

Roj: STS 5336/2015 - ECLI:ES:TS:2015:5336
Id Cendoj: 28079130022015100566

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Nº de Recurso: 167/2015

Nº de Resolución:

Procedimiento: CONTENCIOSO

Ponente: JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a catorce de Diciembre de dos mil quince.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso contencioso- administrativo 167/15, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la resolución aprobada el 15 de diciembre de 2014 por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en el conflicto 55/12 planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria frente a la Hacienda Tributaria de Navarra a fin de resolver la discrepancia surgida entr ambas Administraciones respecto del reparto territorial del volumen de operaciones de la entidad Linser Logistic, S.A., durante los ejercicios comprendidos en el período 2006-2012. Ha intervenido como parte demandada la Comunidad Foral de Navarra, representada por el procurador don Noel de Dorremochea Guiot.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- La Administración General del Estado interpuso el presente recurso contencioso-administrativo en escrito presentado el 10 de marzo de 2015. Una vez admitido y recibido el expediente administrativo, se le dio traslado para que formalizase la demanda, lo que verificó el 22 de mayo de 2015.

Inicia su alegato precisando que impugna la resolución de la Junta Arbitral en cuanto entiende que los servicios que presta Linser Logistic, S.A. (en lo sucesivo, «Linser»), a Carrefour, S.A. («Carrefour», en adelante), son de transporte terrestre de mercancías y no meras operaciones de mensajería, calificación aquella primera que lleva como consecuencia que, a efectos tributarios, deban entenderse prestados en Navarra, en cuyo territorio Linser tiene su domicilio fiscal. Ocurre así, porque conforme a lo dispuesto en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, según la redacción aprobada por la Ley 25/2003, de 15 de julio (BOE de 16 de julio), quedan esas operaciones sometidas a la regla especial del punto de conexión [se consideran realizadas en Navarra las operaciones cuando el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal en su territorio -artículo 21.C).2º-], en lugar de a la regla general [se considera realizadas en Navarra las prestaciones de servicios que se efectúen desde su territorio - artículo 21.B).1º-], a la que se sujetarían si fueran considerados, como pretende la Administración del Estado en la demanda, operaciones de simple mensajería o reparto [artículos 21.C).2º].

Entiende que la conclusión a que llega la Junta Arbitral no es acertada porque no se debe estar simplemente a la literalidad de los términos gramaticales del contrato suscrito entre las citadas compañías. Obviamente -dice-, llevar mercancías desde los supermercados de Carrefour hasta el domicilio de sus clientes implica el transporte de las mismas, pero ello no significa que tal transporte no deba ser calificado como servicio de mensajería o reparto.

Estima decisivo determinar el tipo de transporte de que se trata, para lo que acude a las tarifas del impuesto sobre actividades económicas. A estos efectos, juzga inadecuado acudir a la división 7 ("transporte y comunicaciones"), debiendo estarse a la división 8 ("instituciones financieras, seguros, servicios prestados a las empresas y alquileres"), en cuya agrupación 84 ("servicios prestados a las empresas") se encuentra el epígrafe 849.5 ("servicios de mensajería, recadería y reparto y manipulación de correspondencia"), que es la definición que conviene a las prestaciones que recibe Carrefour de Linser.

Afirma que tal criterio es el seguido por la Dirección General de Tributos en numerosas consultas. Cita, sin mayor precisión, las de 11 de enero de 2002, 7 de marzo de 2004, 3 de diciembre de 2004, 25 de octubre de 2005, 6 de octubre de 2006, 10 de octubre de 2006, 7 de marzo de 2007 y 6 de abril de 2009.

De acuerdo con todo ello y en virtud de los artículos 21 y 33 del Convenio Económico, a efectos de su tributación por el impuesto sobre sociedades y el que grava el valor añadido, las operaciones litigiosas deben entenderse realizadas desde el lugar donde se presta el servicio.

Termina solicitando el dictado de sentencia que estime el recurso contencioso-administrativo y anule la resolución impugnada.

SEGUNDO .- La Comunidad Foral de Navarra contestó la demanda mediante escrito presentado el 24 de junio de 2015, en el que interesó su desestimación.

Sostiene que la demanda parece contemplar un supuesto ideal, que sirviera para desarrollar su tesis general de que ha de aplicarse otro punto de conexión a un hipotético y general "reparto" respecto de un transporte de mercancías y no el concreto y específico objeto real examinado por la Junta Arbitral. Añade que el Convenio no establece un punto de conexión diferente para una supuesta actividad de "reparto". Si lo hubiera establecido y no se hubiera definido en el Convenio, la diferencia conceptual entre transporte y reparto podría intentar hallarse en otras normas que contemplasen también esas dos realidades. Pero la pretensión actora lo que realmente interesa es desgajar de un concepto claro (transporte) una especie del mismo para crear un nuevo punto de conexión para tal actividad, en contra de lo que la norma legal convenida establece. Considera que lo anterior sería suficiente para desestimar la demanda.

Expone que, en cualquier caso, el examen de la realidad obligacional asumida por Linser para con Carrefour lleva a la inequívoca conclusión de que la operativa de la primera no constituye un "reparto o mensajería" sino un servicio de transporte. Así se obtiene de la sentencia dictada por esta Sala Tercera el Tribunal Supremo el 26 de mayo de 2015 (recurso contencioso-administrativo 328/14, FJ 6º), que, entre otras cosas, niega virtualidad a los posibles diversos encuadramientos en las tarifas del impuesto sobre actividades económicas.

Considera que la solución del litigio pasa por la interpretación de los artículos 21 y 33 del Convenio Económico. Se establece una regla especial de conexión para los servicios de transporte, incluidos los de mudanza, remolque y grúa. Tal es el transporte que contempla la norma: el que se lleva a cabo por medios de tracción mecánica, a través de vías e infraestructuras, disponiendo el transportista las rutas, los vehículos, las periodicidades y las cargas que asume. En su opinión, todas las acepciones que atribuye el Diccionario de la Real Academia Española al vocablo "transporte" convienen a la actividad desarrolladas por Linser en su relación con Carrefour. No hay en el Convenio -añade- ninguna llamada a los tributos locales para interpretar e integrar sus normas. Las expresiones del Convenio deben ser entendidas aplicando los criterios hermenéuticos generales [artículos 3.1 del Código Civil y 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre)]. Subraya que cuando la Dirección General de Tributos ha tenido que interpretar el concepto de servicios de transporte no ha acudido al impuesto sobre actividades económicas, sino a las reglas generales de interpretación. Cita la consulta 612/03, de 6 de mayo.

Indica que la normativa sectorial sobre transporte, contenida en la Ley 15/2009, de 11 de noviembre, del contrato de transporte terrestre de mercancías (BOE de 12 de noviembre), y en la Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de los Transportes Terrestres (BOE de 31 de julio), conduce a la conclusión de que el contrato suscrito entre Linser y Carrefour encaja a la perfección en sus definiciones.

Reitera que para calificar la actividad contratada no cabe acudir a las tarifas del impuesto sobre actividades económicas (el artículo 7 del Convenio Económico no lo autoriza) y subraya como la norma, al establecer el punto de conexión especial, emplea la expresión "incluso" («Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa») para extender todavía más su alcance. Dice no entender cómo un servicio de mudanzas, o de remolque o de grúa es transporte a estos efectos y no las operaciones derivadas de un genuino contrato de transporte, como el litigioso. A su entender, la intención del legislador fue acoger en este punto de conexión las figuras intermedias que incluyan sólo alguna o algunas de las prestaciones de la mudanza, el remolque y la grúa, además del transporte.

TERCERO .- Concedido el trámite de conclusiones, fue evacuado por la Administración General del Estado el 1 de julio de 2015 y por la Comunidad Foral de Navarra el día 9 del mismo mes, remitiéndose a sus respectivos escritos rectores.

CUARTO . - Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 13 de julio de 2015, fijándose al efecto el día 9 de diciembre siguiente, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- El debate que suscita el recurso contencioso-administrativo instado por la Administración General del Estado se ciñe a una cuestión precisa: determinar si, como decide la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (resolución de 15 de diciembre de 2014, en el conflicto 55/12), los servicios que Linser presta a Carrefour en virtud del contrato suscrito el 1 de noviembre de 2008 son de transporte y, por ello, quedarían sometidos al punto de conexión especial previsto en el artículo 21.C).2º del citado Convenio Económico, en la redacción de la Ley 25/2003 (se entienden realizadas en Navarra las operaciones cuando el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal en su territorio) o, por el contrario, como sostiene la Administración demandante, constituyen un servicio de paquetería y reparto que quedaría, en su opinión, sujeto al punto de conexión general del artículo 21.B).1º (las prestaciones de servicios se reputan realizadas en Navarra cuando se efectúen desde dicho territorio).

Para zanjar tal debate, debemos dejar sucinta constancia del marco normativo aplicable y hacer una somera descripción del contrato pactado entre las dos mencionadas compañías.

El Convenio Económico en cuestión, en lo que a la prestación de servicios se refiere y en lo que ahora interesa, al disciplinar el lugar de realización de las operaciones, dispone que se entienden realizadas en Navarra las efectuadas desde su territorio [artículo 21.B).1º)], no obstante, y por excepción, se consideran prestados en la Comunidad Foral todos los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa, cuando el sujeto pasivo que los practique tenga su domicilio fiscal en dicho territorio [artículo 21.C).2º)]. Lo mismo vale para los arrendamientos de medios de transporte [artículo 21.c).3º)]. La precisión del lugar de realización de las operaciones determina la competencia para la exacción, la gestión y la inspección en relación con los impuestos sobre sociedades y el valor añadido (artículos 19, 22, 23, 33 y 34).

El contrato suscrito entre Linser y Carrefour en el año 2008 tiene por objeto la carga, el transporte, la distribución y la descarga por la primera de las mercancías que la segunda comercializa en sus establecimientos. En particular, se trata de que Linser traslade las mercancías desde los establecimientos de Carrefour al domicilio de los clientes que las adquieran y soliciten ese servicio. En materia de responsabilidad del transportista y para la determinación del lugar de entrega de las mercaderías, las partes se remitieron a los artículos 355 y 360 del Código de Comercio (hoy artículos 6, 33, 46 y siguientes de la Ley 15/2009). Respecto de lo no expresamente pactado en el contrato, se sometieron a las normas previstas en el Código de Comercio para el contrato mercantil de transporte y en la "legislación complementaria y concordantes".

Pues bien, a lo vista de lo anterior llama poderosamente la atención la pretensión de la Administración General del Estado de singularizar, dentro del contrato de transporte de mercancías, una modalidad especial, que denomina de "mensajería y reparto". Sorprende tal planteamiento porque, aun cuando así se concluyera, no por ello dejaría de aplicarse el punto de conexión del artículo 21.C).2º del Convenio Económico, que se refiere a los servicios de transporte en sentido amplio, incluyendo incluso la mudanza, el remolque y la grúa, además de contemplar también en el punto 3º de la misma norma el alquiler de los medios mediante los que se desarrolla. Como señala la Comunidad Foral de Navarra, la pretensión de desgajar de un concepto claro (transporte) una especie del mismo a fin de crear un nuevo punto de conexión para tal actividad no tiene apoyo en el Convenio Económico, que señala un punto de conexión especial para los servicios de transporte, sin más.

Desde luego, el recorrido interpretativo que propone el abogado del Estado carece de todo sustento normativo. Ciertamente, con arreglo al artículo 7 del Convenio Económico, la Comunidad Foral de Navarra se comprometió, en la elaboración de la normativa tributaria, a utilizar «la misma clasificación de actividades ganaderas, mineras, industriales, comerciales, de servicios, profesionales y artísticas que en territorio común» [letra d)]. Sin embargo, esta obligación no conlleva como consecuencia que la exégesis de las nociones utilizadas en el Convenio deba llevarse a cabo conforme al alcance que se les otorga en relación con un concreto tributo estatal o local, realizando una transposición automática de la regulación específica del mismo a los conceptos genéricos aplicados en aquél para la distribución del poder tributario entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Nuestra sentencia de 26 de mayo de 2015 (recurso contencioso-administrativo 328/14, FJ 8º; ES:TS :2015:2400), evocada en la contestación a la demanda, ha puesto de manifiesto la irrelevancia a los efectos que nos ocupan (localización del lugar de prestaciones de servicios) de las distinciones que el abigarrado nomenclátor del impuesto sobre actividades económicas dispone. En

dicha sentencia hemos recordado que ese tributo local grava el mero ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas por los sujetos pasivos (las personas físicas o jurídicas que las realizan), lo que poco tiene que ver con la determinación del lugar de las operaciones económicas a efectos de los impuestos sobre sociedades y el valor añadido, para distribuir las pertinentes potestades tributarias entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

SEGUNDO .- Las reflexiones que preceden serían suficientes para desestimar la demanda, pero si seguimos el camino argumental sugerido por la Administración del Estado el desenlace no puede ser otro, pues el objeto del contrato pactado entre Linser y Carrefour está integrado por genuinas prestaciones de transporte de mercancías, a las que alcanza la cláusula del artículo 21.C).2º del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra .

En efecto, si se atiende al objeto del pacto se comprueba que cuadra a la perfección en la definición del contrato de transporte de mercancías facilitado por el artículo 2.1, en relación con el artículo 4, de la Ley 15/2009 : aquél por el que el porteador (Linser) se obliga frente al cargador (Carrefour), a cambio de un precio, a trasladar mercancías (las que comercializa esta segunda empresa) de un lugar a otro (desde sus establecimientos al domicilio de sus clientes) y ponerlas a disposición de la persona designada (dichos clientes).

Se ha de tener en cuenta que la naturaleza del contrato no viene determinada por el volumen, la cantidad o la naturaleza de las mercancías transportadas. La Ley habla de "mercancías", sin mayor precisión. Así, el artículo 7 considera "bulto" cada unidad material de carga diferenciada que forma las mercancías objeto de transporte, con independencia de su volumen, dimensiones y contenido (apartado 1). Por otro lado, reputa "envío o remesa" la mercancía que el cargador entrega simultáneamente al porteador para su transporte y entrega a un único destinatario, desde un único lugar de carga a un único lugar de destino (apartado 2), pudiendo el contrato de transporte tener por objeto un solo envío o una serie de ellos (apartado 3).

Así las cosas, se ha de concluir que el contrato litigioso es un genuino contrato de transporte de mercancías, figura obligacional que admite la modalidad de "transporte continuado", por el que el porteador (Linser) se obliga frente a un mismo cargador (Carrefour) a realizar una pluralidad de envíos de forma sucesiva en el tiempo (artículo 8.1). Y no se opone a esta conclusión el hecho de que en el momento de contrato no se sepa con precisión cuáles sean el número, la frecuencia, las características y el destino de los envíos, pues pueden determinarse después, antes de su inicio (artículo 8.2).

Si se añade la decidida voluntad de los contratantes de considerar el pacto suscrito entrambas como un contrato de transporte, evidenciada por la expresa remisión a la normativa mercantil reguladora del mismo, queda patente el erróneo planteamiento de la demanda, sin perjuicio de que -insistimos- aunque fuera calificado el contrato como de mensajería o de reparto de mercancías, no por ello dejaría de ser un contrato de transporte de las mismas, pues la mensajería y el reparto constituyen una modalidad del mismo, por más que a determinados efectos (v.gr.: en el impuesto sobre actividades económicas) tengan un tratamiento específico, tratamiento específico que, como hemos visto, resulta irrelevante a los efectos de nuestro actual enjuiciamiento.

Frente a lo anterior poco valen las conclusiones de la Dirección General de Tributos en las consultas que se citan en la demanda. En primer lugar, porque los criterios interpretativos de dicho centro directivo no pueden vincular a este Tribunal. En segundo término, porque todas ellas se refieren a la calificación de contratos a efectos de su inclusión en uno u otro epígrafe del impuesto sobre actividades económicas y considerarlos servicios de mensajería, recadería y reparto y manipulación de correspondencia, para integrarlos en el epígrafe 849.5 en lugar de en alguno de los que integran la división 7, dedicada al transporte y las comunicaciones. La inclusión -insistimos- en aquel epígrafe no niega su condición de servicios de transporte a los efectos del artículo 21.C).2º del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra .

TERCERO .- Conforme a lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley de esta jurisdicción , las costas deben ser impuestas a la Administración demandante, si bien, haciendo uso de la facultad que nos confiere el apartado 3 del mismo precepto, con el límite de cuatro mil euros, habida cuenta del alcance y la dificultad de las cuestiones suscitadas.

FALLAMOS

Desestimamos el recurso contencioso-administrativo 167/15, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la resolución aprobada el 15 de diciembre de 2014 por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en el conflicto 55/12 planteado



por la Agencia Estatal de Administración Tributaria frente a la Hacienda Tributaria de Navarra a fin de resolver la discrepancia surgida entrabas Administraciones respecto del reparto territorial del volumen de operaciones de la entidad Linser Logistic, S.A., durante los ejercicios comprendidos en el período 2006-2012, acto administrativo que confirmamos por ser ajustado a Derecho, imponiendo las costas a la Administración demandante, con el límite señalado en el último fundamento jurídico.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACIÓN.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

FONDO DOCUMENTAL • CENDOJ