

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2017, que se incluye tras el texto de esta Resolución

**Conflicto:** 60/2013  
**Promotor:** Comunidad Foral de Navarra  
**Administraciones en conflicto:** Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra  
**Objeto:** IVA. Entrega de hidrocarburos en territorio navarro mediante despacho desde depósito fiscal  
**Fecha de la resolución:** 16 de julio de 2015

## RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL

### I. ANTECEDENTES

#### I.1. Planteamiento del conflicto y admisión a trámite

1º El día 11/02/2013 tuvo entrada en la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante la Junta Arbitral), un escrito de la Consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo de la Comunidad Foral de Navarra en el que se solicitó tener por promovido conflicto frente a la Administración tributaria del Estado para resolver la discrepancia surgida respecto de la competencia para recaudar el IVA por determinadas operaciones realizadas por la entidad AAA, S.L.U. La Consejera solicita de la Junta Arbitral la declaración de la localización en Navarra de las entregas de hidrocarburos que AAA, S.L.U. pone a disposición de sus clientes en territorio de Navarra mediante el despacho desde el depósito fiscal que BBB, S.A. (en adelante, BBB, S.A.) tiene instalado en la Comunidad Foral de Navarra, incluyendo las entregas realizadas dentro del depósito fiscal como las que se produzcan como consecuencia de la salida de dicho depósito. También solicita que se declare que es correcta la tributación por cifra relativa realizada en 2010 y 2011 por AAA, S.L.U. por el citado impuesto y la obligación de seguir tributando en las mismas condiciones en 2012.

Junto con la instancia de planteamiento del conflicto se presentaron varios escritos dirigidos por AAA, S.L.U. (en adelante, (AAA, S.L.U.)), a la Hacienda Foral de Navarra referentes al cambio de su régimen de tributación (hasta entonces había tributado a ambas Administraciones y pretende seguir haciéndolo sólo a la del Estado), un requerimiento de información del organismo autónomo Hacienda Tributaria de Navarra (en adelante, HTN) a AAA, S.L.U. la contestación a este requerimiento, tres actas de inspección del IVA incoadas por la AEAT y firmadas en conformidad por AAA, S.L.U. y el requerimiento de inhibición a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT).

Se afirma, asimismo, en el escrito de planteamiento del conflicto que, transcurridos 30 días hábiles, el requerimiento citado en último lugar no ha sido atendido por la AEAT.

2º La Administración de la Comunidad Foral de Navarra expone, en el escrito con que se inician estas actuaciones, que, a lo largo de 2012, AAA, S.L.U. ha presentado ante la HTN varias instancias que traen causa de las actuaciones de comprobación e inspección llevadas a cabo por la AEAT, solicitando la baja en censos tributarios de la Comunidad Foral de Navarra y la transferencia a la AEAT de las cantidades ingresadas por AAA, S.L.U. en concepto de IVA de los ejercicios 2008 y siguientes. La sociedad manifestaba igualmente que pasaba a tributar exclusivamente a territorio común por IVA en virtud de actas de conformidad instruidas por la Inspección del Estado.

El día 9/10/2012, el Director del Servicio de Tributos Directos y Grandes Empresas se dirigió a AAA, S.L.U. instándola a seguir efectuando sus declaraciones-liquidaciones con los criterios mantenidos hasta el momento y requiriéndole la presentación de información adicional necesaria para resolver la cuestión planteada. Concretamente, se solicitó a la sociedad:

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2017, que se incluye tras el texto de esta Resolución

- Detalle de la estructura de medios materiales de los que dispone en territorio navarro.
- Copia del contrato de servicios logísticos de gasolinas y gasóleos suscrito con BBB, S.A.
- Exposición de los motivos por los que utiliza los depósitos fiscales, detallando los beneficios y costes de esa decisión estratégica.
- Descripción de la tipología de clientes que tiene la entidad en Navarra y del modo en que se produce la distribución de los hidrocarburos, mencionando hasta qué momento alcanza la responsabilidad de la solicitante sobre el producto vendido, cualificación de los destinatarios y si entre ellos se encuentran empresas del grupo al que pertenece la sociedad destinataria del requerimiento.

Se ha limitado a aportar copia de las actas de las inspecciones realizadas por la AEAT correspondientes al IVA de los periodos 2008 a 2011 y no ha facilitado el resto de documentos e información solicitados por la HTN.

3º A la luz de los escasos datos disponibles, la HTN considera que las ventas de carburantes desde los depósitos fiscales sitos en Navarra deben entenderse realizadas en territorio navarro porque es en ese lugar donde se produce la puesta a disposición del cliente. Se apoya en la Resolución de esta Junta Arbitral de fecha 15 de diciembre de 2011, recaída en el conflicto 21/2009, relativa a las entregas de gas natural en el punto donde se sitúa la acometida de suministro al cliente.

Niega, por otra parte, la similitud de este caso con el contemplado y resuelto por la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de abril de 2011, en la que se estudió el lugar de puesta a disposición de vehículos vendidos por la entidad CCC, S.A. A diferencia del caso actual, en el de la sentencia se trataba de un transporte iniciado de manera circunstancial desde un determinado territorio en cuya elección no intervenía la vendedora sino que lo decidía la empresa que prestaba el servicio logístico, siendo indiferente para la primera el lugar desde el que se iniciaba el transporte. El supuesto actual estamos ante un operador de productos petrolíferos al por mayor que utiliza, previo acuerdo con BBB, S.A., los depósitos fiscales de que dispone esta entidad en Navarra, en los que se mezcla el carburante propiedad de AAA, S.L.U. con el de otras empresas y desde allí se pone a disposición o se expide a los adquirentes. La elección del depósito se realiza por AAA, S.L.U. por razones de estrategia comercial y los documentos que acreditan la transmisión de la propiedad del combustible son los documentos de circulación (albaranes y documentos administrativos de acompañamiento o DAA) que emiten los depósitos fiscales y los propios contratos de venta.

Por todo ello, la HTN concluye solicitando de la Junta Arbitral la declaración de su competencia para exigir el IVA devengado en las entregas de carburantes de los depósitos fiscales situados en Navarra o en la salida de dichos carburantes de esos mismos depósitos.

4º El día 31 de octubre de 2013, el Presidente de la Junta Arbitral resolvió tener por planteado el conflicto y emplazar por un mes a la AEAT para alegaciones y proposición o aportación de prueba, con entrega del escrito y documentos presentados por la HTN.

## **I.2. Comparecencia y contestación de la AEAT**

5º La AEAT compareció ante esta Junta Arbitral mediante escrito presentado el día 3 de diciembre de 2013, en el que se opuso a las pretensiones de la HTN.

Afirma la AEAT que las operaciones realizadas por AAA, S.L.U. que constituyen el objeto del conflicto, son las ventas de carburante y combustible comprado a BBB, S.A. en un depósito situado en Navarra, donde la primera no dispone de ningún tipo de establecimiento ni de personal empleado.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2017, que se incluye tras el texto de esta Resolución

Considera que no es aplicable al caso el criterio expresado por la Junta Arbitral en la Resolución de 15 de diciembre de 2011 porque “en primer lugar, el bien corporal «gas natural» es intrínsecamente distinto al bien corporal «carburante» y, en segundo lugar, las denominadas «acometidas» en el presente caso no existen”.

El punto de conexión del origen del transporte se refiere a situaciones en las que el bien parte de una ubicación distinta del centro de operaciones comerciales en la que el vendedor dispone de algún tipo de instalación para almacenarlo. No se aplica, por el contrario, a operaciones en las que el origen del transporte se encuentra en instalaciones de un tercero. En el presente caso, la puesta a disposición no tiene lugar cuando se compra el producto a BBB, S.A., sino que se debe atender al lugar en que AAA, S.L.U. realiza las gestiones comerciales de compra-venta, es decir, a su sede de dirección efectiva en Girona. Esta afirmación se basa en la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de abril de 2011 (recurso 540/2009) que exige que en lugar de entrega de los bienes muebles existan suficientes medios materiales y humanos para generar valor añadido.

Dado que AAA, S.L.U. no dispone de ningún centro operativo ni comercial en Navarra ni personal propio, sino que utiliza depósitos de terceros y que las gestiones de comercialización del combustible se realizan en la sede de su domicilio social, es en territorio común donde deben entenderse realizadas las operaciones.

En consecuencia, la AEAT solicita que se declare que las operaciones objeto del conflicto se realizan en territorio común y corresponde a la Administración tributaria del Estado la totalidad de las cuotas de IVA devengadas.

### **I.3. Instrucción y alegaciones finales**

**6º** El día 6 de febrero de 2014, el Presidente de la Junta Arbitral dictó resolución ordenando notificar a la HTN el escrito y documentos presentados por la AEAT, abriendo el periodo de instrucción durante dos meses para aportación de documentos y medios de prueba, y designando a don (...) como ponente.

**7º** El día 15 de abril de 2014, AAA, S.L.U. compareció en el expediente formulando alegaciones que, en sustancia, coinciden con las de la AEAT.

**8º** Concluido el periodo de instrucción sin que se aportaran más documentos o medios de prueba, el Presidente de la Junta Arbitral, mediante resolución de 22 de septiembre de 2014, emplazó a las partes para presentar sus alegaciones finales, con puesta de manifiesto del expediente durante quince días.

**9º** La AEAT presentó su escrito de alegaciones el día 6 de octubre de 2014 ratificando los argumentos expuestos en sus alegaciones iniciales y poniendo de relieve que sus argumentos se refuerzan con el escrito presentado por el obligado tributario.

**10º** El día 17 de octubre de 2014 se presentaron las alegaciones finales de la HTN, que también insiste en sus argumentos más arriba reseñados pero, además, manifiesta que ni AAA, S.L.U. ni la AEAT han facilitado los datos e informaciones que la HTN les solicitó en sus requerimientos. Esos datos son relevantes para resolver el conflicto y deja a criterio de la Junta Arbitral valorar “la evidente falta de colaboración producida”.

Destaca asimismo lo que califica como argumentaciones contradictorias de la AEAT consistentes en negar la similitud entre el gas natural y el carburante, afirmando al mismo tiempo el paralelismo entre el carburante y los vehículos automóviles. Tanto el gas natural como el carburante circula, como el gas, por redes de tuberías y conexiones a los oleoductos de los depósitos de BBB, S.A.

Se opone, en fin, a que no exista valor añadido derivado de la decisión empresarial estratégica de situar el carburante en los depósitos situados en Navarra y sostiene que no se puede decir que AAA, S.L.U. no disponga de medios materiales y personales en Navarra, pues tiene los

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2017, que se incluye tras el texto de esta Resolución

que subcontrata a BBB, S.A. de conformidad con la legislación propia del sector de hidrocarburos y de los Impuestos Especiales. Si el valor añadido se generase sólo en el domicilio fiscal de la empresa, “el obligado tributario se limitaría a realizar sus operaciones por medio de la infraestructura que BBB, S.A. tiene en Girona, en lugar de utilizar otros depósitos de almacenamiento, incluidos algunos tan alejados de la sede de su domicilio fiscal, como es el de Navarra”.

**11º** La Junta Arbitral, en su sesión de 27 de noviembre de 2014 y al amparo de lo dispuesto por el artículo 18.1 de su Reglamento, acordó recabar nueva información, necesaria para resolver este conflicto y, en ejecución de dicho acuerdo, el Presidente de la Junta Arbitral se dirigió a la AEAT, requiriéndole la aportación de los documentos que se indican a continuación, previas – en su caso- las actuaciones procedentes para su obtención:

- Detalle de la estructura de medios materiales de los que dispone AAA, S.L.U. en territorio navarro.
- Copia del contrato de servicios logísticos de gasolinas y gasóleos suscrito con BBB, S.A.
- Exposición de los motivos por los que utiliza los depósitos fiscales, detallando los beneficios y costes de esa decisión estratégica.
- Descripción de la tipología de clientes que tiene la entidad en Navarra y del modo en que se produce la distribución de los hidrocarburos, mencionando hasta qué momento alcanza la responsabilidad de la solicitante sobre el producto vendido, cualificación de los destinatarios y si entre ellos se encuentran empresas del grupo al que pertenece la sociedad destinataria del requerimiento.

El día 14 de abril de 2015, al no constar respuesta alguna por parte de la AEAT, el Presidente de la Junta Arbitral se dirigió de nuevo a la AEAT insistiendo en el requerimiento de la información solicitada o, alternativamente, instando a manifestar las causas que, en su caso, estuvieran impidiendo su aportación.

**12º** La AEAT, mediante escrito que tuvo entrada en la sede de la Junta Arbitral el día 28 de abril de 2015, se opuso al requerimiento esgrimiendo las razones que consideró oportunas en defensa de sus intereses pero lo cumplimentó dando traslado a la Junta Arbitral de la información solicitada, contenida en los siguientes documentos:

- Diligencia de 18 de mayo de 2012.
- Contrato de servicios logísticos.
- Addenda y actualizaciones del contrato.
- Escrito de respuesta al requerimiento.
- E-mail con aclaraciones.

De la diligencia formalizada el día 18 de mayo de 2012 en el curso de la inspección abierta a AAA, S.L.U. se desprende que la sede social y de dirección efectiva de la compañía se encuentra en Girona, que AAA, S.L.U. no dispone de ningún centro operativo ni comercial ni ningún tipo de instalación en Navarra. Tampoco tiene ningún trabajador dado de alta en Navarra.

El contrato de servicios logísticos de gasolinas y gasóleos convenido con BBB, S.A. fue suscrito en Madrid el día 1 de enero de 2002 y tiene por objeto la prestación de servicios logísticos por BBB, S.A. a AAA, S.L.U., entendiéndose por servicios logísticos “la aceptación y recepción de los productos de la Contratante AAA, S.L.U., su transporte, almacenamiento operativo y expedición, con los necesarios controles de calidad, cantidad y los correspondientes servicios informáticos y administrativos, así como el de incorporación de los colorantes y trazadores fiscales” y otros aditivos que se consignan en un anexo (cláusula segunda.2).

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2017, que se incluye tras el texto de esta Resolución

Del contrato se deduce que AAA, S.L.U. introduce en la red de oleoductos de BBB, S.A., desde otras tuberías o desde buques, los productos que BBB, S.A. pone a disposición de los clientes de AAA, S.L.U. en destino. BBB, S.A. asume frente a AAA, S.L.U. el riesgo de daño o pérdida del producto desde que éste es entregado al sistema hasta que sale del mismo.

En cuanto a los motivos por los que AAA, S.L.U. utiliza los servicios logísticos que le presta (BBB), la primera ha contestado el requerimiento de información de la Junta Arbitral del siguiente modo:

*“Debido al alcance de nuestras ventas a lo largo de todo el territorio nacional, desde la sede en Girona se utilizan los servicios de los almacenajes BBB, S.A. y la red de distribución por tubería del producto para que los clientes de la compañía puedan abastecerse desde cualquier punto.*

*A cambio de un coste de almacenamiento y posicionamiento, BBB, S.A. permite a AAA, S.L.U. guardar en sus instalaciones nuestro producto hasta que el cliente se suministra.*

*Esta opción es más rentable para AAA, S.L.U. que tener depósitos propios repartidos por todo el territorio español.”*

También ha manifestado AAA, S.L.U.: 1) Que la distribución de la tipología de clientes en Navarra es la siguiente: 50% estaciones de servicio, 45% distribuidores o mayoristas; 5% transportistas. 2) Que su responsabilidad sobre el producto finaliza cuando el cliente se suministra directamente en las instalaciones de BBB, S.A. 3) Que no hay en Navarra clientes que sean empresas del grupo.

**13º** Siendo importante la documentación aportada por la AEAT en cumplimiento del requerimiento formulado por la Junta Arbitral, el Presidente de la Junta resolvió, el día 3 de junio de 2015, emplazar de nuevo a las partes y a AAA, S.L.U. durante diez días, a fin de que, a la vista del expediente, formularan las alegaciones que estimasen convenientes antes de que el ponente procediese a redactar la propuesta de resolución del conflicto.

En este trámite comparecieron la AEAT, la HTN y AAA, S.L.U., insistiendo las dos primeras en sus respectivas pretensiones y argumentos. AAA, S.L.U. se limitó a reproducir sus manifestaciones en respuesta al requerimiento de información que se le dirigió a través de la AEAT.

## II. NORMAS APLICABLES

**14º** Para la resolución del conflicto se han considerado las siguientes normas, y las demás de general aplicación:

Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre y sus sucesivas modificaciones.

Reglamento de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

## III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

### III.1. Competencia de la Junta Arbitral y tramitación

**15º** Esta Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto en virtud de lo dispuesto en el artículo 51.1 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

### III.2. Sobre la cuestión de fondo

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2017, que se incluye tras el texto de esta Resolución

**16º** Se discute en este conflicto la competencia para aplicar y exigir el IVA sobre las ventas de carburante que realiza AAA, S.L.U. en territorio navarro utilizando los servicios logísticos de BBB, S.A. La cuestión de fondo se concreta en la interpretación del criterio o punto de conexión previsto por el artículo 33.6.A).4º del Convenio Económico, que establece la cláusula residual de que “las demás entregas de bienes muebles corporales (se entenderán realizadas en Navarra) cuando se realice desde territorio navarro la puesta a disposición del adquirente”.

La AEAT considera que las entregas de carburante realizadas por AAA, S.L.U. a los clientes que se proveen de carburantes en los puntos de entrega que BBB, S.A. tiene en Navarra, deben entenderse realizadas en Girona, es decir, en territorio común y, por consiguiente, es la AEAT la competente para exigir el IVA que grava dichas operaciones. Para sostener su pretensión, la AEAT invoca la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de abril de 2011, recaída en el caso CCC, S.A., según la cual –en opinión de la AEAT– las entregas de bienes muebles corporales se han de entender realizadas en el lugar donde se encuentren centralizadas las labores de comercialización de sus productos, por ser en ese lugar donde se encuentran los medios materiales y humanos que generan el valor añadido. Por ello –entiende la AEAT– las entregas efectuadas por AAA, S.L.U. han de entenderse realizadas en Girona porque esta entidad no dispone de medios propios en territorio navarro, efectuándose toda la logística necesaria para la distribución de sus productos en las instalaciones de un tercero, carece de personal propio en el territorio de la Comunidad Foral de Navarra y todas y cada una de las gestiones relativas a la comercialización de combustible se realizan en la sede de su domicilio fiscal, situado en territorio común.

En cambio, la HTN considera que AAA, S.L.U. sí dispone de instalaciones en Navarra porque hace uso de las que pertenecen a BBB, S.A. en virtud del contrato de prestación de servicios logísticos convenido entre ambas entidades. Estas instalaciones pueden ser consideradas como centros operativos de AAA, S.L.U., pues en esas instalaciones es donde se recepciona, se hace el almacenamiento operativo y se expide el carburante de su propiedad.

**17º** El presente caso es similar al que ya se planteó ante esta Junta Arbitral en el expediente 51/2012 y que fue resuelto por resolución de 9 de octubre de 2014, cuyos argumentos hemos de reproducir en este momento.

Como hemos dicho, la cuestión que ahora nos ocupa se rige por lo dispuesto en el artículo 33.6.A) del Convenio Económico, donde se establece, entre otros, el punto de conexión aplicable en el IVA a las entregas de bienes muebles corporales. Este precepto distingue, por lo que ahora interesa, dos tipos de entregas: las realizadas por el fabricante o transformador de los bienes y las demás entregas (entre las que, obviamente, se encuentran las realizadas por comercializadores de bienes producidos o transformados por otros).

Contestando el requerimiento dirigido a AAA, S.L.U. por la AEAT, por iniciativa de esta Junta Arbitral, la citada entidad, que comercializa productos petrolíferos al por mayor, no cuenta con depósitos ni instalaciones de su propiedad en el territorio de la Comunidad Foral de Navarra, sino que utiliza, previos los correspondientes acuerdos contractuales, depósitos fiscales de BBB en los que se recepciona y almacena, y desde los que se expide o entrega a los adquirentes, el carburante de su propiedad.

En esos depósitos fiscales, el carburante propiedad de AAA, S.L.U. se mezcla con el que pertenece a otros operadores y BBB, S.A. puede agregar a la mezcla determinados colorantes trazadores fiscales, aditivos antifrío y sustitutivos del plomo en gasolina 97 (cuadro IV del anexo 3 del contrato celebrado entre AAA, S.L.U.) y BBB, S.A.).

AAA, S.L.U. tiene a su disposición el carburante en el depósito fiscal de BBB, S.A. y desde allí lo vende a los terceros que lo adquieren (principalmente a otros distribuidores o mayoristas y estaciones de servicio y, en pocas ocasiones, a transportistas). El contrato que vincula a BBB, S.A. con AAA, S.L.U. permite considerar que las instalaciones propiedad de BBB, S.A. situadas en Navarra sirven al objeto de la actividad comercial de AAA, S.L.U. o, dicho de otro modo, son instalaciones de AAA, S.L.U., ya que la actividad de cualquier empresa puede ejercerse me-

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2017, que se incluye tras el texto de esta Resolución

diante instrumentos pertenecientes a terceros sobre los que dicha empresa disponga de algún derecho o se encuentre en situación de hecho que haga posible su uso.

Cabe, por tanto, concluir que, en el caso que nos ocupa, la puesta del carburante a disposición de los adquirentes y, consiguientemente, la entrega del mismo a éstos se produce en Navarra, ya sea dentro del citado depósito fiscal, ya sea como consecuencia de una salida desde dicho depósito.

**18º** Esta conclusión no vulnera la doctrina establecida por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en su Sentencia de 13 de abril de 2011, que puso fin al denominado “Caso CCC, S.A.”, relativo al lugar de entrega de vehículos automóviles.

Como ya dijimos en nuestras resoluciones de 30 de junio de 2014 (conflicto nº 57) y de 9 de octubre de 2014 (conflicto 51), en esa Sentencia del Tribunal Supremo no se dispone que las entregas de vehículos a las que se refiere deban entenderse realizadas en el lugar en el que se ubica la dirección o administración de los negocios del transmitente, sino que se considera que, en el caso concreto examinado en dicha Sentencia, la puesta a disposición de los adquirentes de los mencionados vehículos se realizaba en el lugar en el que se emitían las correspondientes facturas, por ser tales facturas el instrumento de transmisión del poder de disposición sobre los vehículos en cuestión.

Pero las premisas fácticas en las que se asienta dicha Sentencia no concurren en el caso que ahora nos ocupa, pues, a diferencia de lo que sucedía con los vehículos en el caso examinado en la misma, el lugar en el que se deposita el carburante es un elemento muy relevante de su comercialización, ya que influye decisivamente en los costes de transporte (tanto de entrada, como de salida), en la posibilidad de que le pueda ser agregado algún aditivo que le añada valor y en otras variables estratégicas de la comercialización.

**19º** En virtud de lo expuesto, las pretensiones formuladas por la HTN en el escrito de planteamiento del conflicto deben ser estimadas.

#### IV. ACUERDO

Por lo expuesto, esta Junta Arbitral acuerda:

**Primero.-** Declarar que, a los efectos de su tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido, se han de entender realizadas en Navarra las entregas de carburantes efectuadas por AAA, S.L.U., durante los años 2010 y 2011, desde los depósitos fiscales que BBB, S.A. tiene en la Comunidad Foral de Navarra, tanto las realizadas dentro de dichos depósitos, como las realizadas como consecuencia de salidas de ellos.

**Segundo.-** Declarar que, desde el punto de vista de las cuestiones que constituyen el presente conflicto, es correcta la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido que realizó AAA, S.L.U., en los años 2010 y 2011 a la Hacienda Tributaria de Navarra; y que dicha tributación debe mantenerse durante el año 2012.

**Tercero.-** Notificar el presente acuerdo, en la forma reglamentariamente establecida, a la Comunidad Foral de Navarra, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a AAA, S.L.U.

#### FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL ACUERDO

Dado que del expediente se deduce que, en los años 2010 y 2011, AAA, S.L.U. ha ingresado en la HTN el IVA correspondiente a las operaciones realizadas en territorio navarro y que la HTN no ha reintegrado estas cantidades a la AEAT, esta resolución se entiende cumplida respecto a dichas operaciones.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2017, que se incluye tras el texto de esta Resolución

En cuanto a los años 2012 y siguientes, en caso de que AAA, S.L.U. haya seguido operando del mismo modo y haya ingresado en la AEAT la deuda tributaria devengada por el Impuesto sobre el Valor Añadido por las entregas de carburante realizadas en territorio navarro, la AEAT debe proceder a calcular la proporción del impuesto correspondiente a la HTN, aplicando los criterios establecidos en esta Resolución, y abonar a esta última la cantidad resultante.

#### **EFFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO**

El presente acuerdo causa estado en vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra él se puede interponer recurso contencioso-administrativo en única instancia ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de su notificación.

Pamplona, a 16 de julio de 2015.

Esta Sentencia confirma la Resolución de 16 de julio de 2015 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 60/2013

**TRIBUNAL SUPREMO**  
**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**  
**SECCIÓN SEGUNDA**

**Sentencia nº 138/2017, de 31 de enero**

En Madrid, a 31 de enero de 2017.

Esta Sala ha visto el presente recurso contencioso administrativo número 35/2016, interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado, contra la resolución de 16 de julio de 2015, de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, adoptada en el conflicto de competencias 60/2013, en cuyo recurso aparece como parte recurrida la Comunidad Foral de Navarra, representada por el Procurador D. (...), bajo la dirección del Letrado de sus servicios Jurídicos Don (...).

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. (...).

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** Por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra se adopta resolución en 16 de julio de 2015, dictada en el conflicto de competencias 60/2013, por la que se acuerda:

«Primero.- Declarar que, a los efectos de su tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido se han de entender realizados en Navarra las entregas de carburantes efectuados por AAA, S.L.U., durante los años 2010 y 2011, desde los depósitos fiscales que la BBB, S.A., tiene en la Comunidad Foral de Navarra, tanto las realizadas dentro de dichos depósitos, como las realizadas como consecuencia de salidas de ellos.

Segundo.- Declarar que, desde el punto de vista de las cuestiones que constituyen el presente conflicto, es correcta la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido que realizó AAA, S.L.U., en los años 2010 y 2011 a la Hacienda Tributaria de Navarra; y que dicha tributación debe mantenerse durante el año 2012.

Tercero.- Notificar el presente acuerdo, en la forma reglamentariamente establecida, a la Comunidad Foral de Navarra, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a AAA, S.L.U.»

**SEGUNDO.-** Por escrito presentado ante esta Sala el 13 de enero de 2016, la Administración General del Estado interpone recurso contencioso administrativo contra la referida resolución de 16 de julio de 2015, formalizando, en su momento, demanda en la que suplica sentencia anulando la resolución impugnada y declarando que a los efectos de su tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido se han de entender realizadas en territorio común las entregas de carburantes efectuadas por AAA, S.L.U., durante los años 2010 y 2011, desde los depósitos fiscales que la BBB, S.A., tiene en la Comunidad Foral de Navarra, tanto las realizadas dentro de dichos depósitos, como las realizadas como consecuencia de salidas de ellos; y declarando asimismo que la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de AAA, S.L.U., en los años 2010, 2011 y 2012, corresponde en su totalidad a la Administración Tributaria del Estado.

Esta Sentencia confirma la Resolución de 16 de julio de 2015 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 60/2013

**TERCERO.-** Conferido traslado a la representación de la Comunidad Foral de Navarra para el trámite de contestación a la demanda solicita sentencia por la que desestime íntegramente el recurso interpuesto, por adecuarse al ordenamiento jurídico el acto impugnado.

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

**QUINTO.-** Formuladas las conclusiones se señaló para el acto de votación y fallo la audiencia del día 24 de enero de 2017, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** El día 11 de febrero de 2013 tuvo entrada en la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra un escrito de la Consejería de Economía, Hacienda, Industria y Empleo de la Comunidad Foral de Navarra, en el que solicitó tener por promovido conflicto frente a la Administración Tributaria del Estado para resolver la discrepancia surgida respecto de la competencia para recaudar el IVA por determinadas operaciones realizadas por la entidad AAA, S.L.U., pretendiendo la declaración de la localización en Navarra de las entregas de hidrocarburos que AAA, S.L.U., pone a disposición de sus clientes en territorio de Navarra mediante el despacho desde el depósito fiscal que BBB, S.A. tiene instalado en la Comunidad Foral de Navarra, incluyendo las entregas realizadas dentro del depósito fiscal como las que se produzcan como consecuencia de la salida de dicho depósito, así como que se declare que es correcta la tributación por cifra relativa realizada en 2010 y 2011 por AAA, S.L.U., por el citado impuesto y la obligación de seguir tributando en las mismas condiciones en 2012.

La Junta Arbitral resolvió el conflicto en favor de la Comunidad Foral de Navarra, en base a la siguiente fundamentación:

«Se discute en este conflicto la competencia para aplicar y exigir el IVA sobre las ventas de carburante que realiza AAA, S.L.U. en territorio navarro utilizando los servicios logísticos de BBB, S.A.. La cuestión de fondo se concreta en la interpretación del criterio o punto de conexión previsto por el artículo 33.6.A).4º del Convenio Económico, que establece la cláusula residual de que "las demás entregas de bienes muebles corporales (se entenderán realizadas en Navarra) cuando se realice desde territorio navarro la puesta a disposición del adquirente".

La AEAT considera que las entregas de carburante realizadas por AAA, S.L.U. a los clientes que se proveen de carburantes en los puntos de entrega que BBB, S.A. tiene en Navarra, deben entenderse realizadas en Girona, es decir, en territorio común y, por consiguiente, es la AEAT la competente para exigir el IVA que grava dichas operaciones. Para sostener su pretensión, la AEAT invoca la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de abril de 2011, recaída en el caso CCC, S.A., según la cual- en opinión de la AEAT- las entregas de bienes muebles corporales se han de entender realizadas en el lugar donde se encuentren centralizadas las labores de comercialización de sus productos, por ser en ese lugar donde se encuentran los medios materiales y humanos que generan el valor añadido. Por ello- entiende la AEAT- las entregas efectuadas por AAA, S.L.U. han de entenderse realizadas en Girona porque esta entidad no dispone de medios propios en territorio navarro, efectuándose toda la logística necesaria para la distribución de sus productos en las instalaciones de un tercero, carece de personal propio en el territorio de la Comunidad Foral de Navarra y todas y cada una de las gestiones relativas a la comercialización de combustible se realizan en la sede de su domicilio fiscal, situado en territorio común.

En cambio, la HTN considera que AAA, S.L.U. si dispone de instalaciones en Navarra porque hace uso de las que pertenecen a BBB, S.A. en virtud del contrato de prestación de servicios logísticos convenido entre ambas entidades. Estas instalaciones pueden ser consideradas como centros operativos de AAA, S.L.U., pues en esas instala-

Esta Sentencia confirma la Resolución de 16 de julio de 2015 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 60/2013

ciones es donde se recepciona, se hace el almacenamiento operativo y se expide el carburante de su propiedad.

17°. El presente caso es similar al que ya se planteó ante esta Junta Arbitral en el expediente 51/2012 y que fue resuelto por resolución de 9 de octubre de 2014, cuyos argumentos hemos de reproducir en este momento.

Como hemos dicho, la cuestión que ahora nos ocupa se rige por lo dispuesto en el artículo 33. 6 A) del Convenio Económico, donde se establece, entre otros, el punto de conexión aplicable en el IVA a las entregas de bienes muebles corporales. Este precepto distingue, por lo que ahora interesa, dos tipos de entregas: las realizadas por el fabricante o transformador de los bienes y las demás entregas (entre las que, obviamente, se encuentran las realizadas por comercializadores de bienes producidos o transformados por otros).

Contestando el requerimiento dirigido a AAA, S.L.U. por la AEAT, por iniciativa de esta Junta Arbitral, la citada entidad, que comercializa productos petrolíferos al por mayor, no cuenta con depósitos ni instalaciones de su propiedad en el territorio de la Comunidad Foral de Navarra, sino que utiliza, previos los correspondientes acuerdos contractuales, depósitos fiscales de BBB, S.A. en los que se recepciona y almacena, y desde los que se expide o entrega a los adquirentes, el carburante de su propiedad.

En esos depósitos fiscales, el carburante propiedad de AAA, S.L.U. se mezcla con el que pertenece a otros operadores y BBB, S.A. puede agregar a la mezcla determinados colorantes trazadores fiscales, aditivos antifrío y sustitutivos del plomo en gasolina 97 (cuadro IV del anexo 3 del contrato celebrado entre AAA, S.L.U. y BBB, S.A.).

AAA, S.L.U. tiene a su disposición el carburante en el depósito fiscal de BBB, S.A. y desde allí lo vende a los terceros que lo adquieren (principalmente a otros distribuidores o mayoristas y estaciones de servicio y, en pocas ocasiones, a transportistas). El contrato que vincula a BBB, S.A. con AAA, S.L.U. permite considerar que las instalaciones propiedad de BBB, S.A. situadas en Navarra sirven al objeto de la actividad comercial de AAA, S.L.U. o, dicho de otro modo, son instalaciones de AAA, S.L.U., ya que la actividad de cualquier empresa puede ejercerse mediante instrumentos pertenecientes a terceros sobre los que dicha empresa disponga de algún derecho o se encuentre en situación de hecho que haga posible su uso.

Cabe, por tanto, concluir que, en el caso que nos ocupa, la puesta del carburante a disposición de los adquirentes y, consiguientemente, la entrega del mismo a éstos se produce en Navarra, ya sea dentro del citado depósito fiscal, ya sea como consecuencia de una salida desde dicho depósito.

18° Esta conclusión no vulnera la doctrina establecida por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en su Sentencia de 13 de abril de 2011, que puso fin al denominado "Caso CCC, S.A.", relativo al lugar de entrega de vehículos automóviles.

Como ya dijimos en nuestras resoluciones de 30 de junio de 2014 (conflicto nº 57) y de 9 de octubre de 2014 (conflicto 51), en esa sentencia del Tribunal Supremo no se dispone que las entregas de vehículos a las que se refiere deban entenderse realizadas en el lugar en el que se ubica la dirección o administración de los negocios del transmitente, sino que se considera que, en el caso concreto examinado en dicha sentencia, la puesta a disposición de los adquirentes de los mencionados vehículos se realizaba en el lugar en el que se emitían las correspondientes facturas, por ser tales facturas el instrumento de transmisión del poder de disposición sobre los vehículos en cuestión.

Pero las premisas fácticas en las que se asienta dicha sentencia no concurren en el caso que ahora nos ocupa, pues, a diferencia de lo que sucedía con los vehículos en el caso examinado en la misma, el lugar en el que se deposita el carburante es un elemento muy relevante de su comercialización, ya que influye decisivamente en los cos-

Esta Sentencia confirma la Resolución de 16 de julio de 2015 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 60/2013

tes de transporte (tanto de entrada, como de salida), en la posibilidad de que le pueda ser agregado algún aditivo que le añada valor y en otras variables estratégicas de la comercialización.»

**SEGUNDO.-** El Abogado del Estado discrepa de la resolución dictada en el conflicto, en cuanto considera que la utilización de un depósito fiscal en Navarra constituye punto de conexión por entender que llega a dicha conclusión, a pesar de haber quedado probado que la entidad AAA, S.L.U., carece de cualquier tipo de medio, material y humano para poder realizar labores comercializadoras de venta de carburante en Navarra, con la excepción del alquiler del depósito fiscal de BBB, S.A..

En apoyo de su tesis entiende que deben tenerse en cuenta dos elementos determinantes de la existencia de los puntos de conexión: origen del valor añadido y puesta a disposición del bien, como indica la sentencia de esta Sala de 9 de febrero de 2016 dictada en el recurso 13/2015, en relación a un caso similar al que alude la Junta Arbitral, el relativo a su expediente 51/2012 que fue resuelto por resolución de 9 de octubre de 2014.

En relación con el primer elemento, origen de la riqueza generada en cada territorio, señala que en el supuesto de operaciones comerciales tanto a nivel de IVA como del Impuesto sobre Sociedades, el Convenio establece que el punto de conexión estará en Navarra: " en las entregas de bienes muebles corporales, cuando se realice desde territorio navarro la puesta a disposición del adquirente".

A su entender, la preposición " desde " hace referencia al lugar de que procede o se origina, a diferencia de la preposición " en " que alude al destino.

Por lo que respecta al segundo elemento determinante de la fijación del punto de conexión, la puesta a disposición, argumenta que este concepto debe ser entendido de acuerdo a lo establecido por esta Sala en su sentencia de 13 de abril de 2011, rec. 540/2009, que declaró que la puesta a disposición se produce cuando el adquirente dispone de la facultad de disponer del bien en calidad de propietario, disponga o no materialmente de él.

En definitiva, a juicio de la representación estatal, dada la actividad desarrollada por AAA, S.L.U., un comerciante al por mayor de carburantes, que adquiere el producto, dejándolo depositado en la red de almacenes que tiene por toda España, todas ellas alquiladas, para venderlo con una serie de servicios accesorios, resulta patente que todas las gestiones relativas a la comercialización se realizaban en lugar donde se concentraban sus medios materiales y humanos en los ejercicios cuestionados, teniendo lugar la puesta a disposición desde el momento en que los compradores disponen del bien, esto es, desde que contratan con AAA, S.L.U., con independencia de que tarde un tiempo en llegar a sus propias instalaciones, y de que en el momento del pedido decida si quiere que se lo transporten directamente o no.

Agrega el Abogado del Estado que no cabe olvidar que la relación existente entre BBB, S.A. y AAA, S.L.U. produce un hecho imponible gravado y cuya tributación corresponde a la Hacienda Territorial de Navarra, al generarse un valor añadido por parte de la primera no por parte de AAA, S.L.U., por lo que si se reconociese un valor añadido a AAA, S.L.U. en Navarra por las operaciones que realiza BBB, S.A. estaríamos gravando dos veces el mismo valor, atribuyéndoselo doblemente a la misma Administración Tributaria, recalando, por otra parte, que la AEAT no ubica el punto de conexión donde se encuentra la dirección y gestión de los negocios de AAA, S.L.U., tal como indica la Junta Arbitral Navarra en su fundamento 18, sino en el lugar donde existen medios humanos y materiales capaces de generar el valor de la operativa comercial, aunque en el caso coincida este lugar con el lugar donde se ubica la dirección y gestión de alto nivel de la entidad.

**TERCERO.-** Se opone a la pretensión formulada la Comunidad Foral de Navarra, recordando que debe estarse a lo que declaramos en la sentencia de 9 de febrero de 2016, dictada en el recurso 13/2015, en cuanto resuelve un supuesto igual al examinado; de otro lado, se apoya en la sentencia de 3 de febrero de 2016, también de esta Sala, que resuelve el recurso contencioso-administrativo número 161/2015, interpuesto por la Diputación Foral de Bizkaia frente a la

Esta Sentencia confirma la Resolución de 16 de julio de 2015 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 60/2013

resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 30 de Junio de 2014, dictada en el conflicto nº 57/2012, que versaba sobre las entregas de gas y de electricidad efectuadas a los consumidores finales, que aparece confirmada porque había que entender realizadas en Navarra, a efectos del IVA, aplicando precisamente el mismo punto de conexión que en el caso que examinamos, el establecido en el artículo 33. 6. A. 4º del Convenio económico.

A mayor abundamiento señala que no resulta aplicable al caso la sentencia de 13 de abril de 2011, pues se refería a la entrega de automóviles que se transportaban desde el Reino Unido hasta el lugar de su entrega a los concesionarios, efectuando una parada técnica de uno o dos días en una campa situada en Álava, en la que se interpretó que el lugar donde se producía la entrega era el lugar de facturación, por ser la factura el instrumento de transmisión del poder de disposición, sin que el extremo de la generación de valor añadido pueda conducir a que se entienda realizada en territorio común, pues la operación a tomar en consideración es la entrega de combustible a clientes que acuden a un depósito en Navarra, debiendo tenerse en cuenta que el IVA más que gravar un valor añadido grava el consumo.

**CUARTO.-** Como señala la Junta Arbitral y reitera la Comunidad Foral de Navarra un caso similar fue resuelto al resolver aquélla el conflicto 51/2012 mediante acuerdo de 9 de octubre de 2014, que fue confirmado por esta Sala en sentencia de 9 de febrero de 2016, rec. 13/2015, al concluir que el único lugar en que se producían operaciones materiales de entrega, siendo éste el punto de conexión, era Navarra, rechazándose, además, que fuese aplicable nuestra sentencia de 13 de abril de 2011, invocada por el Abogado del Estado, en cuanto decide un supuesto completamente distinto.

En la misma línea se encuentra también nuestra sentencia de 3 de febrero de 2016, rec. 161/2015, que desestima un recurso interpuesto por la Diputación Foral de Bizkaia contra la resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 30 de junio de 2014, recaída en el conflicto arbitral 57/2012, promovido por la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra frente a la Diputación Foral de Bizkaia respecto a la tributación de las entidades (...), S.A., y (...), S.A., por el Impuesto sobre Sociedades y el IVA de los ejercicios 2011 y 2012, Y en la que se declaró que las entregas de gas y de electricidad efectuadas a los consumidores finales por las referidas entidades se habían de entender realizadas en Navarra, cuando se encuentren situados en Navarra los contadores en que se efectúa la medición del consumo facturado.

Finalmente, en el mismo sentido se encuentra la reciente sentencia de 13 de diciembre de 2016, dictada en el recurso 37/2016 interpuesto por la Administración General del Estado contra la resolución de la Junta Arbitral de Navarra, que decide un conflicto entre la Comunidad Foral de Navarra y la Agencia Estatal de Administración Tributaria sobre la competencia para recaudar el IVA por las operaciones de entrega de carburante por empresa radicada en territorio común, con estaciones de servicio radicadas en Navarra de ajena titularidad, a sus clientes a los que se les concede tarjeta de crédito.

**QUINTO.-** Ante esta doctrina, procede desestimar el recurso, con imposición de las costas a la parte recurrente, si bien la Sala haciendo uso de la facultad que le otorga el apartado 3 del artículo 139 de la Ley Jurisdiccional, limita su importe a la cantidad máxima de 4.000,00 euros.

## FALLO

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

1.- Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Administración General del Estado, contra la resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 16 de julio de 2015.

Esta Sentencia confirma la Resolución de 16 de julio de 2015 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 60/2013

2.- Imponer las costas a la parte recurrente con el límite establecido en el último Fundamento de Derecho.

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

Así se acuerda y firma.

**Publicación.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, Don Emilio Frías Ponce, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mi la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.