

**Conflicto:** 122/2018

**Promotor:** Secretaría General de Financiación Autónoma y Local y Consejero de Hacienda y Política Financiera del Gobierno de Navarra

**Partes:** Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra

**Objeto:** Consulta sobre IVA en operaciones de exportación

## **RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONVENIO ECONÓMICO ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA**

En Pamplona, a 23 de julio de 2020, la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, integrada por don Eugenio Simón Acosta (Presidente), don José-Antonio Asiain Ayala y don Ismael Jiménez Compaired (Vocales) y doña María José Bermejo Barcos (Secretaria), en el conflicto positivo de competencias número 122/2018 planteado por la Secretaría General de Financiación Autónoma y Local y por el Consejero de Hacienda y Política Financiera del Gobierno de Navarra en relación con la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el Convenio Económico a determinadas operaciones comerciales del grupo automovilístico, adopta la siguiente resolución de la que ha sido ponente don Eugenio Simón Acosta:

### **I. ANTECEDENTES**

1º El día 26 de noviembre de 2018 tuvo entrada en la sede de esta Junta Arbitral un escrito del Consejero de Hacienda y Política Financiera de la Administración de Comunidad Foral de Navarra mediante el cual trasladaba a esta Junta Arbitral el desacuerdo con la Administración General del Estado (en adelante, AGE) en relación con la contestación a la consulta formulada por la ENTIDAD 1, y su filial ENTIDAD 2 sobre aplicación de los puntos de conexión contenidos en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio) a determinadas operaciones comerciales del grupo automovilístico. Junto con el escrito se aportan la consulta, la opinión de la AGE, las observaciones de las partes, así como dos documentos que no se aportaron por los interesados con su consulta:

unas diapositivas sobre el negocio en Argelia que después describiremos y el acuerdo marco para la gestión conjunta del negocio para vehículos GRUPO 1.

Unos días más tarde, concretamente el 11 de diciembre de 2018, se recibió en la sede de la Junta Arbitral otro escrito del Secretario General de Financiación Autonómica y Local, dando traslado asimismo del expediente de la consulta para su resolución.

### **I.1. Consulta formulada por las entidades ENTIDAD 1 y su filial ENTIDAD 2.**

2º Mediante escrito de 16 de mayo de 2018, las entidades ENTIDAD 1 (en adelante, ENTIDAD 1), y su filial ENTIDAD 2 (en adelante, ENTIDAD 2), remitieron a la Dirección General de Grandes Contribuyentes escrito mediante el que formulaban consulta relativa a la calificación fiscal del nuevo modelo de negocio de exportación de subconjuntos conocidos como “Semi-Completely Knocked-down” (en adelante SKD) a Argelia por parte de la sociedad ENTIDAD 2, exponiendo los antecedentes que resumimos a continuación.

Desde mediados de 2017, ENTIDAD 1 y ENTIDAD 3 (en adelante, ENTIDAD 3) han puesto en marcha un nuevo modelo de distribución en Argelia, sustituyendo la venta de coches completos por la de subconjuntos SKD, es decir, unidades desmontadas que se entregan a una planta en Argelia, donde se procede a su ensamblaje y montaje para conseguir un vehículo terminado que posteriormente se vende al importador.

Este nuevo procedimiento se debe a las restricciones impuestas por el gobierno argelino a la importación de vehículos y se beneficia de las ventajas que se brindan a la producción local.

Con esta finalidad, el importador ha constituido una empresa en Argelia, en la que participa ENTIDAD 3 con un 5%, que adquiere los SKD, los monta y ensambla y posteriormente los vende a la red de distribución argelina. El previo desmontaje, embalaje y exportación se concentran en Barcelona y se realizan por el mismo

proveedor, siendo ENTIDAD 1 la responsable de coordinar y centralizar la gestión y organización del proceso.

ENTIDAD 2, que es propiedad de ENTIDAD 1, implementará el sistema modelo de negocio respecto a los modelos MODELO 1 y MODELO 2. Transportará los vehículos hasta un operador logístico situado en Barcelona, el cual desmontará y embalará los SKD, los cuales serán exportados por ENTIDAD 2 a través del puerto de Barcelona.

En concreto, se opera del siguiente modo con los vehículos:

- MODELO 2: se fabrican en Pamplona y se transportan a Barcelona. El operador logístico los desmonta en unidades fragmentarias y los embala. Seguidamente los SKD son vendidos a ENTIDAD 3 en condiciones FCA MUNICIPIO 1, donde se encuentra el operador logístico. MUNICIPIO 1 es un municipio situado en la provincia de Barcelona.
- MODELO 1: ENTIDAD 2 adquiere los vehículos a ENTIDAD 3 que los pone a disposición en las instalaciones del operador logístico. Después de desmontados y embalados, se vuelven a vender a ENTIDAD 3 en condiciones FCA MUNICIPIO 1.
- ENTIDAD 2 exporta los SKD de ambos modelos a Argelia, con salida en el puerto de Barcelona.

Los servicios de desmontaje, embalaje y transporte del operador logístico suponen un coste de entre un 6% y un 7% del coste total de los vehículos.

ENTIDAD 2 es una sociedad que tributa por Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y por Impuesto sobre Sociedades (IS) a la Comunidad Foral de Navarra. En IS aplica el régimen de consolidación fiscal en el grupo representado por ENTIDAD 1.

A la vista de todo ello, las entidades consultantes desean saber “*si en la presente operativa, la actividad realizada por el operador logístico se considera la «última transformación», tiene la suficiente relevancia para entender esta operativa localizada a efectos fiscales en territorio común, o bien por el contrario, se trata de «operaciones accesorias» directamente relacionadas con las exportaciones de ENTIDAD 2 (...) con el fin de determinar su tributación en el territorio de la Administración del Estado o en territorio de la Comunidad Foral de Navarra*”.

3º El 23 de mayo de 2018, la Secretaria General de Financiación Autonómica y Local remitió al Director Gerente de la Hacienda Foral de Navarra (en adelante, HFN), entonces denominada Hacienda Tributaria de Navarra, la consulta así como la propuesta de contestación de la AGE, a los efectos previstos por el artículo 67.2.g) del Convenio.

Considera la AGE que el envío de los SKD desde Barcelona a Argelia son entregas de bienes realizadas en territorio de aplicación del impuesto que están sujetas al IVA y exentas en virtud del artículo 21 de la ley reguladora del impuesto. El lugar de realización de estas operaciones, a efectos de determinar el punto de conexión con el régimen común o el régimen foral, se contempla en el artículo 33.6 del Convenio Económico.

A la luz de este precepto, la entrega de vehículos MODELO 2 que se realiza por ENTIDAD 2, que es quien los fabrica o transforma, debe entenderse realizada en Navarra que es el territorio en que se encuentran el centro y las instalaciones fabriles. Las operaciones de desmontaje, embalaje y transporte son servicios logísticos para acondicionar la mercancía que se prestan a ENTIDAD 2 y no pueden considerarse como operaciones de transformación, sino como operaciones accesorias con las que simplemente se adapta la mercancía a las condiciones de entrega exigidas por el cliente, al que no se entrega un producto diferente de un automóvil con las mismas especificaciones, incluida la marca, que los vehículos que el grupo comercializa en otros países.

Los vehículos MODELO 1 no se fabrican en Pamplona, sino que son adquiridos por ENTIDAD 2 a ENTIDAD 3 para su posterior exportación, previo su desmontaje y embalaje como subconjuntos SKD por el operador logístico. En la medida en que estas operaciones de acondicionamiento del producto no constituyen transformación, se debe aplicar la regla residual que localiza la operación en el lugar desde donde se produce la puesta a disposición de la mercancía o donde esta se encuentre al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte. En esta tesitura, la AGE invoca la STS de 13 de abril de 2011, cuyo objeto era el conocido como “caso Rover”, que interpretó el artículo 28 del Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, similar al artículo 33 del Convenio que ahora nos ocupa. Esta sentencia dictaminó que, dada la escasa importancia en cuanto a incorporación de valor añadido de las operaciones de almacenamiento y acondicionamiento de los vehículos realizadas en territorio de Álava, desde donde se remitían a los adquirentes, las entregas debían entenderse realizadas en territorio común, donde se centralizaban las labores de comercialización de dichos vehículos. Este criterio ha sido ratificado por la más reciente STS de 16 de abril de 2018. Así pues, las operaciones que ahora estudiamos deben entenderse realizadas en territorio foral.

En cuanto a las prestaciones de servicios del operador logístico, son operaciones accesorias directamente relacionadas con exportaciones de bienes fuera del territorio de la Comunidad Europea y están exentas de IVA, en virtud de lo dispuesto por el artículo 21.5º de la Ley reguladora del impuesto, cuando concurren los requisitos legales y reglamentarios.

**4º** El Director Gerente de la HFN mostró su disconformidad con el criterio de la AGE en escrito de 27 de julio de 2018, en el que se formulan las consideraciones siguientes.

Está conforme la HFN con que la entrega de los vehículos MODELO 2 debe entenderse realizada en Navarra, donde se encuentra el centro fabril, pero no comparte el criterio de que los servicios del operador logístico sean operaciones accesorias del proceso principal de fabricación, pues su coste es relevante (6,7% del coste del bien) y es decisivo porque se trata de una condición *sine qua non* para poder realizar la

entrega, habida cuenta de las restricciones impuestas por el gobierno argelino. A pesar de todo, reconoce la HFN que ENTIDAD 2 carece de centros fabriles o de transformación en territorio común, motivo por el cual concluye aceptando el criterio de la AGE, aunque no todos sus argumentos.

Discrepa, sin embargo, la HFN sobre la calificación de las entregas de los vehículos MODELO 1, que ENTIDAD 2 adquiere a su matriz ENTIDAD 3, la cual se encarga de ponerlos a su disposición en las instalaciones del operador logístico en Barcelona. No se trata, por tanto, de bienes fabricados o transformados por quien realiza la entrega y, en consecuencia, hay que aplicar la regla relativa a la entrega de los demás bienes muebles corporales, interpretada a la luz de la STS 1.396/2018, de 16 de abril, que obliga a considerar las circunstancias concretas del caso. En el que ahora nos ocupa, ENTIDAD 2 se limita a efectuar una compra de coches ya fabricados para gestionar un proceso de desmontaje y exportación, en el que no asume riesgo alguno y tiene un margen de beneficio garantizado que cubre los costes de comercialización, coste que recupera mediante la reventa de los SKD a la matriz, *“representando los costes facturados por el operador logístico más de un 90% de todos los costes refacturados a la matriz sin incluir el coste del vehículo original, previamente adquirido cuyo valor no debe incluirse en el valor que aporta la empresa navarra”*. En este proceso, los costes o valor añadido que aporta el personal de gestión ubicado en Navarra es muy reducido (menos del 10%) respecto del valor añadido total incorporado al producto por el operador logístico, cuya intervención es del todo indispensable y decisiva para poder la entrega de los bienes.

No hay discrepancia respecto a la calificación de los servicios prestados por el operador logístico.

**5º** El 4 de octubre de 2018, la AGE comunicó su disconformidad a la HFN.

El punto principal de desacuerdo se centra en la comercialización de los vehículos MODELO 1 que ENTIDAD 2 realiza no como intermediario, sino como titular de los bienes, asumiendo los riesgos desde el momento en que los vehículos son de su propiedad. Los medios materiales y personales de ENTIDAD 2 para esa

actividad radican en Navarra, careciendo de infraestructura en territorio común para realizarla. El servicio prestado por el operador logístico es un hecho imponible distinto.

Los servicios de embalaje y acondicionamiento de la carga son, por su propia definición, accesorios y preparatorios de la exportación y por eso están exentos. Son servicios habituales en las exportaciones *“y, en el presente caso, el hecho de que el desmontaje se exija por el destino de los bienes no implica que esas actividades tengan una mayor relevancia y pierdan su carácter accesorio”*.

Sobre la calificación de los servicios del operador logístico hay acuerdo entre las administraciones contendientes, pero pone de relieve la AGE que no deben tenerse en cuenta ni incorporarse a la contestación ciertas precisiones que formula la HFN basadas en hechos no descritos ni detallados en el escrito de consulta porque el carácter vinculante de la contestación está supeditado a la veracidad y precisión de los hechos y circunstancias allí señalados.

6º Sobre estas consideraciones, extraídas del expediente de consulta que ambas partes han aportado, realiza algunas puntualizaciones la HFN en su escrito inicial, atinentes todas ellas al problema de la comercialización de los vehículos MODELO 1 comprados y revendidos por ENTIDAD 2 a ENTIDAD 3. Se trata, a su juicio, de una operación atípica que causa extrañeza por lo inusual de una compra para desmontar los vehículos y volverlos a vender al fabricante, que se pretende justificar en circunstancias ajenas al negocio, cuales son las trabas impuestas por la legislación argelina. *“Del análisis de todas estas circunstancias -dice la HFN- no habría, sino que concluir que la comercialización que realiza ENTIDAD 2 no es real y que la titularidad del vehículo por parte de ENTIDAD 2 es... artificiosa”*. El proceso de desmontaje y embalado se realiza íntegramente fuera de Navarra, pues requiere la presencia de importantes infraestructuras logísticas y portuarias, de forma que la elección de Barcelona no es irrelevante, sino un presupuesto lógico y necesario en el diseño y viabilidad económica de este tipo de operaciones comerciales.

Concluye la HFN invocando la jurisprudencia del Tribunal Supremo e insistiendo en la relevancia de las operaciones realizadas en territorio común.

## **I.2. Admisión a trámite e instrucción del conflicto**

7° El día 19 de diciembre de 2018, el Presidente de la Junta Arbitral admitió a trámite el conflicto y, mediante Resolución de 26 de febrero de 2019, emplazó a las partes para aportar documentación o pruebas.

8° Con fecha 10 de junio de 2019, la HFN aportó al expediente prueba documental consistente en informe del departamento de Administración ENTIDAD 2, relativo al personal asignado al negocio SKD en Barcelona, del que se desprende que ENTIDAD 2 tiene personal desplazado en Barcelona para atender las necesidades del negocio SKD. En concreto, desde 2017, la evolución ha sido la siguiente:

*“El proyecto se inició en octubre de 2017 (primero envíos de MODELO 1), aunque la actividad del negocio SKD tal y como la conocemos hoy, con 2 proveedores de desmontaje en Barcelona y 8 modelos afectados de 3 marcas diferentes, se realizó como tal en 2018.*

*Cuando se definieron los requerimientos de personal necesarios para la gestión del negocio desde ENTIDAD 2 en Barcelona, se estableció la necesidad de configurar un equipo de 3 personas (1 persona gestión administrativa desde Pamplona, 1 persona gestión logística en Barcelona, 1 persona gestión calidad desde Pamplona apoyando a requerimiento los procesos en Barcelona). Todo coordinado desde Pamplona bajo una gerencia.*

*Durante la primera mitad del año 2018 (dada la urgencia de iniciación del negocio), se decidió de forma transitoria subcontratar los dos primeros perfiles (más urgentes), a la espera de tener los candidatos definitivos escogidos. Se contrataron dos personas de la empresa ENTIDAD 4, que desempeñaron funciones de gestión y apoyo administrativo y logístico.*



*En mayo de 2018, se procedió a contratar como personal de ENTIDAD 2 a la persona que de forma permanente se encarga de los trabajos de la gestión logística del negocio en Barcelona (reside en Barcelona). En paralelo se canceló uno de los contratos externos.*

*Desde octubre de 2018 se trasladó desde el departamento de Calidad de ENTIDAD 2 una persona para dedicarse en exclusividad al Negocio SKD. De esta forma el equipo de SKD quedaba ya conformado por el gerente (no dedicado en exclusividad al negocio SKD), 2 empleados de ENTIDAD 2 (una persona especializada en temas de Calidad en Pamplona que se desplaza a menudo a Barcelona y una persona especializada en la gestión logística del negocio que reside en Barcelona) y un trabajador externo de la empresa ENTIDAD 4 que realiza trabajos de apoyo administrativo en Pamplona.*

*En 2019 se rescinde el contrato externo con ENTIDAD 4 y las funciones administrativas son cubiertas por el personal ya existente en el departamento de Administración de ENTIDAD 2.*

*En 2019 se inicia un proceso de formación para ambos técnicos SKD con el objeto de conseguir un nivel suficiente de polivalencia entre ambas posiciones (ambos deben ser capaces de gestionar temas de calidad y logística) de forma que ambos técnicos puedan especializarse en un único proveedor de servicios de los 2 que realizan trabajos para el GRUPO 1 en Barcelona (ENTIDAD 5 y ENTIDAD 4).”*

### **I.3. Alegaciones finales**

9° El 27 de junio de 2019 se puso el expediente a disposición de las partes para alegaciones finales, facultad de la que hicieron uso ambas partes contendientes.

10° La HFN presentó su escrito de alegaciones el 5 de agosto de 2019, reiterando los argumentos ya formulados previamente y manifestando, como ya hizo en su escrito inicial, que existe conformidad entre las partes en dos de las cuestiones

formuladas en la consulta y que, a su juicio, la Junta Arbitral solo debe pronunciarse sobre aquella en que existe desacuerdo.

11° La AGE presentó su escrito de alegaciones el 13 de agosto de 2019 y en dicho escrito reprodujo los argumentos ya esgrimidos con anterioridad, haciendo la observación de que no considera procedente incorporar a la contestación las precisiones señaladas por la HFN sobre los servicios del operador logístico porque, como ya indicó en su escrito inicial al propia AGE, la contestación de la consulta debe fundamentarse exclusivamente en los hechos descritos por el consultante.

## **II. NORMAS APLICABLES**

12° 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) La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

d) La Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LFIVA).

e) Las demás disposiciones de general aplicación.

## **III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

### **III.1. Tramitación y objeto del conflicto**

13° Esta Junta Arbitral es competente para conocer y resolver el presente conflicto, al amparo de lo dispuesto por el artículo 51.1.a) del Convenio Económico, y

se ha tramitado por el procedimiento establecido por el artículo 15 del Reglamento de la Junta Arbitral.

**14º** La consulta formulada por los interesados, cuya resolución se somete a esta Junta Arbitral, se refiere a tres cuestiones, pero la discrepancia en cuanto a la respuesta que merece se refiere solamente a uno de ellos.

En efecto, las partes no difieren en la calificación de las operaciones de venta y exportación de los vehículos MODELO 2, fabricados por ENTIDAD 2, que ambas Administraciones consideran que son entregas de bienes localizadas en Navarra, lugar donde se encuentra el centro fabril del sujeto pasivo. Corresponde, por tanto, a la Comunidad Foral de Navarra la exacción del impuesto que grava estas operaciones que, por otra parte, están exentas en virtud de lo establecido en el artículo 21.1º de la LIVA y el artículo 18.1 de la LFIVA.

También están de acuerdo en la calificación de las prestaciones de servicios realizadas por el operador logístico.

El conflicto se contrae, por tanto, a la determinación de la Administración titular de la competencia para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava las entregas de vehículos marca MODELO 1, fabricados por ENTIDAD 3 y adquiridos por ENTIDAD 2 para su desmontaje y embalado en las instalaciones del operador logístico en Barcelona, con carácter previo a su venta para la exportación realizada por ENTIDAD 2.

### **III.2. Competencia para la exacción del IVA que grava las entregas para la exportación de los vehículos marca MODELO 1**

**15º** El lugar de realización de las entregas de bienes se encuentra regulado en el artículo 36.6.A) del Convenio Económico, en el que se contienen -por lo que aquí interesa- las dos reglas siguientes:

*“6. Se entenderán realizadas en Navarra las operaciones sujetas al Impuesto de acuerdo con las siguientes reglas:*

*A) Entregas de bienes:*

*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.*

*(...)*

*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.”*

**16º** Según la AGE, las entregas de vehículos MODELO 1 efectuada por ENTIDAD 2 deben considerarse realizadas, a los efectos de determinar la competencia para la exacción del IVA que las grava, en Navarra.

Para llegar a esta conclusión, la AGE parte de la premisa de que el desmontaje y embalado de los SKD que se realiza en Barcelona no son operaciones de fabricación o transformación de los vehículos, sino simples operaciones de acondicionamiento de la mercancía para proceder inmediatamente a su exportación a Argelia en las condiciones que imponen las restricciones de la legislación argelina a la importación de vehículos. El punto de conexión aplicable al caso es, por tanto, el establecido en el ordinal 4º del artículo 33.6 del Convenio Económico: el lugar desde donde se produce la puesta a disposición de la mercancía o donde esta se encuentre al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte.

Considera la AGE que la interpretación del concepto “lugar de puesta a disposición” debe realizarse de acuerdo con lo que dictaminó el Tribunal Supremo en su sentencia 2.323/2011, de 13 de abril, en aplicación del artículo 28 del Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, cuyo contenido es igual al del artículo 33 del Convenio Económico. En esta sentencia se contemplaba el caso de unos vehículos procedentes del Reino Unido que, tras su entrada en España por el puerto de MUNICIPIO 2, se depositaban o almacenaban en una campa de la provincia de Álava, donde eran sometidos a ciertas operaciones de limpieza y acondicionado para su posterior entrega a concesionarios establecidos en territorio común. Según el Tribunal Supremo, se trataba de operaciones de escasa importancia en cuanto a incorporación de valor añadido y, por ello, no se aplicaba la regla del lugar de inicio del transporte, sino la del lugar desde donde se produce la puesta a disposición de los vehículos que, en aquel caso, se situaba en territorio común, donde se centralizaban las labores de comercialización de dichos vehículos. Se trata de una interpretación o criterio reiterado posteriormente en la STS 1.396/2018, de 16 de abril.

Aplicando esta jurisprudencia a nuestro caso, la AGE concluye que la entrega de los vehículos MODELO 1 ha de entenderse realizada en el lugar donde el sujeto pasivo, ENTIDAD 2, centraliza sus operaciones comerciales que no es otro que el territorio foral navarro donde se encuentran sus instalaciones, dado que ENTIDAD 2 no dispone de infraestructura de medios humanos o de producción en la provincia de Barcelona. Los servicios prestados por el operador logístico a ENTIDAD 2 están exentos de IVA precisamente porque son servicios accesorios y preparatorios de la exportación.

**17°** La HFN discrepa de la interpretación de la AGE y, a partir del mismo precepto (el artículo 33.6.4º del Convenio Económico) y de la misma jurisprudencia suprema, llega a la conclusión opuesta, es decir, opina que las entregas de los vehículos MODELO 1 deben considerarse realizadas en Barcelona, donde se efectúa el desmontaje y embalado de los SKD para su expedición a Argelia.

Pone el acento la HFN en la importancia de las operaciones realizadas en Barcelona, que no son meramente accesorias de la comercialización de los vehículos,

comparadas con las que se efectúan por ENTIDAD 2 desde Navarra. Según la HFN, ENTIDAD 2 se limita a efectuar una compra de coches ya fabricados para gestionar un proceso de desmontaje y exportación, en el que no asume riesgo alguno y tiene un margen de beneficio garantizado que cubre los costes de comercialización, coste que recupera mediante la reventa de los SKD a la matriz, *“representando los costes facturados por el operador logístico más de un 90% del todos de costes refacturados a la matriz sin incluir el coste del vehículo original, previamente adquirido cuyo valor no debe incluirse en el valor que aporta la empresa navarra”*. La aportación de valor añadido a los vehículos por parte del personal de gestión ubicado en Navarra es muy baja (menos del 10%) si se compara con el valor que incorpora el operador logístico a la mercancía exportada. Las operaciones que realiza dicho operador no son meramente accesorias porque el desmontaje de los vehículos y su conversión en SKD es condición ineludible para su exportación, habida cuenta de los requerimientos que impone la legislación argelina.

**18°** El problema se condensa, por consiguiente, en la mayor o menor relevancia que haya de darse a las actividades que se realizan en Barcelona en orden a determinar el lugar desde donde se produce la puesta a disposición de los bienes que se venden y se exportan a Argelia en condiciones “FCA MUNICIPIO 1”.

**La** solución del caso se encuentra en la jurisprudencia suprema que ambas partes aceptan, pero interpretan de forma diferente. Nuestra labor debe focalizarse, por ello, en determinar el modo en que dicha jurisprudencia debe aplicarse en el presente supuesto.

En la STS 2.323/2013, de 13 de abril, se discutió el caso de la entrega de vehículos Rover, procedentes de Reino Unido y almacenados en Álava antes de su entrega a concesionarios de la red de ENTIDAD 6. El problema consistía en si puede considerarse que la entrega de los vehículos por parte de ENTIDAD 6, se realizaba desde Álava por la simple circunstancia de encontrarse almacenados los mismos en MUNICIPIO 3 cuando se ordena el transporte a los concesionarios, o, por el contrario, si para determinar el territorio donde operaba el sujeto pasivo hay que

tener en cuenta el lugar donde se realizaban las operaciones de compra y venta y todas las gestiones comerciales. Dice el TS:

*“Pues bien, a juicio de la Sala, dado que la puesta a disposición se realiza en el momento en que se entiende efectuada la entrega de bienes, esto es, en el momento en que el vendedor transfiere al adquirente la facultad de disponer el bien en calidad de propietario, la entrega de los vehículos que implica la transmisión del poder de disposición de los mismos se produce cuando el vehículo es facturado al concesionario, contra el abono de su precio a ENTIDAD 6 merced a la entrega de la correspondiente documentación técnica, que hasta ese momento ha seguido en poder de ENTIDAD 6, propietaria del mismo, lo que implica a su vez que el cliente final cerraba la operación con el concesionario y abonaba a este su precio. Por tanto, para apreciar el lugar desde donde se realizaban las entregas hay que estar al lugar en donde se centralizaban las labores de comercialización de los vehículos y radicaba la sede principal, con independencia del lugar en el que física o materialmente se encontraban los bienes, por lo que habiéndose acreditado en las actuaciones que ENTIDAD 6, carecía de instalaciones en el País Vasco y que toda la actividad se desarrollaba desde sus centros de trabajo sitos en la Comunidad Autónoma de Madrid, no cabe hablar de entregas realizadas desde el País Vasco”.*

A la luz de este texto podría parecer que la consulta debe responderse en el sentido de que la entrega de la mercancía exportada debe entenderse realizada en Navarra, pero un análisis más atento de la sentencia citada conduce a la solución contraria porque no se puede prescindir de las razones por las que el Alto Tribunal se decanta por el lugar donde se realizan las operaciones de comercialización. En el fondo se encuentra presente la idea de que el almacenamiento en Álava no incorporaba valor añadido apreciable a los vehículos y que, siendo este un impuesto sobre el valor añadido, hay que tener muy presente el lugar donde se genera ese valor en orden a interpretar las reglas del Concierto Económico sobre asignación de la potestad de exacción del impuesto.

En este orden de ideas conviene recordar que, según el TS,

*“la campa de MUNICIPIO 3, tenía como única finalidad el almacenamiento de un stock de vehículos y las operaciones allí realizadas en ningún caso suponían una transformación de los mismos (..).*

*En definitiva, las instalaciones de MUNICIPIO 3 eran un simple punto logístico dentro del transporte único entre el lugar de fabricación en Inglaterra y las instalaciones de los concesionarios (..). El destino de MUNICIPIO 3 era una parada temporal de unas mercancías cuyo destino final venía predeterminado desde el Reino Unido, implicando un mero tránsito, aunque en él se hubieran realizado cuantiosas inversiones, hasta las instalaciones del adquirente.”*

Por otra parte, el TS rechaza la interpretación propugnada por la Diputación de Álava, que postulaba su territorio como lugar de entrega de los vehículos basándose en una interpretación lógica y sistemática del punto de conexión como la que interesaba la Administración del Estado porque

*“En caso contrario, nos encontraríamos que, por la sola circunstancia de que unas mercancías hayan transitado por el País Vasco durante breves días, la tributación por razón del Valor Añadido inherente a la comercialización y entrega de esas mercancías, se podría atribuir íntegramente al País Vasco; sin que la fabricación de dichas mercancías se haya producido en País Vasco, sin que tampoco se haya producido transformación de las mismas en el País Vasco, y sin que la labor de comercialización de esas mercancías haya tenido lugar en dicho territorio”.*

A la luz de todo lo expuesto, no podemos detenernos en la aparente semejanza de nuestro caso con el analizado en la sentencia. Efectivamente, se trata de casos similares en cuanto que hablamos de vehículos procedentes de otro país comunitario que se adquieren por una sociedad establecida en el territorio de aplicación del impuesto, se ubican en territorio común y desde allí se envían al comprador, previa la realización de ciertas operaciones cuya naturaleza y capacidad de generar valor añadido a los bienes objeto de entrega es precisamente la que determinará si dicha



entrega se realiza desde territorio común, como pretende la HFN, o desde territorio foral, como postula la AGE.

El Tribunal Supremo ha insistido en varias ocasiones en la relevancia de la generación de valor añadido como criterio interpretativo para determinar el punto de conexión de las entregas de bienes situados en un territorio u otro. Este problema fue ya tratado por esta Junta Arbitral en su Resolución de 9 de octubre de 2014 dictada en el conflicto 51/2012. Se discutía en aquel caso sobre el lugar de localización de las entregas de carburantes efectuadas por una sociedad desde el depósito fiscal que la ENTIDAD 7 tenía en la localidad de MUNICIPIO 4 (Navarra) y el Tribunal Supremo, confirmando nuestra resolución, dijo lo siguiente:

*“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.”* (STS 1.396/2018, de 16 de abril)

En la misma sentencia se afirma que son criterios de interpretación y aplicación de los preceptos del Convenio Económico que la aplicación de las normas tributarias debe regirse por el sentido económico real y que 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”*.

A diferencia de lo que se acordó en la STS 2.323/2011, de 13 de abril, sobre una estancia de los vehículos en Álava meramente accidental y esporádica, en el caso de la entrega de carburante del que conoció esta Junta Arbitral, el depósito, aun sin ser propiedad del sujeto pasivo, era fijo y estable y permitía *“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”*.

Otra sentencia posterior, la STS 2.595/2016, de 13 de diciembre de 2016, confirmó nuestra resolución de 9 de septiembre de 2015, recaída en el conflicto 59/2013, en la que también se planteaba el dilema de atribuir la competencia a la Administración en cuyo territorio se encontraban los surtidores desde los que se vendía el carburante o a la de ubicación de las oficinas comercializadoras de la entidad que lo suministraba al titular de la gasolinera. El fallo del alto tribunal se fundamentó, entre otros argumentos, en que, a pesar de ser el IVA un impuesto que pretende gravar el consumo, el reparto de competencias entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra se efectúa en función del origen de los bienes, es decir, el *“lugar donde se genera el valor añadido para, de este modo, realizar un cálculo lo más exacto posible de la capacidad generadora de riqueza o de valor añadido en cada territorio”*.

Volviendo sobre la STS 1.396/2018, de 16 de abril, hay que hacer notar que en ella se contiene un extracto de los pronunciamientos jurisprudenciales sobre la materia y afirma:

*“- Aunque el Concierto señala que la entrega de los bienes que deban ser objeto de transporte “se entenderá realizada en el lugar en que los bienes se encuentren al tiempo de iniciarse la expedición o transporte”, ese lugar (territorio común o foral) no constituirá necesariamente el punto de conexión si las actividades en él 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.*

- Por tanto, habrá de estarse al lugar de "puesta a disposición" de los bienes -prescindiendo de su status loci- cuando no puedan identificarse en el lugar en el que están sitios actuaciones de una apreciable significación, conectadas o vinculadas con los procesos de fabricación, transformación o comercialización. Y, a sensu contrario, el punto de conexión estará constituido por el lugar donde se encuentren los bienes (desde el que salen) cuando 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.

**19°** Pues bien, a la vista de los criterios sentados por la jurisprudencia suprema y de la calificación que el Tribunal Supremo ha realizado en los casos concretos en que los ha aplicado, debe concluirse que las entregas de los vehículos marca MODELO 1 que ahora examinamos se realiza desde territorio común, dada la relevancia que tienen, desde el punto de vista de la incorporación de valor añadido al producto, las operaciones que allí se efectúan en comparación con las que se desarrollan desde Navarra.

Convenimos, por tanto, con la HFN en que *"tal y como se puso de manifiesto en el informe de observaciones de la HTN, e incidiendo de nuevo en que ENTIDAD 2 no es fabricante del MODELO 1, el proceso llevado a cabo en Barcelona no sólo es muy relevante cuantitativamente, en cuanto representa la mayor parte y la más decisiva del valor añadido de la operación, sino que además tiene un valor cualitativo indiscutible, en la medida en la que resulta esencial, ya que sin él no sería viable la exportación a Argelia de los vehículos bajo el singular modelo de negocio elegido por dichas entidades para materializarla. Es ese peculiar modelo de negocio SKD el que*

*fundamenta y da sentido a la operativa descrita en el escrito de consulta. En definitiva, sin el SKD no sería factible exportar vehículos a Argelia”.*

20° Una última cuestión que tratar, sugerida por la AGE en sus escritos de alegaciones, se refiere a la admisibilidad o no de los documentos aportados por la HFN de donde se extraen los datos que permiten a esta realizar ciertas precisiones adicionales sobre los hechos de la consulta. Considera la AGE que solo deben tenerse en cuenta los hechos relatados en el escrito de consulta de que dimana este procedimiento, dado que el carácter vinculante de la contestación está supeditado a la veracidad y precisión de los hechos y circunstancias allí señalados.

Ciertamente, el artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no contempla expresamente la posibilidad de que la Administración tributaria destinataria de la consulta realice actuaciones específicas para concretar o matizar el relato de hechos que realiza el obligado tributario, pero tampoco lo prohíbe. Lo mismo puede decirse del artículo 94 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria que, como la ley estatal, remite a la regulación reglamentaria el desarrollo del procedimiento.

Sin embargo, si acudimos al artículo 67 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, la conclusión es muy diferente de lo que propugna la AGE. *“Durante la tramitación del procedimiento -dice este precepto- se podrá requerir al obligado tributario la documentación o información que se estime necesaria para efectuar la contestación”.*

Además, y por lo que se refiere en concreto al procedimiento ante la Junta Arbitral, el artículo 15 del RJA dispone que el conflicto sobre discrepancias en la resolución de consultas se promoverá mediante escrito al que se adjuntará, entre otros documentos, *“todos los datos e informes que permitan la formación de juicio por parte de la Junta Arbitral”.* Parece razonable que así sea cuando no se ventila solamente la

consulta formulada por un obligado tributario, sino también un conflicto entre dos administraciones sobre la respuesta que debe darse a la consulta.

#### **IV. ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN**

En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral acuerda:

1. Limitar este pronunciamiento a la cuestión de la determinación del lugar donde, a efectos de determinar la competencia para la exacción del IVA, se produce la entrega de los vehículos marca MODELO 1, única sobre la que las partes han mostrado discrepancia.
2. Declarar que la entrega de dichos vehículos se ha de entender producida en territorio común.

Se procederá a la ejecución de esta resolución mediante su notificación a las entidades que han efectuado la consulta, que deberá realizarse por las partes en conflicto.

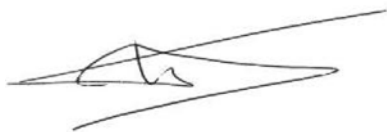
#### **V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO**

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

En el lugar y fecha del encabezamiento

EL PRESIDENTE

EL VOCAL

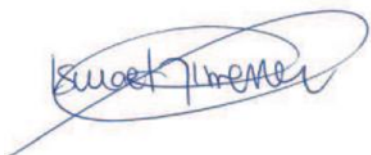


Eugenio Simón Acosta



José-Antonio Asiáin

EL VOCAL



Ismael Jiménez Compaired

LA SECRETARIA



María José Bermejo Barcos