

REC.ORDINARIO(c/a) Num.: 540/2009

Votación: 06/04/2011

Ponente Excmo. Sr. D.: Emilio Frías Ponce

Secretaría Sr./Sra.: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

SENTENCIA

TRIBUNAL SUPREMO. SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO SECCIÓN: SEGUNDA

Excmos. Sres.:

Presidente:

D. Rafael Fernández Montalvo

Magistrados:

D. Juan Gonzalo Martínez Micó

D. Emilio Frías Ponce

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Ramón Trillo Torres

En la Villa de Madrid, a trece de abril de dos mil once.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el recurso contencioso-administrativo nº 540/2009, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que por Ley ostenta, contra la resolución de 19 de junio de 2009, adoptada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, por la que acuerda declarar que la Administración competente para la exacción del IVA por las operaciones

interiores de entregas de bienes efectuadas por ENTIDAD1, desde enero de 1990 hasta diciembre de 2005, corresponde a la Diputación Foral de Álava.

Ha sido parte recurrida la Diputación Foral de Álava, representada por la Procuradora Doña NOMBRE Y APELLIDOS1 y dirigida por el letrado D. NOMBRE Y APELLIDOS2.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Suscitado conflicto de competencias por la Diputación Foral de Álava, ante la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con el País Vasco, mediante escrito presentado el 14 de marzo de 2008, frente a la Administración del Estado, en relación con la determinación del porcentaje de tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a cada Administración, de la ENTIDAD1, respecto a los vehículos MARCA1 y MARCA2 comercializados en España, de los periodos de liquidación comprendidos entre enero de 1990 y diciembre de 2005, la referida Junta; en resolución de 19 de junio de 2009, acordó:

Primero.- Declarar que la Administración competente para la exacción del IVA por las operaciones interiores de entregas de bienes efectuadas por ENTIDAD1, desde enero de 1990 hasta diciembre de 2005 corresponde a la Diputación Foral de Álava. Segundo.- Declarar que la Administración competente para la exacción del IVA por las importaciones efectuadas por ENTIDAD1, entre enero de 1990 y diciembre de 1992 corresponde a la Administración del Estado. Tercero.- Declarar que la Administración competente para la exacción del IVA por las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas por ENTIDAD1 desde enero de 1993 hasta diciembre de 2005 corresponde a la Diputación Foral de Álava".

SEGUNDO.- Contra dicha resolución, el Abogado del Estado interpuso recurso contencioso administrativo ante esta Sala, formalizando demanda con

la súplica de que se dicte sentencia estimatoria, que anule la resolución impugnada, y, en su lugar:

"1º) Se declare que procedía la inadmisión del conflicto planteado ante la Junta Arbitral por la Diputación Foral de Álava, por extemporaneidad, así como la declaración de caducidad de la acción procesal correspondiente; sin perjuicio del derecho sustantivo que, en su caso, pueda ejercitarse por otras vías procesales permitidas por el Ordenamiento Jurídico.

2º.- Se declare la prescripción de la acción de la Diputación Foral de Álava para reclamar el reembolso o la compensación de los importes de IVA de autos que hubieran sido autoliquidados y/o ingresados con anterioridad al mes de noviembre de 1999.

3º- Se reconozca que la Administración del Estado es la competente para la exacción del IVA correspondiente a las operaciones interiores de entrega de vehículos efectuadas por ENTIDAD1, así como a las importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los mismos, durante los ejercicios de autos.

4º.- Con carácter meramente subsidiario y cautelar, se declare que la Administración competente para la exacción del IVA por las operaciones interiores de entrega de vehículos efectuadas por ENTIDAD1, y en la proporción que legalmente corresponda, para la del IVA correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias de dichos bienes, durante los ejercicios de autos, sería la Diputación Foral de Guipúzcoa; sin perjuicio de la prescripción de la acción de dicha Diputación Foral para reclamar el reembolso o compensación de dicho IVA frente a la Administración del Estado, en los términos que legalmente procedan".

TERCERO.- Conferido traslado a la Diputación Foral de Álava para el trámite de contestación a la demanda, interesó sentencia por la que se

desestime íntegramente el recurso, ratificando la conformidad a Derecho de la decisión de la Junta Arbitral objeto de impugnación.

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

QUINTO.- Evacuado el trámite de conclusiones por las partes, se señaló para el acto de votación y fallo la audiencia del día 6 de abril de 2011, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

SEXTO.- En la tramitación del presente recurso se han observado las prescripciones legales.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. EMILIO FRÍAS PONCE,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El acuerdo impugnado de la Junta Arbitral del Concierto del País Vasco de 19 de junio de 2009 rechazó, en primer lugar, la extemporaneidad del planteamiento del conflicto por la Diputación Foral de Álava, opuesta por la AEAT en su escrito de alegaciones, por entender que se había suscitado ante la Comisión Coordinadora prevista en el Concierto de 1981 el 20 de diciembre de 1994, encontrándose pendiente de resolución al tiempo de la constitución efectiva de la Junta Arbitral.

Asimismo desestimó la prescripción alegada de los importes reclamados por la Diputación Foral de Álava correspondientes a los periodos de liquidación que abarcan desde enero de 1990 hasta noviembre de 1999, por existir actos interruptivos llevados a cabo por el presunto acreedor, con conocimiento de la Administración del Estado, al haberse planteado la discrepancia el 20 de diciembre de 1994, y de la propia sociedad al haberle requerido en septiembre de 1994 y el 24 de noviembre de 1998 la Diputación Foral para que presentase las declaraciones-liquidaciones tanto del IVA como del Impuesto sobre

Sociedades en el territorio histórico por considerarse competente, lo que motivó una consulta tributaria a la Administración del Estado el 21 de diciembre de 1998 y su contestación en 19 de febrero de 1999, lo que es reconocido por el propio Ministerio en informe emitido por la Secretaria General de Política Fiscal Territorial y Comunitaria de 28 de octubre de 2002.

Finalmente, en cuanto al fondo, acepta el criterio defendido por la Diputación Foral de que las entregas de los vehículos a ENTIDAD2, primero, y a los concesionarios, luego, se realizaban desde MUNICIPIO1 (Álava), lugar en el que se encontraban al tiempo de iniciarse el transporte, por lo que a efectos de determinar el lugar de realización resultaba aplicable el punto de conexión del artículo 28.cinco.A) del Concierto de 1981 (en la redacción dada por la Ley 49/1985, de 27 de diciembre), y del artículo 28 uno A) 1ª del Concierto aprobado por la Ley Orgánica 12/2002, de 23 de mayo.

Sin embargo, no se acepta el porcentaje del 95 por 100 del volumen de operaciones reclamado, que ascendía a IMPORTE1 Euros, por no haberse aportado prueba del mismo, sin perjuicio de su determinación por las Administraciones en conflicto en ejecución de la resolución.

SEGUNDO.- En la demanda se cuestiona, en primer lugar, la fundamentación dada por la Junta Arbitral para admitir el planteamiento del conflicto presentado por la Diputación de Álava en 14 de marzo de 2008, en cuanto no tiene en cuenta el plazo del mes establecido por el artº 13.2 del R.D. 1760/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que entró en vigor el 17 de enero de 2008.

La Abogacía del Estado considera errónea la interpretación que mantiene la Junta Arbitral al defender que debe tramitar cualquier conflicto que se hubiere promovido con anterioridad a la fecha de su efectiva constitución, esto es, antes del 4 de abril de 2008.

En efecto, alega que, respecto de los conflictos que ya estaban en tramitación antes de la entrada en vigor del Reglamento de la Junta, el plazo del mes debía cuando menos computarse desde el propio 17 de enero de 2008, sin que pueda admitirse que, con la sola excusa de que no existe una norma transitoria específica, se dejó de aplicar la norma reglamentaria en vigor a un determinado conflicto, fijando como fecha relevante a estos efectos, en lugar de la propia entrada en vigor del Reglamento de la Junta Arbitral, la fecha de la constitución efectiva de la misma, ya que al margen de que esta fecha constituye un mero dato interno de funcionamiento de las sesiones de los vocales designados, lo cierto es que los servicios de la Junta Arbitral, y, en particular, los servicios de recepción y registro, hacía meses que se encontraban en perfecto funcionamiento, y los vocales habían sido ya designados por la Comisión Mixta del Concierto, e incluso su nombramiento había sido oficialmente publicado tanto en el BOE como en el del País Vasco, desde septiembre de 2007.

La extemporaneidad alegada no puede prosperar, al compartir la Sala el criterio que viene manteniendo la Junta Arbitral respecto a los conflictos que se encontraban pendientes de solución al tiempo de su constitución, al no tratarse, en realidad, de nuevos conflictos, a los que podía ser aplicable el plazo de un mes establecido en el Reglamento, sino de conflictos surgidos con anterioridad, como ocurre en este caso, al haberse planteado ante la Comisión Coordinadora prevista en el Concierto de 1981 el 20 de diciembre de 1994 sin que se hubiera llegado a un acuerdo.

Así lo hemos reconocido expresamente en la sentencia de 22 de abril de 2010, recurso número 147/2009 al declarar:

"B) Asimismo, debemos rechazar también la extemporaneidad del conflicto que aduce la representación de los recurrentes. Y es que, en ausencia de norma transitoria, frente a la tesis de que el plazo de un mes establecido en el art. 13.1 del RJACE ha de contarse desde el día siguiente a la publicación de dicha norma en el BOE (esto es, el 17 de enero de 2008), debe coincidirse con

la Resolución cuestionada en que procede admitir los conflictos que se encontraban pendientes de resolución al tiempo de la constitución efectiva de la Junta Arbitral del Concierto Económico. Como señala la Resolución recurrida, resulta adecuado sostener que la aplicación del sistema de plazos establecido en el referido RJACE «tiene como presupuesto que la Junta Arbitral se halle de manera efectiva en el desempeño de sus funciones»; y es que, efectivamente, carecería de justificación que caducase la posibilidad de plantear conflicto ante la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico antes de que dicho órgano «tuviese la posibilidad real de conocer de ellas». Esta es la solución más acorde con el principio pro actione y con la afirmación de los recurrentes en el sentido de que «el plazo de un mes previsto en el artículo 13 para plantear un conflicto, debe interpretarse a efectos de determinar el "dies a quo" del mismo, del modo más favorable para poder accionar ante la Junta Arbitral» (pág. 10 del escrito de demanda).

Pues bien, dado que la Junta Arbitral se constituyó el 4 de abril de 2008 y el escrito por el que la Diputación Foral de Vizcaya planteaba el conflicto de competencia tuvo entrada en el Registro de dicha Junta el 14 de marzo de 2008, debe concluirse que dicho conflicto se planteó en plazo".

TERCERO.- La segunda cuestión que se plantea en la demanda es la relativa a la prescripción del derecho de la Diputación de Álava a reclamar frente a la Administración del Estado la compensación o el reembolso de los importes de IVA correspondientes a períodos anteriores a noviembre de 1999, que también fue rechazada por la Junta Arbitral.

La representación estatal sostiene que los documentos o actuaciones que la Junta considera no son en modo alguno "actos interruptivos" del plazo de prescripción, sino en todo caso documentos que acreditan que la resolución al conflicto seguía pendiente, y que la Administración del Estado continuaba oponiéndose a la pretensión de la Diputación Foral de Álava.

Este motivo tampoco puede prosperar, pues como opone la Diputación Foral en el caso planteado no cabe hablar de prescripción porque nos encontramos ante un conflicto entre Administraciones respecto a la tributación de una entidad por el IVA, que databa del año 1994, y que no fue resuelto hasta que la Junta Arbitral se pronunció sobre cuál era la Administración competente para la percepción del tributo, sin que haya existido dejación de derechos por parte de la Diputación Foral a las cantidades que entendía se le debían por la Administración del Estado, como se pone de manifiesto en los requerimientos de fechas 24 de noviembre de 1998, 18 de diciembre de 2003, 19 de diciembre de 2005 y 10 de octubre de 2007.

En estas condiciones, hay que reconocer que las comunicaciones producidas entre las Administraciones suponía la interrupción de la prescripción, así como las actuaciones de la sociedad ante ellas.

CUARTO.- Rechazada la inadmisión por extemporaneidad y la existencia de prescripción parcial procede examinar la cuestión de fondo, que consiste en determinar el territorio común o foral en el que deben tributar, de acuerdo con la Ley del Concierto Económico con el País Vasco, en el IVA las entregas de vehículos efectuadas por parte de ENTIDAD1 (o hasta el 31 de octubre de 1995 con la intermediación de la financiera ENTIDAD2) en favor de cada uno de los concesionarios de su red, distribuidos por todo el territorio nacional, puesto que la distribución del impuesto por las adquisiciones intracomunitarias previamente realizadas se efectúa de acuerdo con la proporción aplicable a las operaciones interiores.

No existe discrepancia entre las Administraciones implicadas en los siguientes puntos básicos: a) que el domicilio fiscal de la sociedad se encontraba en Madrid; b) que la entidad tuvo un volumen de facturación superior a los 500 millones de pesetas hasta 2001 y superior a los 6 millones de euros a partir del 1 de enero de 2002; y e) que el procedimiento de comercialización de los vehículos de turismo de la MARCA2 era el siguiente:

1.- ENTIDAD1 adquiriría los vehículos a la fábrica de ENTIDAD3, situada en el Reino Unido. Las importaciones hasta el 31 de diciembre de 1992, o las adquisiciones intracomunitarias de bienes, desde el 1 de enero de 1993, eran realizadas por ENTIDAD1.

2.- Los vehículos eran transportados por vía marítima desde el Reino Unido hasta el Puerto de MUNICIPIO2 (Guipúzcoa), donde eran descargados y situados temporalmente por la empresa ENTIDAD4, integrada en el grupo ENTIDAD5, en virtud del contrato suscrito el 5 de octubre de 1990.

3.- Desde MUNICIPIO2 los vehículos eran transportados por ENTIDAD6, a las instalaciones de ENTIDAD7, situadas en MUNICIPIO1 (Álava), que se encargaba del almacenamiento y preparación (desparafinado, inspección y limpieza) para su posterior envío a la red de concesionarios, todo ello también en virtud del referido contrato suscrito con ENTIDAD5.

4.- ENTIDAD1 factura hasta el 31 de octubre de 1995 a ENTIDAD2, y ésta atiende a los pedidos realizados por los concesionarios, siendo luego ENTIDAD1 quien factura y pone a disposición de la red de los concesionarios los vehículos.

5.- Por último ENTIDAD1 daba instrucciones a ENTIDAD7 para el envío de los vehículos a la red de concesionarios desde MUNICIPIO1, por medio de ENTIDAD6. Además el personal de ENTIDAD1 tenía libre acceso a las instalaciones contratadas para el ejercicio de las actividades de supervisión y control.

Existe, sin embargo, discrepancia sobre la duración del almacenamiento en MUNICIPIO1 hasta que los vehículos son transportados a los concesionarios, y sobre la incidencia que tenía que en ocasiones fueran los concesionarios quienes solicitaran por vía informática directa a la fábrica los vehículos y no ENTIDAD1, al constar también que los pedidos eran formulados

por ENTIDAD1 en base a las previsiones de peticiones y para mantener un stock mínimo de vehículos exigido.

QUINTO.- Conviene comenzar recordando que el IVA se incorporó al Concierto Económico como tributo concertado de normativa común.

El Concierto aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, al igual que lo hacía sustancialmente el Concierto de 1981, aplicable al presente caso en los periodos comprendidos entre enero de 1990 y diciembre de 2001, combina para determinar cuál es la Administración competente para la exacción del Impuesto dos criterios: personales (domicilio fiscal del sujeto pasivo y volumen de sus operaciones) y territoriales (lugar de realización de las operaciones).

Nos interesa ahora detenernos en los puntos de conexión que determinan el territorio donde opera el sujeto pasivo.

Resulta clave, a estos efectos, las reglas que afectan a la entrega de bienes. El artículo 28 Uno A de la Ley 12/2002, establece que: *"A los efectos de este Concierto Económico, se entenderán realizadas en los territorios históricos del País Vasco las operaciones sujetas al Impuesto de acuerdo con las siguientes reglas: A. Entregas de bienes. 1- Las entregas de bienes muebles corporales, cuando se realice desde el territorio vasco 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".*

SEXTO.- La Junta Arbitral entendió que, ante el acuerdo de ENTIDAD1 con la ENTIDAD7, de situar los vehículos en las instalaciones de MUNICIPIO1 (Álava) para el almacenamiento y preparación antes de su envío a los concesionarios, todas las entregas debían considerarse realizadas en territorio foral, por ser Álava el lugar de inicio del transporte de los vehículos.

Esta decisión es impugnada por la Administración del Estado, a través del presente recurso, por estimar que el inciso especial contenido en el artículo 28.Uno A 1º de la Ley del Concierto de 2002, anteriormente contenido en el artículo 28.Cinco A a) de la Ley del Concierto de 1981, relativo a las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, se integra en el mismo párrafo en el que se enuncia la regla básica para las entregas de bienes muebles corporales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, las cuales se entenderán realizadas en el territorio del País Vasco cuando se realice desde el territorio vasco la puesta a disposición del adquirente, por lo que la interpretación tanto literal como lógica y sistemática del precepto, para la recurrente, conduce a la conclusión de que estamos ante una especificación del criterio de tributación en origen, por lo que sólo se entenderán realizadas en territorio vasco aquellas entregas de bienes muebles corporales en los que el valor añadido inherente a la concreta operación sujeta al Impuesto se haya efectivamente generado en territorio vasco.

Por ello, en el caso de las operaciones de entrega de vehículos efectuada por ENTIDAD1, niega que se efectuasen en el territorio histórico de Álava, sino en territorio común, porque la puesta a disposición de los vehículos a los concesionarios sólo podía ser acordada por la referida sociedad desde sus centros de trabajo que estaban situados en Madrid, y porque no cabe entremezclar los lugares en que se desarrollan las operaciones de transportes y/o logística por parte de las empresas de ENTIDAD5, que generan un valor añadido inherente a tales prestaciones de servicios con las operaciones de comercialización de vehículos desarrolladas por ENTIDAD1, respecto de las que ningún valor añadido se genera en territorio foral, agregando, como argumento adicional, que los vehículos salían de Inglaterra con asignación de un concreto concesionario, en la mayoría de los casos, de forma que se transportaban desde el Reino Unido, sin perjuicio de su almacenamiento temporal en distintos lugares del territorio peninsular, para tramitar la documentación, revisión, limpieza, antes de ser entregados a cada concesionario, por lo que en modo alguno las compras de ENTIDAD5 en el

País Vasco tenían por finalidad el almacenamiento de un stock de vehículos en espera de localización o búsqueda de clientes para los mismos.

Con carácter subsidiario, se interesa que se señale que el punto de conexión está situado en el Puerto de MUNICIPIO2, lugar en el que se produce la adquisición intracomunitaria de los bienes.

SEXTO.- La Diputación Foral de Álava rechaza, ante todo, la afirmación inicial que se hace en la demanda de que, a la hora de articular los puntos de conexión del Concierto Económico con el País Vasco en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido, sea forzoso que el legislador repare en la especial estructura de este Impuesto, por entender que la Ley reguladora del Concierto con el País Vasco fija los puntos de conexión atendiendo a criterios relacionados con la gestión del tributo de que se trate, independientemente de la naturaleza del mismo.

Por otra parte, se opone a la interpretación unilateral y desde la normativa estatal del IVA, que efectúa la demanda, porque la cuestión controvertida ha de resolverse desde el Concierto, estimando que, ante el punto de conexión que establece el artículo 28.Uno A.1º, las entregas de vehículos de ENTIDAD1, debían entenderse realizadas en Álava, y, subsiguientemente, tributar por el Impuesto sobre el Valor Añadido en este territorio, al ponerse a disposición del adquirente desde el mismo, más teniendo en cuenta que en territorio alavés se encontraban tales vehículos al tiempo de iniciarse su transporte para ponerlos a disposición de los concesionarios o compradores, sin que el almacenamiento en las instalaciones situadas en MUNICIPIO1 constituyese una simple parada temporal motivada por razones técnicas de organización del transporte como de contrario se alegaba.

Recuerda, a los efectos de justificar que las entregas se realizaban en Álava por parte de ENTIDAD1, que la decisión de situar los vehículos en las instalaciones de ENTIDAD7, en MUNICIPIO1, fue adoptada por ENTIDAD1, que conocía perfectamente su ubicación al pactar con ENTIDAD5, y que quien

tenía el control de todo el proceso de comercialización era ENTIDAD1, siendo ENTIDAD5 un mero prestador de servicios, sin facultad de decisión, no resultando imprescindible tener medios o personal en un territorio para operar en el mismo, al poder hacerlo mediante la contratación de medios a terceros.

Finalmente, resalta la actividad que desarrollaba ENTIDAD7, tras la recepción de la totalidad de los vehículos en MUNICIPIO1, procedentes de MUNICIPIO2, limpieza, verificación de daños y, en su caso, pintado, reparación y desparafinado, servicios que no estaban en absoluto relacionados con el transporte, por lo que de ninguna manera podían considerarse accesorios al mismo, para finalizar señalando que el inicio del transporte para la puesta a disposición del adquirente se producía en las instalaciones de ENTIDAD7, en MUNICIPIO1, en donde se prestaban servicios que tenían entidad por sí mismos, con una clara fractura del transporte ocasionada por el almacenaje de los vehículos, ante la permanencia media ponderada en MUNICIPIO1, fijada en 44 días.

SEPTIMO.- Como hemos señalado, tratándose de entregas de bienes muebles, el artículo 28-Uno A.1 de la Ley del Concierto de 2002 (anteriormente artículo 28-Cinco A a) de la Ley de 1981) fija una regla general en virtud de la cual se entienden realizadas las entregas en un territorio cuando la puesta a disposición del adquirente se realice en dicho territorio. Por tanto, sólo cuando la entrega se realice desde el territorio vasco es cuando es posible entender que se realizan en territorio foral, especificando, a continuación, que si los bienes han de ser objeto de transporte para la puesta a disposición del adquirente, la entrega se entenderá realizada en el lugar en que los bienes se encuentren al tiempo de iniciarse la expedición o transporte, lo que resulta válido tanto para las entregas destinadas al interior del territorio como a otros Estados miembros y a países terceros.

De esta forma, la Ley del Concierto establece los mismos criterios que se regulan en la Ley del IVA para determinar cuándo una entrega de bienes,

hayan o no sido objeto de expedición o transporte, se considera realizada en el territorio de aplicación del Impuesto (artículo 68).

Además, conviene recordar que el concepto de entrega de bienes se delimitó por la Sexta Directiva (art. 5.1) a través de una amplia declaración al definirla como la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, entre otras, en las sentencias de 8 de febrero de 1990, asunto C- 320/88; 6 de febrero de 2003, asunto C- 185/01; 14 de julio de 2005, asunto 453/03 y 29 de marzo de 2007, asunto 111/05, recuerda que para que exista entrega no es preciso que haya transmisión de la propiedad jurídica del bien, al bastar con que se adquiera el derecho a disponer del bien, situándose el adquirente en una posición de facto análoga a la del propietario.

OCTAVO.- Esto sentado, la primera cuestión que ha de resolverse es la de si puede considerarse que la entrega de los vehículos por parte de ENTIDAD1, se realizaba desde Álava por la simple circunstancia de encontrarse almacenados los mismos en MUNICIPIO1, cuando se ordena el transporte a los concesionarios, en virtud del contrato celebrado entre ENTIDAD1 y ENTIDAD7 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.

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 ENTIDAD1 merced a la entrega de la correspondiente documentación

técnica, que hasta ese momento ha seguido en poder de ENTIDAD1, 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 ENTIDAD1, carecía de instalaciones en el País Vasco y que toda la actividad se desarrollaba desde sus centros de trabajo sitios en la Comunidad Autónoma de Madrid, no cabe hablar de entregas realizadas desde el País vasco.

Así en el escrito que ENTIDAD1 remite con fecha 20 de octubre de 1994 a la Oficina Nacional de la Inspección la entidad manifiesta que "todas las expediciones comerciales, operaciones de compra y venta, decisiones empresariales, facturación, contratación etc., se realizan en las oficinas de MUNICIPIO3, Madrid, donde se encuentra la sede social de la Compañía".

También, el testigo D. NOMBRE Y APELLIDOS3, antiguo Director Financiero de ENTIDAD1, hasta septiembre de 1995, y vinculado con los concesionarios de MARCA2 desde la financiera de ENTIDAD8 hasta el año 2000, confirmó este modo de operar.

Frente a lo anterior, no cabe alegar que los vehículos, cuando la sociedad ordenaba la entrega, se encontraban en las instalaciones de ENTIDAD7, sita en MUNICIPIO1, en virtud del contrato firmado el 5 de octubre de 1990 con esta empresa, para que se encargara del almacenamiento y preparación de los mismos hasta su envío a la red de concesionarios, ya que este dato no puede resultar relevante a efectos de la exacción, al no referirse el precepto al lugar donde se hallen en el momento de la entrega, sino al lugar desde el que se realiza la puesta a disposición, tratándose los trabajos de almacenaje de servicios subcontratados que no pueden alterar el lugar de realización de las operaciones gravadas.

Por otra parte, en contra de lo que se mantiene, la campa de MUNICIPIO1, 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, debiendo destacarse que según el contrato suscrito entre ENTIDAD1 y las entidades integradas en ENTIDAD5 en fecha 5 octubre 1990 "ENTIDAD1 comunicará oportunamente a ENTIDAD7 y a ENTIDAD6 sus necesidades de despacho, limpieza, envío y plazo máximo de entrega de los vehículos a los concesionarios. El plazo máximo para todas estas operaciones será de cuatro días laborables incluyendo en dicho cómputo el mismo día de la comunicación". Por lo tanto, los 44 días a los que alude la contestación a la demanda pueden deberse a diversos factores, pero lo pactado era un plazo muy inferior.

En definitiva, las instalaciones de MUNICIPIO1 eran un simple punto logístico dentro del transporte único entre el lugar de fabricación en Inglaterra y las instalaciones de los concesionarios. El control del proceso de ENTIDAD1 al que hace referencia la resolución recurrida, el artículo 7.2, del contrato antes referido, y el que aquella sociedad conociera el destino y ubicación de los vehículos, no puede alterar la conclusión adoptada, pues como hemos señalado el destino de MUNICIPIO1 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.

NOVENO.- La Diputación Foral de Álava, sin embargo, se acoge exclusivamente a la regla especial que dispone que "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 aquellos al tiempo de iniciarse a expedición o el transporte", regla que es la que considera aplicable también la Junta Arbitral, y que le permite concluir que en un volumen muy importante, pero cuya cuantificación no puede realizar por carecer de datos, las entregas de los vehículos a ENTIDAD2 y/o a los concesionarios se

realizaban desde MUNICIPIO1 (Álava), lugar en el cual se encontraban al tiempo de iniciarse el transporte, resultando indiferente que ENTIDAD1, contase o no con medios personales y materiales propios en dicho territorio histórico o bien que hubiera subcontratado la labor de depósito de los vehículos con destino a los concesionarios, al ser claro que es dicha sociedad quien tenía el poder de disposición de los vehículos y quien tenía el poder de supervisión y decisión sobre la localización de los mismos.

No podemos compartir la interpretación que realiza la Junta Arbitral respecto al punto de conexión que considera aplicable.

Como, al principio, señalábamos, la Ley del Concierto establece los mismos criterios que se regulan en la Ley del IVA, para determinar cuando una entrega de bienes se considera realizada en el territorio de aplicación del impuesto.

Con arreglo al art. 68 Uno las entregas de bienes que no son objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente se entienden realizadas en el territorio de aplicación del IVA español cuando los bienes se ponen a disposición del adquirente en dicho territorio. La expedición o transporte a que hace referencia ese precepto es aquel que implica la salida o entrada de los bienes en el territorio de aplicación del impuesto. Por lo tanto, la regla general es aplicable también cuando los bienes son objeto de un transporte que discurre, todo él, en el territorio de aplicación del impuesto.

Si, tratándose de bienes muebles corporales, éstos deben ser objeto de expedición o transporte fuera del ámbito territorial del Impuesto, para su puesta a disposición del adquirente, la entrega se entiende realizada en España cuando la expedición o transporte se inicia en el territorio de aplicación del Impuesto.

Pues bien, habiendo incorporado estos mismos principios al Concierto, y como mantiene la Administración del Estado el inciso especial ha de

interpretarse en el sentido de que se integra en el mismo párrafo en el que se enuncia la regla básica para las entregas de bienes muebles corporales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, según la cual se entenderán realizadas en territorio del País Vasco "cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente", por lo que sólo puede jugar para entregas de bienes sujetas al Impuesto cuando se realice desde el territorio vasco la puesta a disposición del adquirente.

Otra interpretación supondría dar toda la relevancia al lugar donde se sitúan las campas que puede ser distinto del territorio en el que opere el sujeto pasivo.

En definitiva, no procede efectuar una interpretación literal como la que propugna la Junta Arbitral, sino una interpretación lógica y sistemática como la que interesa la Administración recurrente del punto de conexión.

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.

DÉCIMO.- Por lo expuesto, procede estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto, con anulación de la resolución impugnada, declarando en su lugar que la Administración competente para la exacción del IVA por las operaciones interiores de entregas de bienes efectuadas por ENTIDAD1 desde enero de 1990 hasta diciembre de 2005 corresponde a la Administración del Estado, lo que tiene incidencia respecto a las adquisiciones intracomunitarias efectuadas por ENTIDAD1, desde enero de 1993 hasta diciembre de 2005, al corresponder también a la Administración del Estado, sin

que se aprecien circunstancias para una expresa imposición de costas a las partes.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS

Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Administración General del Estado contra la resolución de 19 de junio de 2009, adoptada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, declarando la nulidad de tal resolución y reconociendo, en su lugar, que la Administración del Estado era la competente para la exacción del IVA por las operaciones interiores de bienes efectuadas por ENTIDAD1, desde enero de 1990 hasta diciembre de 2005, así como por las adquisiciones intracomunitarias realizadas desde enero de 1993 hasta diciembre de 2005, y por las importaciones efectuadas entre enero de 1990 y diciembre de 1992, sin costas.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgado, lo pronunciamos, mandamos y firmamos

D. Rafael Fernández Montalvo

D. Juan Gonzalo Martínez Micó

D. Emilio Frías Ponce

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Ramón Trillo Torres

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Emilio Frías Ponce, hallándose celebrando audiencia pública ante mí el Secretario. Certifico.