

**Conflicto:** 90/2015

**Promotor:** Administración General del Estado

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

**Objeto:** IVA e IS. Volumen de operaciones

**Fecha de la resolución:** 12 de diciembre de 2017

## RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL

### I. ANTECEDENTES

1.- Mediante un escrito presentado en la estafeta de correos nº 25 de Madrid el 28-09-2015, que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el siguiente día 30, el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) promovió conflicto de competencias frente a la Hacienda Tributaria de Navarra (en adelante, HTN) para resolver la discrepancia surgida entre ambas Administraciones respecto del volumen de operaciones de la entidad AAA, S.L. durante los ejercicios comprendidos entre 2009 y 2014, ambos inclusive.

El Director General de la AEAT afirmó en el referido escrito que el conflicto traía causa de los siguientes hechos:

1º.- En un informe emitido el 13-03-2014, la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de la AEAT en Navarra puso de manifiesto que las operaciones de comercialización de ganado que realizaba AAA, S.L. podrían tener como punto de conexión el territorio navarro; y que, en ese caso, deberían tributar proporcionalmente a la HTN.

2º.- A la vista de lo señalado en el citado informe, el 14-03-2014 el Delegado Especial de la AEAT en Navarra solicitó a la HTN que comprobara el volumen de operaciones realizado por AAA, S.L. en territorio común y en territorio foral.

3º.- Mediante un escrito de 16-04-2015 que tuvo entrada en el Registro de la Delegación Especial de la AEAT en Navarra el 09-06-2015, el Director del Servicio de Inspección Tributaria de la HTN comunicó a la AEAT que, en las actas extendidas a AAA, S.L. el 31-03-2015 y en el informe emitido por dicho Servicio el 07-04-2015, se ponía de manifiesto que, a tenor de lo establecido en el Convenio Económico, en los ejercicios 2009 a 2014, ambos inclusive, el porcentaje del volumen de operaciones de AAA, S.L. atribuible a la AEAT y a la HTN era el siguiente:

Administración	2009 %	2010 %	2011 %	2012 %	2013 %	2014 %
HTN	66,62	73,08	82,43	67,10	62,62	47,95
AEAT	33,38	26,92	17,57	32,90	37,38	52,05
<b>TOTAL</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

El Director del Servicio de Inspección Tributaria de la HTN acompañó al citado escrito de 16-04-2015 el mencionado informe y las referidas actas.

4º.- A la vista de dicha comunicación, el Delegado Especial en Navarra de la AEAT, mediante un escrito de 06-08-2015, requirió formalmente a la HTN para que determinara el volumen de operaciones de AAA, S.L. en territorio foral y en territorio común durante los ejercicios comprendidos entre 2009 y 2014, ambos inclusive, conforme a lo establecido en los artículos 21.A).4º y 33.6.A).4º del Convenio Económico, en la interpretación dada a los mismos por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en su Sentencia de 13-04-2011.

5º.- Dicho requerimiento no fue atendido por la HTN en el plazo establecido a tal fin en el artículo 14.1 del Reglamento de esta Junta Arbitral, por lo que, conforme a lo dispuesto en el mismo, la AEAT entendió que la HTN había ratificado tácitamente su competencia y decidió plantear el presente conflicto.

2.- En el mencionado escrito de 30-09-2015, el Director General de la AEAT fundamentó el planteamiento del conflicto con las siguientes alegaciones:

a).- Afirma la AEAT que la actividad empresarial que realiza AAA, S.L. es la comercialización de ganado porcino y la prestación de servicios de comisión y transporte.

b).- En lo que respecta a la referida prestación de servicios, la AEAT manifiesta su conformidad con la decisión de la HTN de ubicar en Navarra dicha actividad.

c).- Sin embargo, en lo que se refiere a la comercialización de ganado porcino, la AEAT manifiesta su disconformidad con los criterios de imputación territorial adoptados por la HTN y, a ese respecto, alega:

i).-Que, conforme a la doctrina establecida por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en la mencionada Sentencia de 13-04-2011, para que una entrega de bienes muebles se pueda considerar realizada en un determinado territorio, es preciso que existan en el mismo medios personales y materiales que generen valor añadido.

ii).-Que las actuaciones inspectoras realizadas por la HTN no acreditan la existencia en territorio común de tales medios personales y materiales; y que, por el contrario, ambas Administraciones admiten que el único centro de trabajo con el que cuenta AAA, S.L. es una nave industrial sita en Navarra.

3.- Por todo ello, en el citado escrito de 30-09-20 15, el Director General de la AEAT solicitó a esta Junta Arbitral:

a).- Que determine el porcentaje del volumen de las operaciones realizadas por AAA, S.L. en territorio foral y en territorio común durante los ejercicios comprendidos entre 2009 y 2014, ambos inclusive, conforme a lo establecido en los artículos 21.A).4º y 33.6.A).4º del Convenio Económico, en la interpretación dada a los mismos por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en su Sentencia de 13-04-2011.

b).- Que deje sin efecto las actas extendidas a AAA, S.L. el 31-03-2015, por no ajustarse a dicha interpretación.

4.- Mediante Resolución de 15-06-2016, el Presidente de esta Junta Arbitral tuvo por planteado el conflicto promovido por la AEAT en el referido escrito de 30-09-2015, dio traslado del mismo a la HTN y emplazó a esta para que, en el plazo de un mes, formulara las alegaciones que considerara pertinentes para fundamentar sus pretensiones y propusiera las pruebas necesarias para acreditar los hechos justificativos de las mismas.

5.- Mediante un escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 05-07-2016, el Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico de la HTN se opuso a la referida pretensión de la AEAT y fundamentó su oposición en las siguientes alegaciones:

a).- Alega, en primer lugar, la HTN que la pretensión principal formulada por la AEAT en el escrito de planteamiento del conflicto es, en síntesis, que esta Junta Arbitral declare que, en el periodo 2009-2014, el porcentaje del volumen de operaciones de AAA, S.L. atribuible a la HTN es el 100%.

b).- Alega, a continuación, la HTN que la pretensión complementaria formulada en dicho escrito por la AEAT (la anulación de las actas extendidas a AAA, S.L. el 31-03-2015 por el Servicio de Inspección Tributaria de la HTN) excede de las competencias atribuidas a esta Junta Arbitral en el Convenio Económico.

c).- Afirma asimismo la HTN que la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 13-04-2011, en la que la AEAT fundamenta su pretensión principal, se refiere a operaciones de comercialización en España, a través de concesionarios, de vehículos automóviles fabricados por una sociedad integrante de un grupo multinacional, por lo que, al entender de la HTN, dicha Sentencia no es de aplicación a las operaciones de comercialización de cerdos vivos realizadas por AAA, S.L. en el periodo 2009-2014.

d).- Alega también la HTN que en la resolución del presente conflicto no solo debe ser tenida en cuenta la doctrina establecida en la citada Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 13-04-2011, sino que también debe ser tomada en consideración la doctrina contenida en otras Sentencias posteriores de esa misma Sala, como las de 03-02-2016 y 09-02-2016.

e).- Alega asimismo la HTN que conforme a dicha doctrina jurisprudencial:

i).- Las entregas interiores (es decir, las ventas de cerdos adquiridos en territorio navarro y en territorio común con destino a operadores y mataderos sitios en España) deben entenderse realizadas en el lugar desde el que se realizó la puesta a disposición del adquirente, considerando como tal el lugar de ubicación del matadero, designado por el adquirente, hasta el que los cerdos fueron transportados por AAA, S.L., por lo que aquellas de esas ventas en las que el referido matadero se ubicaba en territorio navarro deben entenderse realizadas en el mismo y atribuirse a la HTN, mientras que aquellas en las que el matadero de destino se ubicaba en territorio común deben entenderse realizadas en el mismo y atribuirse a la AEAT.

ii).- Las entregas intracomunitarias (es decir, las ventas de cerdos adquiridos en España con destino a operadores y mataderos sitios en otros países de la Unión Europea) deben entenderse realizadas en el lugar en el que se encontraban los cerdos al tiempo de iniciarse su transporte, por lo que las ventas de cerdos adquiridos en territorio navarro con destino a operadores y mataderos sitios en otros países de la Unión Europea deben entenderse realizadas en Navarra y atribuirse a la HTN, mientras que las ventas de cerdos adquiridos en territorio común con ese mismo destino deben entenderse realizadas en dicho territorio y atribuirse a la AEAT.

f).- Y alega, por último, la HTN que a esa misma conclusión conduce la doctrina establecida por esta Junta Arbitral en las resoluciones que pusieron fin a los conflictos nº 51 y 57.

**6.-** Mediante Resolución de 18-10-2016, el Presidente de esta Junta Arbitral dio traslado a la AEAT de las alegaciones formuladas por la HTN en el mencionado escrito de 05-07-2016, declaró abierto el periodo de instrucción por un plazo de dos meses, designó Ponente al entonces Vocal de esta Junta Arbitral D. (...) y emplazó a las partes para que, en el referido plazo, aportaran los medios de prueba que consideraran oportunos para la acreditación de los hechos justificativos de sus pretensiones.

**7.-** Durante el referido periodo de instrucción, compareció en el procedimiento, en la condición de interesada, AAA, S.L., pero ninguna de las Administraciones en conflicto aportó documentación alguna, ni propuso a esta Junta Arbitral nuevos medios de prueba.

**8.-** Mediante Resolución de 17-02-2017, el Presidente de esta Junta Arbitral, en cumplimiento de lo dispuesto en los apartados 4 y 5 del artículo 17 de su Reglamento, puso de manifiesto el expediente a las Administraciones en conflicto y a los interesados y los emplazó a formular, en el plazo de quince días hábiles, cuantas alegaciones estimaran pertinentes para fundamentar sus pretensiones.

Asimismo, modificando la designación de Ponente efectuada en la Resolución de 18-10-2016, designó nuevo Ponente a D. (...).

**9.-** Mediante un escrito presentado en la estafeta de correos nº 25 de Madrid el 10-03-2017, que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el siguiente día 16, y mediante otro escrito, complementario del anterior, presentado en la estafeta de correos nº 25 de Madrid el 22-

05-2017, que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el siguiente día 26, el Director General de la AEAT formuló sus alegaciones finales.

En esas alegaciones, la AEAT vino, en primer lugar, a sostener que AAA, S.L. es una entidad comercializadora de cerdos vivos que no dispone de explotaciones ganaderas propias ni realiza ventas directas, sino que es una intermediaria entre los ganaderos-productores de los cerdos y los adquirentes de los mismos y una prestadora de servicios de comisión y transporte.

Afirmó, además, la AEAT que la controversia entre ambas Administradores se circunscribe a las entregas interiores y a las entregas intracomunitarias, ya que no existe discrepancia respecto a las operaciones de compra y posterior reventa realizadas íntegramente en el extranjero, ni respecto a las prestaciones de los citados servicios de comisión y transporte.

En opinión de la AEAT, tanto las entregas interiores como las entregas intracomunitarias realizadas por AAA, S.L. están sujetas a la regla general establecida en los artículos 21.A).4º y 33.6.A).4º del Convenio Económico, según la cual las entregas de bienes muebles corporales se entenderán realizadas en Navarra cuando la puesta a disposición del adquirente se realice desde territorio navarro.

Al entender de la AEAT, la regla especial contendida en los citados artículos del Convenio Económico (según la cual las entregas de bienes que deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente se entenderán realizadas en el lugar en el que aquellos se encuentren al tiempo de iniciarse el transporte) solo es aplicable si en el lugar de origen del transporte quien realiza la entrega cuenta con medios personales y materiales suficientes para generar valor añadido; requisito este que, a juicio de la AEAT, no concurre en AAA, S.L., que no cuenta fuera de Navarra con ningún medio personal o material para llevar a cabo la actividad comercializadora generadora del valor añadido sujeto al IVA.

A juicio de la AEAT, a las ventas de cerdos adquiridos por AAA, S.L., tanto en territorio navarro como en territorio común, les resulta de aplicación, cualquiera que sea su destino (España u otros países de la Unión Europea), la referida regla general y, consiguientemente, todas esas ventas deben entenderse realizadas en Navarra, ya que en todas ellas la puesta a disposición del adquirente se realizó desde territorio navarro, único territorio en el que AAA, S.L. cuenta con los medios personales y materiales necesarios para llevar a cabo su actividad comercializadora.

En sus alegaciones finales, la AEAT afirmó, por último, que ese ha sido también el criterio con el que la HTN dio cumplimiento a la resolución dictada por esta Junta Arbitral el 03-03-2016 para poner fin al conflicto nº 61.

Por todo ello, la AEAT concluyó sus alegaciones finales solicitando a esta Junta Arbitral que declare que la proporción del volumen de operaciones realizado en Navarra por AAA, S.L. durante los ejercicios comprendidos entre 2009 y 2014, ambos inclusive, es el 100%.

**10.-** La HTN no formuló alegaciones finales.

## **II.- NORMAS APLICABLES**

**11.-** Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

a).- El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y modificado por la Ley 12/1993, de 13 de diciembre; por la Ley 19/1998, de 15 de junio; por la Ley 25/2003, de 15 de julio; por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre; y por la Ley 14/2015, de 24 de junio.

b).- El Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo, y modificado por el Real Decreto 530/2017, de 26 de mayo.

c).- Las demás disposiciones de general aplicación.

## II.- FUNDAMENTOS JURÍDICOS

**12.-** En virtud de lo establecido en el artículo 51.1.b) del Convenio Económico, que atribuye a esta Junta Arbitral la resolución de las controversias relativas a la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido, esta Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto.

**13.-** En el planteamiento y tramitación del presente conflicto, se han observado las normas de procedimiento contenidas en el Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353 /2006, de 24 de marzo.

**14.-** Como hemos indicado en el capítulo de antecedentes, la AEAT, en el escrito de planteamiento del conflicto, formuló una pretensión principal (que esta Junta Arbitral declare que, en el periodo 2009-20 14, el porcentaje del volumen de operaciones de AAA, S.L. atribuible a la HTN es el 100%) y una pretensión complementaria (la anulación por esta Junta Arbitral de las actas extendidas a AAA, S.L. el 31-03-20 15 por el Servicio de Inspección Tributaria de la HTN).

Sin embargo, en sus alegaciones finales, la AEAT únicamente mantuvo la pretensión principal, por lo que solo esta será objeto de la presente resolución.

**15.-** Ha quedado dicho también en el capítulo de antecedentes que entre las Administraciones en conflicto no existe controversia acerca de la localización de las operaciones de compra y posterior reventa realizadas por AAA, S.L. íntegramente en el extranjero, ni respecto de la prestación por aquella de servicios de comisión y transporte.

La controversia que ahora debemos resolver se circunscribe, por tanto, a las entregas interiores (es decir, las ventas de cerdos adquiridos en territorio navarro y en territorio común con destino a operadores y mataderos sitios en España) y a las entregas intracomunitarias (es decir, las ventas de cerdos adquiridos en España con destino a operadores y mataderos sitios en otros países de la Unión Europea).

**16.-** Sostiene la AEAT que, conforme a la regla general contenida en el primer inciso de los artículos 21.A).4º y 33.6.A).4º del Convenio Económico, tanto las entregas interiores efectuadas por AAA, S.L. como sus entregas intracomunitarias, deben entenderse realizadas en Navarra, ya que la puesta a disposición de los adquirentes de los cerdos vendidos se realizó, en ambos casos, desde territorio navarro, por ser este el único territorio en el que AAA, S.L. contaba con los medios personales y materiales suficientes para generar valor añadido.

La HTN considera, sin embargo, que dichas entregas interiores deben entenderse realizadas en el lugar desde el que se realizó la puesta a disposición del adquirente, considerando como tal el lugar de ubicación del matadero, designado por el adquirente, hasta el que los cerdos fueron transportados por AAA, S.L.

Entiende, por ello, la HTN que aquellas de esas ventas en las que el referido matadero se ubicaba en territorio navarro deben entenderse realizadas en el mismo y atribuirse a la HTN; y que aquellas en las que el matadero de destino se ubicaba en territorio común deben entenderse realizadas en el mismo y atribuirse a la AEAT.

Y, en lo que respecta a las entregas intracomunitarias, sostiene la HTN que, habida cuenta de que salen del territorio de aplicación del impuesto, deben regirse, a efectos de su localización, por la regla especial contenida en el segundo inciso de los mencionados preceptos del Convenio Económico, por lo que las ventas de cerdos adquiridos en territorio navarro con destino a operadores y mataderos de otros países de la Unión Europea deben entenderse realizadas en Navarra y atribuirse a la HTN, mientras que las ventas de cerdos adquiridos en territorio común con ese mismo destino deben entenderse realizadas en dicho territorio y atribuirse a la AEAT.

**17.-** Para dilucidar la referida controversia, hay que atender a la regulación que, respecto al punto de conexión aplicable a las entregas de bienes muebles corporales, se establece en los artículos 21.A) (relativo al Impuesto sobre Sociedades) y 33.6.A) (relativo al IVA) del Convenio Económico.

En dicha regulación se distinguen dos tipos de entregas: las realizadas por el fabricante o transformador de los bienes y las demás entregas (entre las que, obviamente, se encuentran las realizadas por comercializadores de bienes producidos o transformados por otros).

En relación con estas últimas, los citados preceptos del Convenio establecen en su numeral 4º una regla general según la cual se entenderán realizadas en Navarra cuando se realice desde el territorio de esa Comunidad la puesta a disposición del adquirente; y una regla especial, según la cual cuando, para poner los bienes a disposición del adquirente, éstos deban ser objeto de transporte, tales entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquellos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte.

**18.-** Ciertamente, dicha regla especial es susceptible de diversas interpretaciones, pero, a juicio de esta Junta Arbitral, debe prevalecer la interpretación lógica y sistemática que efectuó la Sala Tercera del Tribunal Supremo en la Sentencia de 11-04-2011 que puso fin al denominado "Caso (...)" en la que declaró que el Concierto del País Vasco (que, en lo que respecta al asunto que ahora nos ocupa, contiene una regulación idéntica a la que figura en el Convenio de Navarra) "establece los mismos criterios que se regulan en la Ley del IVA, para determinar cuándo una entrega de bienes se considera realizada en el territorio de aplicación del impuesto".

Precisó, a continuación, el Alto Tribunal que *"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, estos 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.*

Partiendo de esa premisa, la Sala Tercera del Tribunal Supremo concluyó en dicha Sentencia que *"habiéndose 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 solo puede jugar para entregas de bienes sujetas al impuesto cuando se realice desde el territorio vasco la puesta a disposición del adquirente".*

**19.-** La aplicación al caso que nos ocupa de los referidos criterios jurisprudenciales conduce a las siguientes conclusiones:

a).- En las entregas interiores, debe aplicarse la regla general; y, por tanto, se entenderán realizadas en Navarra todas aquellas entregas de cerdos que AAA, S.L. hubiera puesto a disposición del adquirente en territorio navarro; y se entenderán realizadas en territorio común, todas aquellas entregas de cerdos que AAA, S.L. hubiera puesto a disposición del adquirente en ese territorio.

b).- En las entregas intracomunitarias, debe aplicarse la regla especial; y, por tanto, se entenderán realizadas en Navarra las entregas de cerdos cuya puesta a disposición del adquirente intracomunitario hubiera requerido transporte y este se hubiera iniciado en territorio navarro; y se entenderán realizadas en territorio común, las entregas de cerdos cuya puesta a disposición

del adquirente intracomunitario hubiera requerido transporte y este se hubiera iniciado en ese territorio.

**20.-** Estima, por consiguiente, esta Junta Arbitral que la HTN deberá calcular el volumen de operaciones de AAA, S.L. correspondiente al período 2009-2014 conforme a los criterios establecidos en el apartado anterior.

#### **IV.- ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL MISMO**

En virtud de los precedentes hechos y fundamentos jurídicos, esta Junta Arbitral acuerda:

**Primero.-** Desestimar el conflicto de competencias promovido por la Administración Tributaria del Estado frente a la Comunidad Foral de Navarra en relación con el volumen de operaciones de AAA, S.L. en el período 2009-2014; y declarar que la HTN deberá calcular el volumen de operaciones de AAA, S.L. correspondiente al período 2009-2014 conforme a los criterios establecidos en el apartado 19 de esta resolución.

**Segundo.-** Notificar el presente acuerdo, en la forma reglamentariamente establecida, a la HTN y a la AEAT.

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

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso deberá interponerse en el plazo de dos meses, contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

Pamplona, 12 de diciembre de 2017.