1 por la AEAT, por iniciativa de esta Junta Arbitral, la citada entidad, que comercializa productos petrolíferos al por mayor, no cuenta con depósitos ni instalaciones de su propiedad en el territorio de la Comunidad Foral de Navarra, sino que utiliza, previos los correspondientes acuerdos contractuales, depósitos fiscales de ENTIDAD 2 en los que se recepciona y almacena, y desde los que se expide o entrega a los adquirentes, el carburante de su propiedad.

En esos depósitos fiscales, el carburante propiedad de ENTIDAD 1 se mezcla con el que pertenece a otros operadores y ENTIDAD 2 puede agregar a la mezcla determinados colorantes trazadores fiscales, aditivos antifrio y sustitutivos del plomo en gasolina 97 (cuadro IV del anexo 3 del contrato celebrado entre ENTIDAD 1 y ENTIDAD 2).

ENTIDAD 1 tiene a su disposición el carburante en el depósito fiscal de ENTIDAD 2 y desde allí lo vende a los terceros que lo adquieren (principalmente a otros distribuidores o mayoristas y estaciones de servicio y, en pocas ocasiones, a transportistas). El contrato que vincula a ENTIDAD 2 con ENTIDAD 1 permite considerar que las instalaciones propiedad de ENTIDAD 2 situadas en Navarra sirven al objeto de la actividad comercial de ENTIDAD 1 o, dicho de otro modo, son instalaciones de ENTIDAD 1, ya que la actividad de cualquier empresa puede ejercerse mediante instrumentos pertenecientes a terceros sobre los que dicha empresa disponga de algún derecho o se encuentre en situación de hecho que haga posible su uso.

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.

18º Esta conclusión no vulnera 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 Rover", relativo al lugar de entrega de vehículos automóviles.

Como ya dijimos en nuestras resoluciones de 30 de junio de 2014 (conflicto nº 57) y de 9 de octubre de 2014 (conflicto 51), en esa sentencia del Tribunal Supremo no se dispone 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 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.>>

**SEGUNDO.-** El Abogado del Estado discrepa de la resolución dictada en el conflicto, en cuanto considera que la utilización de un depósito fiscal en Navarra constituye punto de conexión por entender que llega a dicha conclusión, a pesar de haber quedado probado que la entidad ENTIDAD 1, carece de cualquier tipo de medio, material y humano para poder realizar labores comercializadoras de venta de carburante en Navarra, con la excepción del alquiler del depósito fiscal de ENTIDAD 2.

En apoyo de su tesis entiende que deben tenerse en cuenta dos elementos determinantes de la existencia de los puntos de conexión: origen del valor añadido y puesta a disposición del bien, como indica la sentencia de esta Sala de 9 de febrero de 2016 dictada en el recurso 13/2015, en relación a un caso similar al que alude la Junta Arbitral, el relativo a su expediente 51/2012 que fue resuelto por resolución de 9 de octubre de 2014.

En relación con el primer elemento, origen de la riqueza generada en cada territorio, señala que en el supuesto de operaciones comerciales tanto a nivel de IVA como del Impuesto sobre Sociedades, el Convenio establece que el punto de conexión estará en Navarra: "en las entregas de bienes muebles corporales, cuando se realice desde territorio navarro la puesta a disposición del adquirente".

A su entender, la preposición "desde" hace referencia al lugar de que procede o se origina, a diferencia de la preposición "en" que alude al destino.

Por lo que respecta al segundo elemento determinante de la fijación del punto de conexión, la puesta a disposición, argumenta que este concepto debe ser entendido de acuerdo a lo establecido por esta Sala en su sentencia de 13 de abril de 2011, rec. 540/2009, que declaró que la puesta a disposición se produce cuando el adquirente dispone de la facultad de disponer del bien en calidad de propietario, disponga o no materialmente de él.

En definitiva, a juicio de la representación estatal, dada la actividad desarrollada por ENTIDAD 1, un comerciante al por mayor de carburantes, que adquiere el producto, dejándolo depositado en la red de almacenes que tiene por toda España, todas ellas alquiladas, para venderlo con una serie de servicios accesorios, resulta patente que todas las gestiones relativas a la comercialización se realizaban en lugar donde se concentraban sus medios materiales y humanos en los ejercicios cuestionados, teniendo lugar la puesta a disposición desde el momento en que los compradores disponen del bien, esto es, desde que contratan con ENTIDAD 1, con independencia de que tarde un tiempo en llegar a sus propias instalaciones, y de que en el momento del pedido decida si quiere que se lo transporten directamente o no.

Agrega el Abogado del Estado que no cabe olvidar que la relación existente entre ENTIDAD 2 y ENTIDAD 1 produce un hecho imponible gravado y cuya tributación corresponde a la Hacienda Territorial de Navarra, al generarse un valor añadido por parte de la primera no por parte de

ENTIDAD 1, por lo que si se reconociese un valor añadido a ENTIDAD 1 en Navarra por las operaciones que realiza ENTIDAD 2 estaríamos gravando dos veces el mismo valor, atribuyéndoselo doblemente a la misma Administración Tributaria, recalcando, por otra parte, que la AEAT no ubica el punto de conexión donde se encuentra la dirección y gestión de los negocios de ENTIDAD 1, tal como indica la Junta Arbitral Navarra en su fundamento 18, sino en el lugar donde existen medios humanos y materiales capaces de generar el valor de la operativa comercial, aunque en el caso coincida este lugar con el lugar donde se ubica la dirección y gestión de alto nivel de la entidad.

**TERCERO.-** Se opone a la pretensión formulada la Comunidad Foral de Navarra, recordando que debe estarse a lo que declaramos en la sentencia de 9 de febrero de 2016, dictada en el recurso 13/2015, en cuanto resuelve un supuesto igual al examinado; de otro lado, se apoya en la sentencia de 3 de febrero de 2016, también de esta Sala, que resuelve el recurso contencioso administrativo número 161/2015, interpuesto por la Diputación Foral de Bizkaia frente a la resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 30 de Junio de 2014, dictada en el conflicto nº 57/2012, que versaba sobre las entregas de gas y de electricidad efectuadas a los consumidores finales, que aparece confirmada porque había que entender realizadas en Navarra, a efectos del IVA, aplicando precisamente el mismo punto de conexión que en el caso que examinamos, el establecido en el artículo 33. 6. A.4º del Convenio económico.

A mayor abundamiento señala que no resulta aplicable al caso la sentencia de 13 de abril de 2011, pues se refería a la entrega de automóviles que se transportaban desde el Reino Unido hasta el lugar de su entrega a los concesionarios, efectuando una parada técnica de uno o dos días en una campa situada en Álava, en la que se interpretó que el lugar donde se producía la entrega era el lugar de facturación, por ser la factura el instrumento de transmisión del poder de disposición, sin que el extremo de la

generación de valor añadido pueda conducir a que se entienda realizada en territorio común, pues la operación a tomar en consideración es la entrega de combustible a clientes que acuden a un depósito en Navarra, debiendo tenerse en cuenta que el IVA más que gravar un valor añadido grava el consumo.

**CUARTO.-** Como señala la Junta Arbitral y reitera la Comunidad Foral de Navarra un caso similar fue resuelto al resolver aquélla el conflicto 51/2012 mediante acuerdo de 9 de octubre de 2014, que fue confirmado por esta Sala en sentencia de 9 de febrero de 2016, rec. 13/2015, al concluir que el único lugar en que se producían operaciones materiales de entrega, siendo éste el punto de conexión, era Navarra, rechazándose, además, que fuese aplicable nuestra sentencia de 13 de abril de 2011, invocada por el Abogado del Estado, en cuanto decide un supuesto completamente distinto.

En la misma línea se encuentra también nuestra sentencia de 3 de febrero de 2016, rec. 161/2015, que desestima un recurso interpuesto por la Diputación Foral de Bizkaia contra la resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 30 de junio de 2014, recaída en el conflicto arbitral 57/2012, promovido por la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra frente a la Diputación Foral de Bizkaia respecto a la tributación de las entidades ENTIDAD 3, y ENTIDAD 4, por el Impuesto sobre Sociedades y el IVA de los ejercicios 2011 y 2012, y en la que se declaró que las entregas de gas y de electricidad efectuadas a los consumidores finales por las referidas entidades se habían de entender realizadas en Navarra, cuando se encuentren situados en Navarra los contadores en que se efectúa la medición del consumo facturado.

Finalmente, en el mismo sentido se encuentra la reciente sentencia de 13 de diciembre de 2016, dictada en el recurso 37/2016 interpuesto por la Administración General del Estado contra la resolución de la Junta Arbitral de Navarra, que decide un conflicto entre la Comunidad Foral de Navarra y la

Agencia Estatal de Administración Tributaria sobre la competencia para recaudar el IVA por las operaciones de entrega de carburante por empresa radicada en territorio común, con estaciones de servicio radicadas en Navarra de ajena titularidad, a sus clientes a los que se les concede tarjeta de crédito.

**QUINTO.-** Ante esta doctrina, procede desestimar el recurso, con imposición de las costas a la parte recurrente, si bien la Sala haciendo uso de la facultad que le otorga el apartado 3 del artículo 139 de la Ley Jurisdiccional, limita su importe a la cantidad máxima 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 interpuesto por la Administración General del Estado, contra la resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 16 de julio de 2015.

2.- Imponer las costas a la parte recurrente con el límite establecido en el último Fundamento de Derecho.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén, Presidente

D. Emilio Frías Ponce

D. Jose Diaz Delgado

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José  
Navarro Sanchís

D. Juan Gonzalo Martínez Micó

D. Rafael Fernández  
Montalvo

**PUBLICACION.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, Don Emilio Frías Ponce, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mí la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.