

**Conflicto:** 85/2015, 89/2015 y 96/2016.  
**Promotor:** Consejera de Economía y Hacienda de la Comunidad Foral de Navarra, Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local y Agencia Estatal de Administración Tributaria, respectivamente.  
**Partes:** Comunidad Foral de Navarra, Administración General del Estado y Agencia Estatal de Administración Tributaria.  
**Objeto:** Proporción de volumen de operaciones en Impuesto sobre Sociedades, punto de conexión contratos llave en mano y competencia de Inspección de Impuesto sobre el Valor Añadido.

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

En Pamplona, a 15 de febrero de 2018, 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 Asiáin Ayala y doña Ana María Muñoz Merino (Vocales) y doña Natalia Conde San Martín (Secretaria), en los conflictos de competencias números 85/2015, 89/2015 y 96/2016, promovidos, respectivamente, por la Consejera de Economía y Hacienda de la Comunidad Foral de Navarra, la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local y la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre diversas cuestiones planteadas en relación con la ENTIDAD 1, adopta la siguiente resolución de la que ha sido ponente don Eugenio Simón Acosta:

### **I. ANTECEDENTES**

#### **I.1. Planteamiento de los conflictos y su acumulación**

1º El día 14 de abril de 2015 tuvo entrada en la sede de esta Junta Arbitral un escrito de la Consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo de la Comunidad Foral de Navarra, por el que se promovía un conflicto de competencias frente a la Administración Tributaria del Estado, en relación con el cambio en la proporción de volumen de operaciones correspondiente a Navarra por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2007, 2008 y 2009, del grupo de sociedades 30/96, en

el que se integra la ENTIDAD 1, derivado de las actuaciones practicadas por la Inspección estatal, contenidas en acta de conformidad de 12 de junio de 2014 (conflicto 85/2015).

**2º** Mediante escrito fechado el 14 de septiembre de 2015, la Secretaria General de Coordinación Autonómica y Local se dirigió al Presidente de la Junta Arbitral, dándole traslado del expediente de contestación a la consulta planteada por la ENTIDAD 1, para su resolución, en cumplimiento de lo dispuesto por el artículo 67.2.g) de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre (*sic*, aunque debemos entender que se refiere al artículo 67.2.g) del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de noviembre) (conflicto 89/2015).

**3º** El día 27 de junio de 2016 tuvo entrada en esta Junta Arbitral de Navarra otro escrito del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT), interponiendo conflicto de competencias frente a la Hacienda Tributaria de Navarra (en adelante, HTN) para resolver la discrepancia suscitada respecto de las actuaciones de inspección de esta última del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) de los periodos de 2010 a 2013, cuyo objeto de comprobación se limita al análisis del volumen de operaciones realizado en territorio navarro y territorio común, de la ENTIDAD 1. (conflicto 96/2016).

**4º** El día 23 de septiembre de 2016 se recibió en la sede de la Junta Arbitral de Navarra un escrito del Director Gerente de la HTN en el que se alegaba que la cuestión de fondo que debe sustanciarse por la Junta Arbitral para la resolución de los tres conflictos citados es determinar en qué punto de conexión tienen encaje las operaciones relacionadas con instalaciones productoras de energía de fuentes renovables denominadas “llave en mano”. En consecuencia y al amparo del artículo 73 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, solicitó la acumulación de los tres conflictos en un solo procedimiento.

**5º** El día 12 de julio de 2017, el Presidente de la Junta Arbitral ordenó que se notificase a la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local y a la

AEAT el escrito presentado por la HTN, emplazándolas durante quince días para formular las alegaciones convenientes a su derecho.

6º El día 13 de diciembre de 2017 el Presidente de la Junta Arbitral dictó resolución por la que se estimó la solicitud de la HTN y se acumularon los tres expedientes citados en un solo procedimiento.

## **I.2. Pretensiones de las partes**

7º En el escrito de planteamiento del conflicto 85/2015, la Vicepresidenta primera del Gobierno de Navarra y Consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo, manifestó que la ENTIDAD 1, domiciliada en Navarra, y censada en municipios de Navarra en diversos epígrafes del Impuesto sobre Actividades Económicas relacionados con la producción eléctrica, tributó por Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2007 a 2009, en régimen de consolidación fiscal en el Grupo 30/96, cuya sociedad dominante era ENTIDAD 2 domiciliada en MUNICIPIO 1(TERRITORIO COMÚN) (Madrid). La competencia de gestión e inspección del Impuesto sobre Sociedades del grupo corresponde a la AEAT.

Por otra parte, ENTIDAD 1 viene declarando como entidad dominante del Grupo IVA 507/08, sobre quien ostenta competencia de gestión e inspección la HTN.

Según afirma la Vicepresidenta, el 18 de diciembre de 2014 el Delegado Especial en Navarra de la AEAT remitió a la HTN una comunicación, acompañada de dos informes dimanantes de actuaciones inspectoras sobre el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2007 a 2009. En el acta y en el informe sobre “volumen de operaciones en el IVA entre la Comunidad Foral y territorio común”, el Delegado discrepaba del criterio de tributación de las denominadas instalaciones llave en mano aplicado por la sociedad, motivo por el cual, en el acta de inspección de 12 de junio de 2014, la AEAT había modificado los porcentajes de tributación declarados por ENTIDAD 1, reduciendo considerablemente el correspondiente a Navarra a causa de la diferente atribución de ventas de instalaciones llave en mano que, contra el criterio defendido por la AEAT, la sociedad había declarado como realizadas en Navarra en aplicación del artículo 21-A).2º del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, CEEN). Según la tesis de la AEAT se

debería haber aplicado el artículo 21.A). 5º del CEEN que alude al lugar de localización de los bienes inmuebles. ENTIDAD 1 había firmado el acta de conformidad, haciendo la salvedad de que no le incumbe el problema de la determinación de la Administración tributaria competente.

El 5 de noviembre de 2014, la Unidad de Selección de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la AEAT emitió un informe en el que concluyó que en las entregas de instalaciones llave en mano, al tener la consideración de entregas de bienes inmuebles, debe aplicarse el punto de conexión del lugar de su localización, previsto en el artículo 33.6.a). 5º del CEEN.

Con estos antecedentes, el Delegado Especial de la AEAT en Navarra había solicitado a la HTN que comprobase el volumen de operaciones de ENTIDAD 1, en los ejercicios 2010 a 2013, aplicando el punto de conexión del citado artículo 33.6.a). 5º del CEEN.

El día 16 de febrero de 2015, el Director-Gerente de la HTN dirigió a la AEAT requerimiento de inhibición a los efectos del artículo 14.1 del Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo. En este requerimiento la HTN se oponía al criterio del lugar de localización de los inmuebles aplicado en el acta instruida a ENTIDAD 1 por Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 a 2009.

El 9 de marzo de 2015, la HTN comunicó a ENTIDAD 1 el inicio de actuaciones inspectoras de comprobación del Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos 2011 a 2013.

La AEAT no contestó el requerimiento de inhibición formulado por el Director-Gerente de la HTN.

En la fundamentación jurídica del requerimiento, la Comunidad Foral de Navarra efectuó las siguientes consideraciones:

1. El problema planteado no afecta económicamente al contribuyente porque la legislación aplicable será en todo caso la misma y sólo se trata de una discrepancia sobre el modo de repartir la recaudación obtenida.

2. El cambio de la proporción atribuida a Navarra en los periodos inspeccionados por la AEAT genera para ella un saldo negativo de casi dos millones de euros que habrá de transferir a la HTN. El menor ingreso de la AEAT no se compensará con un incremento del saldo a su favor en concepto de IVA porque el porcentaje atribuido por este impuesto es ya firme por prescripción de la deuda tributaria de los periodos 2007 a 2009. Sin embargo, la aplicación del criterio de localización de inmuebles generaría un importante saldo positivo a favor de la AEAT en concepto de IVA. Para la HTN el efecto sería inverso.
3. También considera la Comunidad Foral de Navarra en su escrito de interposición del conflicto que debería haber sido la AEAT quien lo planteara, en relación con el IVA de periodos no prescritos, en caso de discrepancia con el punto de conexión aplicado por la HTN en uso de su competencia. Por este motivo califica como cautelares y provisionales su escrito de interposición del conflicto.
4. La documentación remitida por la AEAT a la HTN se considera incompleta porque no se identifican las instalaciones llave en mano analizadas por los órganos de la Inspección de la AEAT ni se ha incorporado ningún documento referente a ellas.
5. En cuanto al fondo del asunto estima la HTN que el punto de conexión está determinado por criterios económicos, pues la entrega se sitúa en el lugar en que se desarrollan las principales actuaciones de generación de valor y el límite del 15% del artículo 21.A). 2º del CEEN no se ve afectado por restricciones derivadas de eventuales cambios en la naturaleza jurídica de los bienes (muebles o inmuebles) una vez culminado el proceso de su instalación.
6. Las instalaciones llave en mano implican la entrega de elementos industriales perfectamente definidos en todas sus características técnicas, en los que cabe distinguir entre el lugar al que pueden atribuirse los trabajos relacionados con el diseño, proyecto, preparación y fabricación, y aquel otro en que se han de ubicar para poner en marcha la instalación energética.

7. El argumento esgrimido por la AEAT se basa –dice la HTN- en que los parques solares y los aerogeneradores de electricidad están unidos al terreno donde se cimientan de forma fija y son edificios a tenor del artículo 8. Dos.1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA). Así lo afirman las Consultas de la Dirección General de Tributos 312/2003, de 26 de febrero; V-2326/2007, de 31 de octubre; y V-1760/2009, de 27 de julio. A juicio de la HTN la calificación que se desprende del artículo de la LIVA no es relevante a los efectos que aquí se persiguen.

La Comunidad Foral de Navarra finaliza su escrito solicitando a la Junta Arbitral que declare que el criterio aplicado en las actuaciones inspectoras de la AEAT vulnera las normas del CEEN.

**8º** Mediante escrito registrado en la Junta Arbitral el 16 de diciembre de 2015, la AEAT se opuso a la pretensión de la HTN en el conflicto 85/2015, partiendo de la consideración de que ENTIDAD 1, es una entidad que, a efectos del Impuesto sobre Sociedades ha realizado operaciones en territorio común y foral por importe global superior a 7 millones de euros y, por tanto, tributa, con normativa de régimen común, a ambas administraciones en el marco del grupo fiscal de sociedades 30/96, tal como ya hemos indicado antes.

Es criterio de la AEAT que las entregas de instalaciones llave en mano son entregas de bienes inmuebles y se entienden realizadas en el lugar donde radican, de acuerdo con el artículo 21.A). 5º del CEEN y la doctrina administrativa de la Dirección General de Tributos.

Admite asimismo la AEAT que, a efectos del IVA, ENTIDAD 1, es sociedad dominante del grupo de entidades 507/08 y corresponde a Navarra la competencia inspectora, por lo que la Delegación Especial de la AEAT solicitó a la HTN la comprobación de los periodos 2010 a 2013 de dicho impuesto.

En la fundamentación jurídica de su escrito, la AEAT sostiene que no está prevista en la normativa vigente la interposición de conflictos con carácter cautelar y/o provisional, calificación que no merece el que ahora nos ocupa, que tiene por

objeto la diferencia de criterio sobre el punto de conexión aplicable en el Impuesto sobre Sociedades a las entregas de instalaciones industriales llave en mano.

En opinión de la AEAT, se debe aplicar al caso la regla de los bienes inmuebles porque a esa conclusión conduce la interpretación de los artículos 21.A) y 33.6.A) del CEEN según el sentido propio de sus palabras y el orden sistemático que siguen los apartados en que se subdividen ambos preceptos. La redacción del precepto demuestra que la regla de los elementos instalados es especial respecto de la general aplicable a los bienes muebles corporales y no respecto a la de bienes inmuebles y, por otra parte, los aerogeneradores y las instalaciones de producción fotovoltaica de energía eléctrica son bienes inmuebles a efectos del IVA.

La AEAT concluye sus alegaciones iniciales solicitando a la Junta Arbitral que declare que el punto de conexión aplicable a las entregas llave en mano de parques eólicos, fotovoltaicos y termosolares debe ser el del artículo 21.A). 5º del CEEN, que contempla la localización de las operaciones de entrega de bienes inmuebles.

**9º** El conflicto 89/2015 se inició en virtud de escrito de 14 de septiembre de 2015, remitido a esta Junta Arbitral por la Secretaria General de Coordinación Autonómica y Local del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, dando traslado del expediente de contestación a una consulta planteada por ENTIDAD 1, en el que se había producido desacuerdo entre la Administración General del Estado y la de la Comunidad Foral de Navarra.

La consulta versaba sobre: 1º) Si las ejecuciones de obra y puesta a disposición de parques eólicos, fotovoltaicos y termosolares contratados llave en mano son entregas de bienes a efectos del artículo 8 de la LIVA y del artículo 33.6.A). 2º del CEEN. 2º) Si se aplica el citado artículo 33.6.A). 2º aunque algunos componentes subcontratados se fabriquen por terceros fuera de Navarra. 3º) Si se entenderán realizadas las operaciones en Navarra cuando el coste de instalación o montaje no exceda del 15% de la contraprestación total.

La propuesta de contestación de la Administración General del Estado considera que es entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades del propietario, aunque no haya transmisión de propiedad; que los parques eólicos, fotovoltaicos y termosolares son bienes inmuebles; que las instalaciones de dichos parques son entregas de bienes inmuebles; y que a estas operaciones no se aplica la regla de localización en territorio de aplicación del impuesto del artículo 68.Dos.segundo de la LIVA (entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición) sino la que corresponde a la entrega de bienes inmuebles que radiquen en dicho territorio.

La Comisión Coordinadora prevista por el artículo 67 del CEEN, competente para resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el convenio económico, no llegó a un acuerdo sobre la respuesta que debía darse a la consulta formulada por ENTIDAD 1.

La posición de la HTN se basa en que el contrato de construcción llave en mano requiere que el contratista realice diversos trabajos en varias fases: diseño, preparación y redacción de proyectos de ingeniería, fabricación y construcción de equipos e instalaciones, y suministro, montaje, puesta en marcha e instalación definitiva de los equipos en el lugar determinado por el cliente. En estos contratos es normal que la transferencia de propiedad se produzca al final de la obra y tras las pruebas de funcionamiento. En este contexto, entiende la HTN que el hecho de que la obra final sea o no un bien inmueble es poco relevante, ya que lo decisivo es el itinerario y las fases de construcción de los equipos, así como su instalación y el montante o valor añadido que importa cada fase.

La construcción de un parque eólico –dice la HTN- “trae causa de un contrato de arrendamiento de obra que comprende todos los suministros de materiales y prestaciones necesarios para la construcción y puesta en explotación del antedicho parque” y comprende la fabricación y puesta en marcha de los aerogeneradores, el suministro e instalación de las torres de medición permanentes, las instalaciones eléctricas interiores, y la obra civil de plataformas y zanjas para la ubicación de aerogeneradores. La propiedad de los aerogeneradores solo se transmite con el certificado de aceptación provisional del parque y una vez efectuado el último pago,



si bien los efectos de la transmisión se retrotraen hasta la fecha de formalización del contrato.

La construcción de parques termosolares se basa en un contrato que comprende el diseño, la ingeniería, el suministro, la construcción, la inspección, la puesta en marcha y las pruebas de la planta.

De todo ello, la HTN deduce que estos contratos no pueden asimilarse ni subsumirse en la simple entrega de un bien inmueble, sino que “encajan en el concepto de entregas de bienes que requieren una intensa preparación anterior y una instalación posterior” y “no puede obviarse que se trata de la entrega de un elemento industrial complejo en cuanto a su diseño y fabricación, que necesita una instalación o montaje”.

Por tanto, la consulta debe responderse, siempre según el criterio de la HTN, en el sentido de que las ejecuciones de obra que nos ocupan son entregas de bienes a efectos del IVA, pero es importante destacar que implican unos complejos procesos de preparación necesarios que “integrarán y configurarán, en esencia, la instalación industrial objeto del encargo”. Resulta aplicable el artículo 33.6.A).2º del CEEN aunque la adquisición de ciertos componentes subcontratados sean fabricados por terceros fuera de Navarra pues el suministro y el montaje son fundamentos básicos del contrato, se trata de elementos industriales perfectamente individualizados, el suministrador se compromete a que los elementos industriales alcancen una eficiencia y producción mínima y se ha de dar prioridad a la regla especial del ordinal 2º del precepto frente a la regla general del ordinal 5º. Y, en fin, las operaciones mencionadas se han de considerar realizadas en Navarra si el coste de instalación no excede del 15% del total de la contraprestación.

**10º** El conflicto 96/2016 tuvo entrada en la Junta Arbitral el día 27 de junio de 2015 a instancia del Director General de la AEAT que pretende que se resuelva la discrepancia suscitada respecto de las actuaciones de la Inspección de la HTN dirigidas a la comprobación del volumen de operaciones en el marco del IVA de los periodos 2010 a 2013.

En el escrito, además de relatar otros hechos ya expuestos en esta resolución, se afirma que, el 8 de diciembre de 2016, la Delegación Especial de la AEAT en Navarra recibió de la HTN un informe sobre cifra relativa de ENTIDAD 1 en el periodo 2010 y un acta de conformidad respecto al IVA de los periodos 2011 a 2013. En estos documentos se modifica la cifra relativa declarada por ENTIDAD 1, por considerar que la entrega llave en mano de plantas de generación termoeléctrica o a partir de la biomasa y de parques eólicos se rige por el apartado 2º de artículo 33.6.a) del CEEN.

Tras referirse a la cumplimentación de los trámites previos a la interposición del conflicto y a la competencia de la Junta Arbitral para resolverlo, la AEAT expone los fundamentos jurídicos de su pretensión, que coinciden con los ya desarrollados en los conflictos 85/2015 y 89/2015, y solicita que se declare que, a efectos de determinar el volumen de operaciones de entregas llave en mano de instalaciones de parques eólicos, fotovoltaicos y termosolares en los ejercicios 2010 a 2013 del IVA, debe aplicarse el artículo 33.6.a).5º del CEEN.

### **I.1. Periodo de instrucción**

**11º** Durante el periodo de instrucción, para el que fueron emplazadas las partes en los tres procedimientos reseñados mediante resoluciones de fechas 1 de septiembre de 2016 (conflictos 85/2015 y 89/2015), y 24 de junio de 2017 (conflicto 96/2016), las partes no aportaron por iniciativa propia nuevos documentos o pruebas.

**12º** El Presidente de la Junta Arbitral acordó, el día 12 de julio de 2017, requerir a la AEAT y a la HTN para que aportasen al expediente el modelo de contrato “llave en mano” que ha dado lugar a la discrepancia entre Administraciones respecto del punto de conexión aplicable a las entregas de instalaciones de generación de electricidad.

El día 9 de agosto de 2017, el Delegado Especial de la AEAT en Navarra remitió el contrato solicitado, de fecha 18 de marzo de 2008, que lleva por título “contrato de obra «llave en mano» para el diseño, la ingeniería, el suministro, la construcción, la inspección, la puesta en marcha y las pruebas de una planta de generación solar termoeléctrica en Badajoz”. En el contrato intervienen como partes una entidad que recibe el nombre de “propietario” y ENTIDAD 1, denominada “contratista”. El primero es promotor del proyecto de construcción y explotación de una planta de generación solar termoeléctrica y llega a un acuerdo con el contratista para que éste “realice los trabajos de diseño, ingeniería, suministro, construcción, inspección, puesta en marcha y pruebas de la planta”, que dispone de punto de conexión para evacuación de la energía, licencia medioambiental y autorización administrativa para llevarla a cabo.

El contrato incluye el diseño básico y la ingeniería de detalle de todos los sistemas de la planta; el acopio, fabricación y suministro de todos los equipos, repuestos, elementos y construcciones generales e instalaciones necesarias para que funcione la planta; la construcción, el montaje, la supervisión y la dirección facultativa de la planta; la realización de las pruebas anteriores a la puesta en marcha, el periodo de estabilización y las pruebas de garantías técnicas; la formación del personal y el suministro de toda la documentación necesaria para la operación y el mantenimiento de la planta; y, en fin, cualquier otra tarea similar que se precise para asegurar el correcto funcionamiento y rendimiento de la instalación.

En la cláusula 20 del contrato se establece que la transferencia al propietario de la propiedad de los equipos y componentes se producirá en el momento del levantamiento del acta de recepción provisional, siempre y cuando se hayan efectuado los pagos correspondientes. En ese mismo momento, el propietario asume el riesgo de los elementos que se le entregan, siendo el contratista responsable del cuidado y la conservación de la planta hasta esa fecha.

Según la cláusula 17, la recepción provisional se producirá después de que el contratista haya completado todos los trabajos, se hayan superado con éxito todas

las pruebas y el contratista haya prestado de manera plena y completa los servicios de formación del propietario y obtenido todos los permisos, autorizaciones y licencias que sean necesarios.

**13º** Unos días más tarde, concretamente el 29 de agosto, se recibió en la Junta Arbitral la contestación de la HTN al requerimiento, aportando cuatro contratos de obra llave en mano que tienen por objeto, respectivamente una planta de generación solar termoeléctrica en la provincia de Badajoz, una planta de generación eléctrica a partir de biomasa en la provincia de Cáceres, un parque eólico en la provincia de Lleida y una planta de generación solar termoeléctrica en la provincia de Córdoba.

Los dos contratos de generación solar termoeléctrica son sustancialmente iguales al que hemos analizado en el párrafo precedente.

El contrato de generación eléctrica a partir de biomasa comprende el diseño, la construcción y puesta en marcha de una planta de generación eléctrica mediante combustión de biomasa en condiciones “llave en mano”, cuya propiedad y riesgos se transferirán al propietario en el momento de levantamiento del acta de recepción provisional, circunstancia que se producirá cuando se hayan completado todas las obras, esté la planta libre de defectos y se hayan completado todos los ensayos y hayan finalizado con éxito las pruebas de garantías técnicas.

El objeto del contrato sobre el parque eólico es el suministro de dicho parque, incluyendo la obra civil, las instalaciones eléctricas interiores de media tensión y el suministro, montaje y puesta en marcha de determinado número de aerogeneradores y sus equipos asociados. La transferencia de la propiedad de todos los efectos se produce en el momento de la firma de la aceptación provisional del parque y una vez efectuado el último pago. La recepción provisional tendrá lugar tras la inspección y aceptación de cada uno de los generadores en las condiciones previstas en la cláusula octava del contrato.

## **I.1. Alegaciones finales**

**14º** Puesto de manifiesto el expediente, la HTN presentó alegaciones finales en el conflicto 85/2015 en las que añade algunas consideraciones nuevas

como la de que no procede modificar los porcentajes de volumen de operaciones como ha hecho la AEAT, dado que ésta no ha efectuado un examen particularizado de las operaciones declaradas por el obligado tributario. Además, se refiere a los criterios de interpretación aducidos por la AEAT diciendo que la interpretación literal no permite excluir los inmuebles de la regla de las entregas con instalación o montaje y que sistemáticamente esta regla está incluida en el epígrafe relativo a bienes muebles corporales que comprende tanto los muebles como los inmuebles. Utiliza también el criterio de los antecedentes legislativos constituidos, a su juicio, por el artículo 68. Dos.2ª de la LIVA, que permite entender que la regla de la entrega con instalación o montaje se aplica también a los bienes inmuebles. En fin, en una especie de argumento por reducción al absurdo, dice la HTN que la interpretación de la AEAT dejaría sin contenido el punto de conexión de las entregas con instalación o montaje por “resultar complicado, cuando no imposible, llegar a encontrar en la realidad la existencia de algún supuesto aplicativo de la misma que afecte a bienes muebles corporales”.

**15º** Con posterioridad tuvo entrada en la Junta Arbitral un escrito de la AEAT, con el que se aportó un documento de la Unión Europea titulado “Notas explicativas sobre las normas de la Unión Europea referentes al lugar de realización de las prestaciones de servicios relacionados con bienes inmuebles a efectos de IVA, que entrarán en vigor en 2017”. El Presidente de la Junta Arbitral ordenó notificar dicho escrito y documento anexo a la HTN, emplazándola durante 15 días para presentar las alegaciones que estimase oportunas.

La HTN formuló alegaciones frente al documento presentado por la AEAT sin solicitar su inadmisión a pesar de calificarlo de extemporáneo, motivo por el cual el Presidente de la Junta Arbitral acordó admitirlo en resolución de 5 de febrero de 2018.

## **II. NORMAS APLICABLES**

**16º** 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 (en adelante, CEEN).

b) Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo (en adelante, RJA)

c) Las demás disposiciones de general aplicación.

### **III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

#### **III.1. Competencia de la Junta Arbitral**

**17º** En virtud de lo dispuesto en los artículos 51.1 y 67.2.g) del CEEN, esta Junta Arbitral es competente para conocer y resolver este conflicto.

#### **III.2. Sobre la documentación presentada por la HTN en alegaciones finales**

**18º** Antes de entrar en el análisis de la cuestión de fondo es preciso adoptar una decisión sobre la admisibilidad del documento aportado por la AEAT con su escrito fechado el 27 de octubre de 2017, en los expedientes de los conflictos 85/2015 y 96/2016. Se trata de un documento de la Comisión Europea titulado “Notas explicativas sobre las normas de la UE referentes al lugar de realización de las prestaciones de servicios relacionados con bienes inmuebles a efectos de IVA que entrarán en vigor en 2017”.

A estos efectos conviene recordar el criterio flexible que viene aplicando esta Junta Arbitral en materia de admisión de documentos presentados fuera del periodo de instrucción. En anteriores resoluciones hemos invocado los principios que se contienen en los artículos 269 y 270 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, pero moderando su alcance a fin de adaptarlos a las características propias del procedimiento administrativo. Dijimos en la Resolución dictada en el conflicto 34/2011 que *“los principios citados son extensibles al procedimiento administrativo, menos riguroso en cuanto a formalidades. Tampoco debe perderse de vista que las decisiones legalmente adoptadas en esta vía en materia de procedimiento pueden condicionar el objeto y el desarrollo de eventuales procesos ante la jurisdicción, por lo que nuestra interpretación de los preceptos antes citados debe realizarse con ese espíritu flexible, moderador del formalismo y de respeto a los derechos fundamentales”*.

La HTN, en el emplazamiento extraordinario de alegaciones que se concedió a estos efectos, no solicitó la inadmisión del escrito y documento presentados por la AEAT y, en consonancia con ello, el Presidente de la Junta Arbitral acordó dejarlos unidos al expediente.

Además, se trata de un texto publicado por la propia Unión Europea en el año 2015, con el título "*Explanatory notes on EU VAT place of supply rules on services connected with immovable property that enter into force in 2017*", al alcance de cualquiera en la siguiente dirección de internet:

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/explanatory\\_notes\\_new\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/explanatory_notes_new_en.pdf)

### **III.3. Otros desacuerdos formales**

**19º** Se ha planteado asimismo la cuestión formal de si debería haber sido la AEAT quien interpusiera el conflicto número 85/2015, motivo por el cual la HTN calificó de cautelar y provisional su iniciativa, provocada por la comunicación remitida por el Delegado Especial en Navarra de la AEAT el día 18 de diciembre de 2014.

En opinión de la AEAT no cabe calificar de cautelar y/o provisional la interposición de este conflicto porque no está prevista esta figura en la normativa vigente.

Carece de relevancia y, por tanto, no es necesario entrar en el examen de esta controversia porque, sea en un expediente o en otro, lo cierto es que ambas partes han manifestado su voluntad de que se tramite un procedimiento arbitral en el que se dilucide la discrepancia que entre ambas existe acerca del punto de conexión o criterio de atribución de competencia en materia de entregas de bienes con instalación de elementos industriales que finalmente quedan incorporados como partes inseparables de un bien inmueble.

**20º** Por otra parte, la HTN ha censurado a la AEAT el hecho de no haber identificado las instalaciones llave en mano analizadas por los órganos de la

Inspección de la AEAT ni haber incorporado ningún documento referente a ellas, a lo que hay que contestar que ninguna obligación tenía la AEAT de hacerlo, ni es requisito para que una parte inicie un procedimiento de conflicto el hecho de que la contraria le haya proporcionado previamente toda la documentación que obre en su poder.

#### **III.4. Sobre el fondo del asunto**

**21º** Los tres conflictos acumulados en este procedimiento tienen por objeto principal la determinación del punto de conexión aplicable, tanto en el Impuesto sobre Sociedades como en el Impuesto sobre el Valor Añadido, a las entregas de instalaciones “llave en mano”. Se discute si ha de acudirse a la regla aplicable a las entregas de bienes con instalación de elementos industriales [artículos 21.A). 2º y 33.6.a). 2º del CEEN] o a la de entregas de bienes inmuebles [artículos 21.A). 5º y 33.6.a). 5º del CEEN]. En ambos impuestos la respuesta ha de ser la misma al ser idéntica la regulación contenida en los citados artículos 21 y 33 del CEEN.

En el caso de entregas de bienes con instalación de elementos industriales dicen los citados preceptos que “se entenderán realizadas en territorio navarro si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación”.

En cambio, tratándose de entregas de inmuebles éstas se entenderán realizadas en Navarra cuando los inmuebles estén situados en territorio navarro.

**22º** Como hemos expuesto en los antecedentes, la HTN esgrime una serie de argumentos que tienen como común denominador el hecho de que el valor añadido de la operación debatida se ha generado principalmente en Navarra sin que sean, a su juicio, relevantes los eventuales cambios en la naturaleza jurídica de los bienes (muebles o inmuebles) una vez culminado el proceso de su instalación. En su opinión, en la entrega llave en mano se ha de distinguir entre el lugar al que pueden atribuirse los trabajos relacionados con el diseño, proyecto, preparación y fabricación, y aquel otro en que se han de ubicar tales elementos para poner en marcha la instalación energética. De otro lado, el hecho de que los parques solares y los aerogeneradores de electricidad estén unidos al terreno donde se cimentan de



forma fija y sean edificios a tenor del artículo 8. Dos.1º de la LIVA es, según su criterio, irrelevante para la aplicación del CEEN.

Se aprecia en la tesis defendida por la HTN un notable esfuerzo argumental que carece, a nuestro juicio, de suficiente soporte legal.

**23º** Frente a interpretaciones creativas que se apartan del texto legal, hay que anteponer siempre el significado gramatical de la ley cuando es claro y no comporta infracción o vulneración de principios o normas superiores del ordenamiento.

En opinión de esta Junta Arbitral, el texto del CEEC es claro en cuanto a que contempla de forma diferenciada la entrega de bienes inmuebles respecto de los de otra naturaleza. Tanto el artículo 21.A) como el artículo 33.1.a) del CEEN contemplan separadamente la entrega de bienes muebles corporales y la entrega de bienes inmuebles. El texto de ambos preceptos, en la parte que aquí puede interesar, dispone que se entenderán realizadas en Navarra las entregas de bienes en los siguientes casos:

*“1º 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.*

*2º Si se trata de entregas con instalación de elementos industriales fuera de Navarra, se entenderán realizadas en territorio navarro si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación.*

*Correlativamente, no se entenderán realizadas en territorio navarro las entregas de elementos industriales con instalación en dicho territorio, si los trabajos de preparación y fabricación de dichos elementos se efectúan en*

*territorio común y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación.*

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

*4º 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.*

*5º Las entregas de bienes inmuebles, cuando los mismos estén situados en territorio navarro.”*

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

Frente a tan clara expresión legal no es lícito forzar los argumentos o razones para llegar a conclusiones diversas a las que nos conduce por sí sólo el texto de la ley sin que haya más motivo para alcanzar una solución diversa que el de considerar que podría ser más adecuado a la finalidad de la norma atender al lugar donde supuestamente se ha generado el valor de los elementos incorporados al bien inmueble, valor que puede haber sido creado en Navarra o no. Si fuese así, no sería lógico que en el ordinal 1º se opte por el lugar del último proceso de fabricación cuando la empresa tiene centros fabriles dentro y fuera de Navarra.

Alega la HTN que el hecho de que la obra final sea o no un bien inmueble es poco relevante, ya que lo decisivo es el itinerario y las fases de construcción de los equipos, así como su instalación y el montante o valor añadido que importa cada fase. En esta afirmación parece latir la idea de que todo el valor de los equipos se ha generado en Navarra, pero esta suposición no es correcta porque en sentido estricto a Navarra sólo cabría atribuir el valor añadido incorporado por la empresa residente en Navarra siempre que tenga en Navarra su centro de producción, pero

no necesariamente el valor de todos los elementos que dicha empresa haya adquirido a terceros. Por lo tanto, la interpretación de la HTN, sólo aparentemente bien fundada en lo que podría ser el espíritu o finalidad de la ley, no es sostenible frente al texto legal que establece otro criterio igualmente razonable para distribuir el poder tributario entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

Nos encontramos, por tanto, ante la entrega de un bien inmueble que ha de entenderse realizada en el lugar en que éste se encuentra. Esta conclusión es, por añadidura, coherente con los términos del contrato, según el cual el poder de disposición se transfiere en el momento en que la instalación está terminada. Más exactamente, la propiedad y riesgos de las instalaciones se trasladan al propietario en el momento de levantamiento del acta de recepción provisional, circunstancia que se produce una vez concluidas todas las obras, cuando la planta esté libre de defectos y se hayan completado todos los ensayos y hayan finalizado con éxito las pruebas de garantías técnicas. En ese momento lo que se entrega es un bien inmueble, cualquiera que sea la perspectiva desde la que se contemple: la del Derecho civil o la de la legislación reguladora del IVA.

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

En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral declara:

1º. De acuerdo con los artículos 21 y 33 del CEEN, las entregas de instalaciones llave en mano que son objeto de este conflicto, efectuadas por ENTIDAD 1, se han de calificar como entregas de bienes inmuebles realizadas en Navarra o en territorio común, según cuál sea el lugar donde se ubican las instalaciones.

2º. El punto de conexión del lugar de situación de los inmuebles se aplica incluso cuando algunos componentes subcontratados se fabriquen por terceros fuera de Navarra.

Y, de acuerdo con lo anterior, la Junta Arbitral acuerda que los porcentajes de volumen de operaciones atribuibles a la AEAT y a la HTN deberán ser modificados por el órgano competente de la aplicación de cada uno de los dos impuestos afectados, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido, para

adecuarlos al criterio de distribución competencial indicado en el precedente ordinal 1º.

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

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra él, 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

LOS VOCALES

Eugenio Simón Acosta

José Antonio Asiáin Ayala

Ana María Muñoz Merino