

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 48/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

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

**TRIBUNAL SUPREMO**  
**Sala de lo Contencioso-Administrativo**  
**Sección Segunda**  
**Sentencia núm. 97/2019**

Excmos. Sres.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

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 31 de enero de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso-administrativo núm. **48/2018** interpuesto por el abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, contra la resolución de 12 de diciembre de 2017, dictada por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en el conflicto núm. 90/2015, planteado por Agencia Estatal de la Administración Tributaria contra la Comunidad Foral de Navarra, en relación con el volumen de operaciones de la ENTIDAD 1 en el período 2009-2014.

Ha sido parte demandada la COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA, representada por el procurador de los tribunales don Noel de Dorremochea Guiot y asistida por el letrado don Francisco Negro Roldán.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

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

La Agencia Estatal de la Administración Tributaria planteó ante la Junta Arbitral del Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra un conflicto de competencias frente a la Hacienda Foral cuya finalidad era “determinar el porcentaje de volumen de las operaciones realizadas por ENTIDAD 1 en territorio foral y en territorio común durante los ejercicios comprendidos entre 2009 y 2014, ambos inclusive, conforme a lo establecido en los artículos 21.A).4º y 33.6.A).4º del Convenio Económico, en la interpretación dada a los mismos por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en su sentencia de 13 de abril de 2011”.

Tal conflicto se suscitó, esencialmente, porque la Administración del Estado entendía que todas las operaciones de entregas de bienes efectuadas por ENTIDAD 1 habían de reputarse realizadas en Navarra, pues este es el único territorio en el que la empresa “contaba con medios personales y materiales suficientes para generar valor añadido”, criterio al que se oponía la Hacienda Foral, que distinguía entre entregas interiores (que habían de reputarse efectuadas “en el lugar desde que se realizó la puesta a disposición del adquirente”) y entregas intracomunitarias (que debían considerarse realizadas en el lugar de adquisición desde donde se transportan a otros países de la Unión Europea).

Tras admitirse el conflicto y cumplidos los trámites de procedimiento legalmente previstos, mediante resolución de 12 de diciembre de 2017 la Junta Arbitral declaró que:

“En las entregas interiores, debe aplicarse la regla general; y, por tanto, se entenderán realizadas en Navarra todas aquellas entregas de cerdos que ENTIDAD 1 hubiera puesto a disposición del adquirente en territorio navarro; y se entenderán realizadas en territorio común, todas aquellas entregas de cerdos que ENTIDAD 1 hubiera puesto a disposición del adquirente en ese territorio.

En las entregas intracomunitarias, debe aplicarse la regla especial; y, por tanto, se entenderán realizadas en Navarra las entregas de cerdos cuya puesta a disposición del adquirente intracomunitario hubiera requerido transporte y éste se hubiera iniciado en territorio navarro; y se entenderán realizadas en territorio común, las entregas de cerdos cuya puesta a disposición del adquirente intracomunitario hubiera requerido transporte y este se hubiera iniciado en ese territorio”.

### **SEGUNDO. El recurso interpuesto por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.**

Frente al mencionado acuerdo de la Junta Arbitral ha deducido el abogado del Estado recurso jurisdiccional ante esta Sala mediante escrito de 8 de febrero de 2017.

Admitido a trámite el mismo y recibido el expediente administrativo, se formalizó demanda mediante escrito de 23 de abril de 2018, en la que se suplicó sentencia estimatoria del recurso con condena en costas a la parte que se opusiera a la demanda en la que se anule la resolución administrativa impugnada y se declare que tanto las entregas interiores efectuadas por ENTIDAD 1 como sus entregas intracomunitarias, deben entenderse realizadas en Navarra y atribuirse a la Hacienda Tributaria Navarra en un 100%.

### **TERCERO. Contestación a la demanda de la Comunidad Foral de Navarra y falta de personación de ENTIDAD 1.**

La representación procesal de la Hacienda Foral de Navarra se opuso a la demanda mediante escrito de 28 de mayo de 2018 en el que solicitaba sentencia por la que se desestime íntegramente el recurso interpuesto por adecuarse el ordenamiento jurídico el acto impugnado.

La ENTIDAD 1, no se ha personado en el presente recurso contencioso-administrativo, pese a haber sido emplazada en forma por la Junta Arbitral dando cumplimiento a la diligencia de la Letrada de la Administración de Justicia ordenando dicho emplazamiento.

**CUARTO. Señalamiento para la deliberación, votación y fallo del presente recurso contencioso-administrativo.**

Al no haberse solicitado el recibimiento a prueba del proceso, ni haberse interesado por las partes el trámite de conclusiones, mediante providencia de la Sala se señaló para la votación y fallo del presente recurso la audiencia del día 29 de enero de 2018, fecha en la que, efectivamente, se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO. Objeto del presente recurso y hechos que han de reputarse no controvertidos.**

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la resolución dictada por la Junta Arbitral del Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra el 12 de diciembre de 2017 es o no conforme a derecho, en el bien entendido que –a través de dicha resolución- se sustancia el conflicto suscitado por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria frente a la Hacienda Foral de Navarra cuya finalidad era, sintéticamente, obtener un pronunciamiento sobre los puntos de conexión aplicables a las operaciones que realiza la ENTIDAD 1, concretamente, si sus entregas de bienes (sean internas, sean intracomunitarias) deben considerarse realizadas en territorio foral o en territorio común.

Para ello resultará imprescindible, como veremos, la interpretación de los artículos 21.A).4º y 33.6.A).4º del Convenio Económico, teniendo en cuenta algunos pronunciamientos de esta misma Sala y Sección (como los contenidos en la sentencia de 13 de abril de 2011 –recurso núm. 540/2009, citada en su favor por ambas partes-, en la de 9 de febrero de 2016, recaída en el recurso núm. 13/2015, o en la más reciente de 16 de abril de 2018, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 181/2017) sobre asuntos similares – aunque no idénticos- al que ahora nos ocupa.

Pero antes hemos de determinar cuáles son, a tenor del expediente administrativo, de la decisión de la Junta Arbitral recurrida y de las alegaciones de las partes en el presente proceso, los hechos acreditados que han de reputarse esenciales para resolver el litigio:

1. ENTIDAD 1 es una empresa radicada en Navarra y que cuenta en dicho territorio con los necesarios medios personales y materiales para realizar las actividades propias de su objeto social (el comercio al por mayor y el transporte de cerdos que, a tenor de la normativa vigente, exige su transporte de origen a destino), a cuyo efecto dispone de una nave industrial situada en MUNICIPIO 1, de diversos camiones y semirremolques y de conductores especializados en este tipo de transporte.

2. Su actividad de compraventa de ganado consiste en la puesta a disposición de su cliente –en el lugar por éste designado- de los cerdos después de ser transportados desde el domicilio del proveedor, que está situado normalmente –aunque no siempre- en territorio navarro o en provincias limítrofes.

3. En ejercicio de su giro o tráfico empresarial, y por lo que aquí interesa, vendió en los ejercicios que nos ocupan cerdos adquiridos en territorio navarro o en territorio común, encargándose de su entrega –con el transporte que fuere menester- a sus compradores, que son operadores y mataderos sitos en España o en otros países de la Unión Europea.

4. La Administración del Estado considera que el porcentaje de volumen de negocio atribuible a la Hacienda Navarra debe ser, en el período 2009-2014, del 100 por 100, por la razón esencial de que no existen en territorio común medios materiales o personales de la empresa, siendo así que el único centro de trabajo con el que cuenta ENTIDAD 1 es una nave industrial sita en Navarra, territorio en el que también se encuentran los camiones y los semirremolques con los que sus conductores realizan la actividad correspondiente.

5. La Hacienda Foral, por el contrario, entiende que la atribución a uno u otro territorio de las operaciones realizadas por la compañía debe determinarse en atención al criterio de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que obliga a distinguir entre entregas interiores (que deben reputarse realizadas en el lugar de *puesta a disposición* de los cerdos en el matadero designado por el adquirente) y entregas intracomunitarias (que han de entenderse efectuadas en el lugar en el que se encontraban los cerdos al iniciarse su transporte).

6. La Junta Arbitral, en la resolución que constituye el objeto del presente recurso, acoge, en lo esencial, este último criterio y considera, en efecto, que (i) en las entregas interiores, se entenderán realizadas en Navarra todas aquellas entregas de cerdos que ENTIDAD 1 hubiera puesto a disposición del adquirente en territorio navarro; y se entenderán realizadas en territorio común, todas aquellas entregas de cerdos que ENTIDAD 1 hubiera puesto a disposición del adquirente en ese territorio; y (ii) en las entregas intracomunitarias, se entenderán realizadas en Navarra las entregas de cerdos cuya puesta a disposición del adquirente intracomunitario hubiera requerido transporte y éste se hubiera iniciado en territorio navarro; y se entenderán realizadas en territorio común, las entregas de cerdos cuya puesta a disposición del adquirente intracomunitario hubiera requerido transporte y este se hubiera iniciado en ese territorio.

**SEGUNDO. Interpretación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Análisis de las reglas contenidas en sus artículos 21.A).4º y 33.6.A).4º.**

1. A tenor de los artículos 19 y 33 del Convenio Económico, el domicilio en Navarra es legalmente esencial para otorgar a la Comunidad Foral la competencia para la exacción de los impuestos sobre sociedades y sobre el valor añadido; sin embargo, esos mismos preceptos prescinden del domicilio como punto de conexión cuando concurren, cumulativamente, dos requisitos: el primero, que los sujetos pasivos *operen en ambos territorios*; el segundo, que su *volumen total de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de siete millones de euros*.

En estos casos, como se sigue de tales preceptos, los sujetos pasivos “tributarán conjuntamente a ambas Administraciones, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal”; y lo harán “en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión” legalmente previstos.

2. Tratándose, como aquí sucede, de entregas de bienes muebles, los artículos 21.A.4º y 33.6.A.4º de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, del Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra, fijan una regla general en virtud de la cual se entienden realizadas en territorio navarro “cuando la

puesta a disposición del adquirente se realice desde territorio navarro”, de forma que es preciso, en primer lugar y en nuestro caso, que la entrega se realice *desde* el territorio navarro para que pueda entenderse que la misma se efectúa en territorio foral.

Y la segunda regla contenida en aquellos preceptos se refiere al supuesto en el que “los bienes han de ser objeto de transporte para la puesta a disposición del adquirente”, en cuyo caso “la entrega se entenderá realizada en el lugar en que los bienes se encuentren al tiempo de iniciarse la expedición o transporte”, criterio que resulta de aplicación tanto para las entregas destinadas al interior del territorio como a otros Estados miembros y a países terceros.

**3.** Las normas prevén tres supuestos distintos (que se trate de bienes muebles corporales fabricados o transformados por quien efectúa la entrega, o entregados con instalación de elementos industriales fuera de Navarra o efectuadas por productores de energía eléctrica), que aquí no resultan de aplicación.

**4.** En nuestra sentencia de 13 de abril de 2011 (dictada en el recurso de casación núm. 540/2009, ampliamente analizada por demandante y demandada) efectuamos una primera afirmación de extraordinaria relevancia: lo esencial, en las entregas de bienes, no es necesariamente su lugar de localización, sino *“la puesta a disposición del adquirente de los mismos”*, concepto más amplio que nos permitió afirmar allí, en relación con una norma idéntica del Concierto Económico con el País Vasco, (i) que la sola circunstancia de que unas mercancías transiten por el País Vasco durante breves días, (ii) si tales mercancías no han sido fabricadas, transformadas o comercializadas en dicha Comunidad Autónoma “impide que la tributación por razón del valor añadido inherente a la comercialización y entrega de esas mercancías se pueda atribuir íntegramente” al Territorio Histórico.

**5.** La sentencia de esta Sala y Sección de 9 de febrero de 2016 (dictada en el recurso núm. 13/2015) abordó una cuestión –en relación con el Concierto Económico con Navarra - que también tiene relevancia a los efectos que ahora nos ocupan: se trataba de entregas de carburantes efectuadas desde un depósito de gas localizado en Navarra, instalación que no era propiedad de la

titular y comercializadora del carburante, y que constituía una infraestructura logística mínima (el depósito mismo en alquiler, un derecho de superficie y un trabajador), declarada “suficiente” por la Sala como para entender que el punto de conexión debía situarse en Navarra.

Razona así la indicada sentencia:

“(…) 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”.

Y concluye en los siguientes términos:

“(…) Así la cosa es evidente que el único lugar en que se producen operaciones materiales de entrega, y este es el punto de conexión, es Navarra.

(…) 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”.

**6.** El criterio sostenido en la sentencia que acaba de mencionarse ha sido reiterado en otra posterior, de 13 de diciembre de 2016, dictada en el recurso núm. 37/2016, y está presente también en un pronunciamiento anterior de esta misma Sección (la sentencia de 26 de mayo de 2015, dictada en el recurso núm. 328/2014), que ya aludió al necesario equilibrio en la atribución territorial de los impuestos cuando concurren, como es el caso, distintos ámbitos territoriales presupuestarios.

**7.** Como ya señalamos en la sentencia de esta misma Sección de 16 de abril de 2018 (dictada en el recurso de casación núm. 181/2017) en el estado actual de la jurisprudencia pueden sentarse las siguientes reglas:

- Aunque el Convenio señala que el punto de conexión para determinar la administración competente estará constituido por el lugar de *puesta a disposición* o, en ciertos supuestos, por el *lugar donde radiquen los bienes al tiempo de su expedición*, esos lugares (se hallen en territorio común o en territorio foral) no constituirán *necesariamente* el punto de conexión si las actividades en ellos realizadas son accesorias o muy poco relevantes en relación con el conjunto del proceso de producción o comercialización de los bienes, al punto de que pueda afirmarse que no incorporan valor añadido a ese proceso.

- Cabrá, pues, prescindir de aquellos lugares típicos –y acudir al contrario o a aquel en el que realmente deba entenderse que se realiza la actividad– cuando no pueda identificarse en los previstos con carácter general en la norma actuaciones de una apreciable significación, conectadas o vinculadas con los procesos de fabricación, transformación o comercialización. En definitiva, el punto de conexión será uno u otro en la medida en que se constate que en el mismo se realizan tareas de tal envergadura que permitan afirmar que son acciones *susceptibles de incrementar el valor de los bienes entregados*.

- La solución concreta dependerá, obviamente, de las particulares circunstancias de cada caso, de manera que la relevancia o la pura accesoriedad de la actuación controvertida en uno u otro territorio dependerá de los hechos constatados y, en su caso, de la actividad probatoria desarrollada al efecto por los interesados.

**TERCERO. La aplicación al caso de las reglas descritas obliga a la tributación conjunta entre ambas administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en territorio común o en territorio foral.**

1. La aplicación de la doctrina señalada en el fundamento anterior al supuesto analizado nos lleva a concluir, coincidiendo con la solución adoptada por la resolución recurrida, que las actividades desarrolladas por ENTIDAD 1 habrán de imputarse al territorio *de puesta a disposición de los bienes* con carácter general y, en ciertos supuestos en los que media el transporte de los mismos, en el del *lugar de localización* de tales bienes.

Así se desprende del tenor literal de los preceptos que resultan de aplicación, que, como ya dijimos, establecen una regla general (la “puesta a disposición del adquirente” determina el territorio competente para la operación) y una regla especial cuando los bienes han de ser objeto de transporte (“el lugar en que los bienes se encuentren al tiempo de iniciarse la expedición o transporte” será el punto de conexión aplicable).

**2.** El análisis del “valor añadido” de las operaciones realizadas por ENTIDAD 1, teniendo en cuenta nuestra jurisprudencia, abona esa misma tesis. Ello en el bien entendido que este criterio es complementario o interpretativo de las reglas contenidas en el Convenio que –como se ha dicho reiteradamente– solo se refieren a la puesta a disposición o al lugar en el que los bienes se encuentran como elementos determinantes.

Por más que en Navarra esté situada la sede de la compañía y se encuentre en dicho territorio la nave industrial en la que se hallan los medios personales y materiales con los que se dirige el negocio, no podemos considerar irrelevantes o puramente accesorias las actividades de la empresa consistentes en adquirir los cerdos (en territorio común o foral) y ponerlos a disposición, transportándolos, en el lugar designado por el comprador (situado en territorio común o foral o fuera de España).

Esas otras actividades –distintas de la gestión centralizada en territorio foral– generan también, claramente, valor añadido, pues en esos otros lugares (estén situados en Navarra o en territorio común) se efectúan cometidos tan relevantes como la recepción de la mercancía, la carga o descarga, el almacenaje, el transporte desde y hacia el lugar correspondiente o la entrega en los mataderos designados, tareas que, desde luego, no cabe calificar como accesorias o irrelevantes.

**3.** Por consiguiente, resulta forzoso distinguir –en los mismos términos que efectúa la resolución recurrida– dos supuestos:

**3.1.** En las entregas interiores habrá de estarse al lugar de *puesta a disposición*: se entenderán realizadas en territorio foral, por tanto, todas aquellas entregas de cerdos que ENTIDAD 1 hubiera puesto a disposición del adquirente en territorio navarro; y se entenderán realizadas en territorio común, todas

aquellas entregas de cerdos que ENTIDAD 1 hubiera puesto a disposición del adquirente en ese territorio.

**3.2.** Y en las entregas intracomunitarias –que requieren la salida de los bienes fuera del territorio de aplicación del impuesto sobre el valor añadido- habrá de estarse al *status loci* de los bienes cuando se inicia el transporte, de forma que se entenderán realizadas en Navarra las entregas de cerdos cuya puesta a disposición del adquirente intracomunitario hubiera requerido transporte y éste se hubiera iniciado en territorio navarro; y se entenderán realizadas en territorio común, las entregas de cerdos cuya puesta a disposición del adquirente intracomunitario hubiera requerido transporte y este se hubiera iniciado en ese territorio.

#### **CUARTO. Conclusión final y pronunciamiento sobre costas.**

Consecuencia obligada de lo expuesto es la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto por el abogado del Estado, al considerarse ajustada a Derecho la decisión de la Junta Arbitral aquí recurrida que entendió, en relación con las entregas interiores e intracomunitarias efectuadas por la actora, que procedía –como el Convenio Económico dispone- la tributación conjunta entre la Administración del Estado y la Administración Foral en proporción al volumen de operaciones realizado en territorio común o en territorio foral y a tenor de las reglas –general y especial-establecidas en dicho Convenio, de manera que habrán de imputarse aquellas entregas al territorio *de puesta a disposición de los bienes* con carácter general y, en ciertos supuestos en los que media el transporte de los mismos, en el del *lugar de localización* de tales bienes.

Y, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción, procede imponer las costas procesales a la parte recurrente y, haciendo uso de la facultad contemplada en el apartado tercero de dicho precepto legal, quedan las costas fijadas, por todos los conceptos, en un máximo de 8.000 euros para la parte recurrida.

#### **FALLO**

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

Primero. Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, contra la resolución de 12 de diciembre de 2017, dictada por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en el conflicto núm. 90/2015, planteado por Agencia Estatal de la Administración Tributaria contra la Comunidad Foral de Navarra, en relación con el volumen de operaciones de la ENTIDAD 1 en el período 2009-2014.

Segundo. Imponer las costas procesales a la parte recurrente, con el límite expresado en el último fundamento de esta resolución.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Jesús Cudero Blas

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. JESÚS CUDERO BLAS estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.