

**Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la
Comunidad Foral de Navarra**

Conflicto: 51/2012

Promotor: Comunidad Foral de Navarra

Administraciones en conflicto: Comunidad Foral de Navarra y Administración Tributaria del Estado

Objeto: Tributación en el IVA de entregas de carburantes efectuadas por ENTIDAD 1 durante los años 2011 y 2012, desde el depósito fiscal que ENTIDAD 2 tiene en la localidad de MUNICIPIO 1 (Navarra).

RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL

En sesión celebrada el 9 de octubre de 2014, la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, integrada por Antonio Cayón Galiardo (Presidente), D. Eugenio Simón Acosta y D. José-Antonio Asiáin Ayala (Vocales) y D. Christian Hidalgo Nieto (Secretario), en el conflicto de competencias nº 51, planteado por la Comunidad Foral de Navarra contra la Administración Tributaria del Estado, en relación con la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las entregas de carburantes efectuadas por ENTIDAD 1, durante los años 2011 y 2012, desde el depósito fiscal que ENTIDAD 2 tiene en la localidad de MUNICIPIO 1 (Navarra), adoptó el siguiente Acuerdo del que fue Ponente D. José-Antonio Asiáin Ayala:

I.- ANTECEDENTES

1.- Mediante un escrito presentado en la Secretaria 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 ENTIDAD 1 (ENTIDAD 1) 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 ENTIDAD 2 (ENTIDAD 2) tienen en la localidad de MUNICIPIO 1 (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 ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1 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.

2.- 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.

3.- 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 ENTIDAD 1 carecía en Navarra de personal propio; en que, para operar en 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 ENTIDAD 1 desde el depósito fiscal de ENTIDAD 2 sito en Navarra debían entenderse realizadas en territorio común y, por tanto, debían tributar en su totalidad a la Administración del Estado.

4.- 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. José-Antonio Asiáin Ayala 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.

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

6.- 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.

7.- 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.

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

II.- NORMAS APLICABLES

9.- 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

10.- 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.

11.- 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.

12.- 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 ENTIDAD 1, durante los años 2011 y 2012, desde el depósito fiscal que ENTIDAD 2 tiene en MUNICIPIO 1 (Navarra).

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 ENTIDAD 1, en su condición de comercializadora al por mayor, utiliza, previo el correspondiente acuerdo contractual, el depósito que el operador logístico ENTIDAD 2 tiene en MUNICIPIO 1 (Navarra), en el que se recepciona y almacena el carburante propiedad de ENTIDAD 1, 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 ENTIDAD 1 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.

13.- 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).

14.- Para dirimir el presente conflicto, resulta, por tanto, necesario determinar el lugar en el que el carburante comercializado por ENTIDAD 1, durante los años 2011 y 2012, desde el depósito fiscal que ENTIDAD 2 tiene en MUNICIPIO 1 (Navarra) se puso a disposición de los adquirentes.

Pues bien, consta en el expediente que ENTIDAD 1, 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 ENTIDAD 2 tiene en MUNICIPIO 1 (Navarra), el carburante propiedad de ENTIDAD 1 se mezcla con los de otros comercializadores; y que los operadores logísticos titulares de los referidos depósitos fiscales pueden agregar a esa mezcla determinados elementos que le añaden valor (aditivos, biocombustibles, etc.).

Consta asimismo en el expediente que ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1 a través de transportistas contratados por ella (en cuyo caso, ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1 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 MUNICIPIO 1, tanto en el ámbito territorial de Navarra, como en Aragón, La Rioja y parte de Cataluña; y que ENTIDAD 1, además de utilizar el mencionado depósito fiscal de MUNICIPIO 1, 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 *"ENTIDAD 3 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).4º y 33.6.a).4º 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 Rover*", 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 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 ENTIDAD 1, para la comercialización del carburante que tenía depositado en las instalaciones de ENTIDAD 2 en MUNICIPIO 1, 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 ENTIDAD 1, durante los años 2011 y 2012, desde el depósito fiscal que ENTIDAD 2 tiene en la localidad de MUNICIPIO 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.

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 ENTIDAD 1.

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

Pamplona, 9 de octubre de 2014.

EL PRESIDENTE

LOS VOCALES

Antonio Cayón Galiardo José Antonio Asiáin Ayala Eugenio Simón Acosta