

# Jurisprudencia y doctrina administrativa.

## Comentarios

¿Es la generación de valor el criterio para la atribución de la competencia de Navarra en materia de IVA?

*Comentario a Sentencia de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, de 31 de enero de 2017*

**Antonio Vázquez del Rey Villanueva**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Navarra*

RESUMEN:

El presente comentario aprovecha un reciente pronunciamiento del Tribunal Supremo para hacer un breve examen de uno de los problemas principales que ha marcado las relaciones entre la Hacienda Foral y la Administración del Estado de los últimos años en torno a la exacción del IVA. A diferencia de la doctrina Rover vertida en relación con el Concierto Económico, que consideraba que las entregas de bienes se entienden realizadas en el territorio desde el que se comercializan, las entregas de combustible almacenado en depósitos de terceros situados en Navarra se entienden realizadas en el lugar donde se encuentran los bienes y, en consecuencia, según se desprende del Convenio Económico, la exacción del IVA corresponde a la Hacienda Foral. De esta manera el TS viene a reiterar el criterio que previamente había establecido en un supuesto similar.

**Palabras clave:** Convenio Económico, IVA, lugar de entrega de los bienes, Junta Arbitral del Convenio Económico

ABSTRACT:

A recent decision by the Supreme Court serves as an excuse to make a brief analysis of one of the main issues in the relations between Navarra and the Central Government regarding the entitlement to collect the VAT. Unlike the "Rover doctrine", according to which the place of supply of goods was situated where the goods were commercialized from for the purposes of the Agreement between the Basque Country Region and the Central Government, the place of supply of fuel from warehouses situated in Navarra is considered to be where the goods are located and, therefore, Navarra is entitled to collect the VAT according to the Agreement between Navarra and the Central Government. The Supreme Court reaffirms the opinion previously held in a similar case.

**Key words:** VAT, Spain-regional taxation, place of supply of goods

*¿Es la generación de valor el criterio para la atribución de la competencia de Navarra en materia de IVA?*  
(Antonio Vázquez del Rey Villanueva)

### 1. ANTECEDENTES Y PRONUNCIAMIENTO

La Sentencia de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, de 31 de enero de 2017, no es una resolución especialmente novedosa desde un punto de vista argumentativo. Sin embargo, permite una aproximación a uno de los conflictos que se han suscitado en los últimos años en las relaciones entre Navarra y la Comunidad Foral de Navarra.

El problema surge en torno a uno de los puntos de conexión que establece el Convenio Económico en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, concretamente, la cláusula residual prevista en el artículo 33.6.A) nº 4 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, en virtud del cual las entregas de bienes corporales se entienden realizadas en Navarra “cuando se realice desde territorio navarro la puesta a disposición del adquirente (...)”.

La controversia tiene su origen en las entregas de combustible realizadas por DYNEFF desde un depósito fiscal de otra empresa situado en la Comunidad Foral. La empresa, dedicada a la comercialización de productos petrolíferos al por mayor, no cuenta con depósitos ni instalaciones de su propiedad en Navarra, sino que utiliza depósitos fiscales de la Compañía Logística de Hidrocarburos (CLH), donde el combustible se receptiona y almacena, y desde los que se entrega o expide a los adquirentes. En los referidos depósitos, el carburante se mezcla con el de otros operadores y CLH puede agregar determinados colorantes trazadores fiscales, aditivos, antifrío y sustitutivos del plomo en gasolina. DYNEFF tiene a su disposición el carburante en el depósito fiscal y desde allí lo vende a terceros (principalmente a otros distribuidores o mayoristas y estaciones de servicio y, en algunas ocasiones, a los transportistas).

La Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra inicialmente resolvió el conflicto, mediante acuerdo de 16 de julio de 2015, en un sentido favorable a Navarra. La Junta entiende que el asunto es similar al que motivó la resolución de 9 de octubre de 2014 (conflicto 51/2012). Básicamente, el contrato de servicios logísticos permite considerar que las instalaciones situadas en Navarra sirven al objeto de la actividad de DYNEFF, “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”. Desde esta perspectiva, considera que la puesta a disposición del carburante se produce en Navarra, ya sea dentro del depósito fiscal, ya sea como consecuencia de una salida desde dicho depósito.

Con la STS de 31 de enero de 2017, el Tribunal Supremo desestima el recurso (rec. 35/2016) que la Administración General del Estado interpuso frente a la resolución de la Junta Arbitral. El Abogado del Estado insiste básicamente en los argumentos que ya había empleado la Agencia Tributaria, a saber, que las entregas no se entienden realizadas en Navarra, en la medida en que la empresa carece de cualquier medio, material y humano para poder realizar labores comercializadoras de venta de carburante en Navarra, con la excepción del alquiler del depósito fiscal perteneciente a la empresa logística. Desde esta perspectiva,

*¿Es la generación de valor el criterio para la atribución de la competencia de Navarra en materia de IVA?*  
(Antonio Vázquez del Rey Villanueva)

todas las gestiones relativas a la comercialización del carburante se realizaban en territorio común, lugar donde se concentraban sus medios materiales y humanos y, en consecuencia, la exacción del IVA corresponde al Estado.

A través de los distintos Fundamentos de Derecho, el TS se alinea con la posición defendida por la Hacienda Tributaria de Navarra, en el sentido de que un caso similar ya había sido resuelto por la Junta Arbitral, mediante el referido acuerdo de 9 de octubre de 2014, confirmado por la STS de 9 de febrero de 2016 (rec. 13/2015). Al igual que la representación foral, el órgano jurisdiccional invoca la Sentencia de 3 de febrero de 2016 (rec. 161/2015), que resolvió a favor de Navarra la exacción del IVA correspondiente a las entregas de gas y electricidad a consumidores finales cuando los contadores de medición del consumo están situados en territorio foral. Por último, hace referencia a su sentencia de 13 de diciembre de 2016 (rec. 37/2016), que últimamente ha establecido la competencia de Navarra para recaudar el IVA correspondiente a las entregas de carburante por una empresa radicada en territorio común, con estaciones de servicio de titularidad ajena situada en Navarra, a sus clientes a los que se concede una tarjeta de crédito. A la vista de todo lo anterior, falla a favor de la exacción del IVA por parte de Navarra.

## 2. CONVENIO ECONÓMICO: PUNTOS DE CONEXIÓN QUE RIGEN LA EXACCIÓN DEL IVA

Para la exacción del IVA, el Convenio Económico recurre a los mismos puntos de conexión que rigen la exacción del Impuesto sobre Sociedades (cfr. arts. 19 a 21 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra), lo que contribuye a la seguridad jurídica y simplifica el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos.

Las pequeñas empresas (volumen de operaciones inferior a 7 millones € durante el año anterior) son objeto de un punto de conexión personal. La exacción del IVA corresponde a Navarra cuando el domicilio fiscal se encuentra situado en territorio foral, con independencia del lugar donde se realizan las entregas de bienes y prestaciones de servicios. Tratándose de medianas y grandes empresas (volumen de operaciones superior a 7 millones € el año anterior), sin embargo, el Convenio Económico establece puntos de conexión reales:

La exacción del IVA corresponde a Navarra cuando el sujeto pasivo opera exclusivamente en Navarra, con independencia del lugar donde se encuentra su domicilio fiscal.

Cuando el sujeto opera en ambos territorios tributa a ambas Administraciones, cualquiera que sea el lugar donde tenga su domicilio fiscal, tributa en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el año natural.

A efectos de precisar ambos supuestos, el artículo 33.6.A) del Convenio establece que se entienden realizadas en Navarra:

## Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

*¿Es la generación de valor el criterio para la atribución de la competencia de Navarra en materia de IVA?*  
(Antonio Vázquez del Rey Villanueva)

*1º. Las entregas de bienes muebles corporales fabricados o transformados por quien efectúa la entrega, cuando los centros fabriles o de transformación del sujeto pasivo estén situados en territorio navarro. Cuando el mismo sujeto pasivo tenga centros fabriles o de transformación en ambos territorios, si el último proceso de fabricación o transformación de los bienes entregados tiene lugar en Navarra.*

(...)

*4º Las demás entregas de bienes muebles corporales, cuando se realice desde territorio navarro la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en el que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o transporte.*

(...)

El último punto de conexión resulta aplicable en todos aquellos casos que no resultan reconducibles a las reglas anteriores, incluidas las entregas de bienes que no han sido fabricados o transformados por el sujeto pasivo sino por un tercero. En el supuesto que nos ocupa no es preciso, por tanto, entrar a valorar si las operaciones realizadas en el depósito fiscal –añadido de colorantes trazadores fiscales, aditivos antifrío y sustitutivos del plomo en gasolina 97– son o no constitutivas de “transformación”, ya que en ningún caso cabe aplicar el punto de conexión previsto en el art. 33.6 A) nº 1 del Convenio, en la medida en que dichas operaciones no son realizadas por el sujeto pasivo sino por un tercero.

Interesa destacar que el Convenio Económico no se remite al IVA para determinar cuándo las entregas de bienes se entienden realizadas en Navarra, sino que expresamente establece los puntos de conexión aplicables. Con carácter preliminar no cabe ignorar que estamos ante normas que obedecen a finalidades diferentes: las reglas relativas al lugar de realización de las entregas de bienes forman parte de la definición del hecho imponible del IVA y, por ende, sirven para determinar cuándo una operación está sujeta al impuesto. Los puntos de conexión del Convenio, por su parte, establecen cuándo corresponde a Navarra la exacción del IVA en el marco de la distribución territorial del poder tributario<sup>1</sup>. En definitiva, como apunta el Fundamento de Derecho 3º de la STS de 9 de febrero de 2016, “el Convenio (...) no remite a la LIVA para determinar los puntos de conexión, sino que establece sus propias reglas. Y esto es debido a la diferencia fundamental existente en la tributación del IVA y en el reparto de dicha tributación entre administraciones derivadas del Convenio Económico”.

A pesar de que el artículo 33.6 A) nº4 presenta ciertas similitudes con el artículo 68.Uno, la redacción no coincide exactamente. Mientras el artículo 68.Uno LIVA establece que “las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente *en dicho territorio*”, el Convenio establece que se entienden realizadas en

---

<sup>1</sup> Conviene tener presente que, a diferencia de lo que ocurre en otros impuestos, en materia de IVA “(...) Navarra aplicará los mismos principios básicos, normas sustantivas y formales vigentes en cada momento en territorio del Estado. (...)”.

*¿Es la generación de valor el criterio para la atribución de la competencia de Navarra en materia de IVA?*  
(Antonio Vázquez del Rey Villanueva)

Navarra “las (...) entregas de bienes muebles corporales, cuando se realice *desde* territorio navarro la puesta a disposición del adquirente”<sup>2</sup>.

Las reglas de localización del IVA (art. 68.Uno y 68.Dos.1º LIVA) conducen a la sujeción de las entregas de bienes inicialmente situados en territorio español, como forma de garantizar el gravamen del consumo interno. Si posteriormente los bienes abandonan el territorio español con destino a un país o territorio tercero y, en ocasiones, a otro Estado de la UE, procede la exención o la devolución de las cuotas desembolsadas.

Por lo que se refiere a los puntos de conexión del Convenio, la STS de 9 de febrero de 2016, que, como enseguida tendremos ocasión de comprobar, sienta las bases de la STS de 31 de enero de 2017, señala que “...el reparto de la tributación que se deriva del Convenio Económico es ir al origen de los bienes, es decir, al lugar donde se haya generado el valor añadido, para de este modo realizar un cálculo lo más exacto posible de la capacidad generadora de riqueza o de valor añadido que tiene cada territorio. Es en base a dicha capacidad por lo que se fija el reparto de recursos tributarios entre las dos administraciones implicadas, procediéndose posteriormente a efectuar los ajustes al consumo pertinentes. Por este motivo, al establecer un sistema de valor en origen, los artículos del Convenio utilizan el término DESDE y no EN, ya que tratan de determinar el lugar (punto de conexión) desde el cual se genera el valor a gravar (...)”. De acuerdo con este planteamiento, el punto de conexión que establece el numeral 4 se basa en la presunción de que los bienes que se encuentran en Navarra han sido objeto de valor añadido en territorio foral. En cualquier caso, la recaudación que en último término percibirá la Comunidad Foral no está en función de la producción ni el valor añadido generado en su territorio, sino del consumo que se produce en dicho territorio, en virtud de los ajustes por impuestos indirectos que establece el Convenio Económico (art. 65 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre).

### 3. EVOLUCIÓN DE LA DOCTRINA RECIENTE DEL TRIBUNAL SUPREMO

El razonamiento que sigue la Administración del Estado para negar la competencia de Navarra es básicamente el siguiente: i) la exacción del IVA corresponde a la Administración foral cuando el valor añadido inherente a la operación ha sido generado efectivamente en dicho territorio; ii) el lugar *desde* el que se produce la puesta a disposición no viene determinado por la mera situación de los bienes en territorio foral, sino por el lugar en que se realizan las labores de comercialización; iii) en la medida en que la empresa carece de medios materiales y humanos propios en territorio foral para realizar las labores referidas, la puesta a disposición sólo puede ser acordada desde los centros de trabajo situados en territorio común.

---

<sup>2</sup> En el caso de las entregas de bienes que requieren expedición o transporte, la redacción sí resulta esencialmente coincidente. En este sentido, según el Convenio, “cuando los bienes deban ser objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentran aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o transporte” (cfr. art. 68.Dos.1º LIVA y art. 33.6.A) 4º in fine del Convenio Económico).

## Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

*¿Es la generación de valor el criterio para la atribución de la competencia de Navarra en materia de IVA?*  
(Antonio Vázquez del Rey Villanueva)

El núcleo de esta argumentación resultó avalado por la STS de 13 de abril de 2011, en relación con el art. 28.Uno A) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto Económico, de redacción prácticamente idéntica a la del artículo 33.6.A) nº4 del Convenio<sup>3</sup>. Según este precepto, se entienden realizadas en los Territorios Históricos del País Vasco “las entregas de bienes muebles corporales, cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente (...)”.

La controversia tenía por objeto la exacción del IVA correspondiente a las entregas de vehículos por parte de Rover España, S.A., a los concesionarios situados repartidos por todo el territorio español. Los vehículos se encontraban depositados en una campa situada en Álava, en virtud del contrato de servicios logísticos que Rover, S.A. había suscrito con otra empresa que, además se encargaba de prestar una serie de servicios accesorios (limpieza, desparafinado, inspección) y del transporte de los vehículos hasta los concesionarios.

La Junta Arbitral del Concierto Económico, a través de su Resolución de 19 de junio de 2009, se posicionó a favor de la competencia de la Diputación Foral de Álava. Sin embargo, el TS revirtió la solución, fallando a favor de la Administración General del Estado. El TS niega la relevancia del lugar donde los vehículos se encuentran depositados y considera que el lugar de la puesta a disposición viene determinado por el territorio donde se realiza la comercialización, “para apreciar el lugar desde donde se realizaban las entregas hay que estar al lugar donde se centralizaban las labores de comercialización de los vehículos y radicaba la sede principal, con independencia del lugar en el que física o materialmente se encontraban los bienes, por lo que habiéndose acreditado en las actuaciones que Rover España, S.A., carecía de instalaciones en el País Vasco y que toda la actividad se desarrollaba desde sus centros de trabajo sitos en la Comunidad Autónoma de Madrid, no cabe hablar de entregas realizadas desde el País Vasco” (Fundamento de Derecho octavo). Asimismo, el TS considera que, dado que la puesta a disposición se realiza en el momento en que se entiende efectuada la entrega de bienes, esto es, en el momento en que el vendedor transfiere al adquirente la facultad de disponer el bien en calidad de propietario, la entrega de los vehículos que implica la transmisión del poder de disposición de los mismos “se produce cuando el vehículo es facturado al concesionario, contra el abono de su precio a Rover España, S.A. merced a la entrega de la correspondiente documentación técnica, que hasta ese momento ha seguido en poder de Rover España, S.A., propietaria del mismo”, lo que implica a su vez que el cliente final cerraba la operación con el concesionario y abonaba a éste su precio.

La STS de 13 de abril de 2011 es uno de los referentes fundamentales de la argumentación que ha utilizado la Administración del Estado en los conflictos con Navarra relativos a las entregas de combustible desde depósitos en territorio foral. Tanto la AEAT como la Abogacía del Estado han sostenido que las entregas de hidrocarburos debían entenderse realizadas en el lugar donde se encontraban los medios materiales y humanos que permiten generar valor añadido, prestar adecuadamente el suministro de servicios, de manera que en la medida en que no existía personal ni

<sup>3</sup> Si bien con la diferencia de que el artículo 28.Uno A) 1º de la Ley 28/2002 aparece concebido como regla general que es objeto de excepciones.

*¿Es la generación de valor el criterio para la atribución de la competencia de Navarra en materia de IVA?*  
(Antonio Vázquez del Rey Villanueva)

instalaciones en Navarra, todo el valor añadido debía entenderse producido en territorio común y, por ende, la competencia para exigir el IVA correspondía al Estado<sup>4</sup>.

En cualquier caso, la STS de 31 de enero de 2017, objeto de este comentario, no se basa en dicho pronunciamiento, sino en la STS de 9 de febrero de 2016, que vino a introducir una variación fundamental en la solución del conflicto. El objeto del recurso fue la Resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico, de 9 de octubre de 2014, que había reconocido la competencia de Navarra para la exacción del IVA en un supuesto similar al de la STS de 31 de enero de 2017: Disa Península S.L.U. realizaba entregas de combustible desde el depósito fiscal que la Compañía Logística de Hidrocarburos, S.A., tenía en Navarra. En este caso, además del depósito en alquiler, la empresa contaba en territorio foral con un trabajador que se encargaba de la promoción y gestión de las ventas en la zona y de un derecho de superficie.

Según el TS, "no ofrece dudas de que en Navarra es donde radica el depósito de gas (sic) de Disa Península, S.L.U., aunque no sea propiedad de la misma, lugar desde donde se distribuye el gas". En cualquier caso, existen medios personales suficientes con capacidad para ejercer funciones de distribución del carburante ("...también es evidente que en Navarra existe una mínima infraestructura de orden personal capaz de atender las funciones de distribución cuestionadas. Es manifiesto que no se ha probado que dicha infraestructura sea insuficiente. Tampoco se ha demostrado que la infraestructura necesaria para hacer esas entregas exista en territorio común. Antes bien, la argumentación del abogado del Estado estimando que la entrega se produce en el lugar en que se otorgan las facturas, demuestra que la operación de entrega no requiere elementos materiales ni personales, pues tales elementos, por la lógica de las cosas están fuera del lugar de emisión de las facturas"). A la vista de dichas circunstancias, el TS reconoce que la exacción del IVA corresponde a Navarra, atendiendo al lugar donde se realizan las operaciones materiales de entrega del combustible ("es evidente que el único lugar en el que se producen operaciones materiales de entrega, y este es el punto de conexión, es Navarra").

Según el criterio vertido en esta sentencia, lo relevante no es el lugar desde el que se realizan las funciones de comercialización, sino donde se realizan las operaciones materiales de entrega, lo que constituye una diferencia fundamental con el criterio establecido en la STS de 13 de abril de 2011 y una aproximación a los criterios que subyacen en las reglas relativas al lugar de realización de las entregas de bienes en el IVA.

Además, la STS de 9 de febrero de 2016 rechaza de manera expresa la aplicación de la doctrina *Rover* al caso, lo que supone un duro golpe para las pretensiones de la Administración General del Estado. Según el TS, dicho pronunciamiento "resuelve una cuestión que nada tiene que ver con la que aquí se decide. Allí, la

---

<sup>4</sup> Véanse las Resoluciones de la Junta Arbitral del Convenio Económico de 9 de octubre de 2014 y de 16 de julio de 2015, así como las SSTS de 9 de febrero de 2016 y de 31 de enero de 2017.

*¿Es la generación de valor el criterio para la atribución de la competencia de Navarra en materia de IVA?*  
(Antonio Vázquez del Rey Villanueva)

estancia de los vehículos en Álava, era meramente accidental y esporádica<sup>5</sup>; aquí, por el contrario, el depósito de gas en Navarra, si bien no es propiedad de la actora, es fijo y estable. A ello ha de añadirse que la eliminación de la provisionalidad del depósito de Pamplona, por tener carácter permanente permite la realización de acciones susceptibles de incrementar el valor de los bienes entregados y a que estas actuaciones se refieren, lo que coadyuva la conclusión de que la entrega controvertida se efectúa en dicho depósito<sup>6</sup>.

Compartimos las conclusiones del TS respecto a la competencia de Navarra para la exacción del IVA y la no aplicación de la doctrina del caso *Rover*, no obstante, la argumentación presenta algunos aspectos discutibles. El TS parece contraponer el carácter accidental y esporádico de la estancia de los vehículos frente a la mayor fijeza y permanencia del combustible en el depósito, circunstancia esta última que no aparece acreditada en ningún momento, como tampoco el hecho de que la mezcla de colorantes trazadores fiscales, aditivos antifrío y sustitutivos del plomo, suponga un mayor valor añadido que la limpieza, inspección de daños, reparación, pintado y desparafinado de los vehículos. Tampoco parece que el transporte sea un elemento diferencial entre ambas situaciones.

Ante todo es preciso descartar que exista una razón elusoria a este tipo de comportamientos por parte de las empresas, ya que el IVA que se aplica en los territorios forales se rige por "los mismos principios básicos, normas sustantivas y formales vigentes en cada momento en territorio del Estado" (art. 32 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre y, en sentido similar, art. 26 del Convenio Económico). Esta consideración es relevante porque en ningún caso cabe entender que la ubicación de los vehículos en territorio obedecía a maniobras de deslocalización de la imposición.

En cualquier caso, parece claro que ambos supuestos presentan diferencias importantes. En el caso *Rover* se plantea la atribución al País Vasco del IVA correspondiente a todas las ventas de Rover en España por el hecho de que los vehículos permanecían estacionados durante un periodo de tiempo en territorio foral ("...sin que la fabricación de dichas mercancías se haya producido en el País Vasco, sin que tampoco se haya producido transformación de las mismas en el País Vasco, y sin que la labor de comercialización de esas mercancías haya tenido lugar en dicho territorio"). En el caso del depósito fiscal se desprende, en cambio, que la operadora mayorista de hidrocarburos no sólo dispone del depósito fiscal

---

<sup>5</sup> Según señala la Hacienda Tributaria de Navarra en su exposición ante la Junta Arbitral que dio lugar a la Resolución de 16 de julio de 2015, en el asunto *Rover* el transporte se iniciaba de manera circunstancial desde un determinado territorio (Álava) 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.

<sup>6</sup> La Junta Arbitral del Convenio Económico también había descartado la aplicación de la referida doctrina en su resolución de 9 de octubre de 2014, al entender que "(...) 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 pueda ser agregado algún aditivo que le añada valor y en otras variables estratégicas de la comercialización".

*¿Es la generación de valor el criterio para la atribución de la competencia de Navarra en materia de IVA?*  
(Antonio Vázquez del Rey Villanueva)

de Navarra, sino de otros depósitos situados en territorio común, lo que inicialmente beneficia el reconocimiento de una solución favorable a los intereses de la Comunidad Foral.

Las entregas de Rover España a los concesionarios son un eslabón dentro de una operación triangular intracomunitaria cuyo objeto son unos bienes procedentes del Reino Unido. En cambio no está claro el origen del combustible almacenado en Navarra, si trae causa de una entrega interior, de una importación o de una adquisición intracomunitaria. La precisión es importante ya que, salvo en caso de adquisición intracomunitaria (u operación asimilada) el IVA que grava el mayor valor del combustible es ingresado por el Estado. Y aun en el caso de que el carburante hubiese sido objeto de adquisición intracomunitaria, una solución favorable a Navarra resulta más aceptable en la medida en que el sujeto pasivo no opera exclusivamente en territorio foral.

Efectivamente, en caso de que Rover operase exclusivamente en territorio vasco, porque todas las entregas de vehículos se entienden realizadas en el País Vasco, la exacción del IVA correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias, a través del cual se grava la mayor parte del valor de los vehículos fabricados en el Reino Unido, también correspondería al País Vasco. En el caso de los depósitos fiscales de Navarra, el operador mayorista de hidrocarburos opera en ambos territorios, de manera que el IVA correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias, en su caso, se repartiría entre Navarra y el Estado en la misma proporción que el IVA que grava las entregas. Navarra ingresaría, como máximo, el IVA correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias en la misma proporción que las entregas de carburante realizadas en territorio foral respecto del conjunto de las entregas efectuadas en territorio español.

#### 4. OTROS PRONUNCIAMIENTOS

Para completar este breve comentario queremos hacer mención a otros pronunciamientos recientes que tienen por objeto el punto de conexión que establece el punto de conexión residual que establece el artículo 33.6.A) n° 4 del Convenio Económico y que son objeto de referencia en la STS de 31 de enero de 2017.

En este sentido cabe citar la STS de 3 de febrero de 2016, desestimatoria del recurso interpuesto por la Diputación Foral de Bizkaia contra la resolución de 30 de junio de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico. Dicha resolución estableció que las entregas de gas y de electricidad efectuadas a consumidores finales se entendían realizadas en Navarra cuando los contadores están situados en el territorio de la Comunidad Foral. A partir de lo dispuesto en la STS de 11 de junio de 2015 (“es evidente que la actividad de comercialización (...) la puesta a disposición de los consumidores se hace en el lugar en el que está sito el contador, por lo que si los contadores se encuentran en Navarra, es en Navarra donde está el lugar de realización de la operación o de exacción del impuesto”), el TS

## Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

*¿Es la generación de valor el criterio para la atribución de la competencia de Navarra en materia de IVA?*  
(Antonio Vázquez del Rey Villanueva)

considera que "esta doctrina es perfectamente trasladable a las entregas de gas. Si la transmisión de la propiedad del gas se entiende producida en el momento en que éste tiene entrada en las instalaciones del comprador, las ventas realizadas desde acometidas de clientes sitas en Navarra deben considerarse a los efectos previstos en los artículos 21<sup>a</sup>) 4<sup>o</sup> y 33.6.A) 4<sup>o</sup> del Convenio Económico, como operaciones realizadas en territorio navarro"<sup>7</sup>.

Con posterioridad a la resolución cuyo recurso es desestimado por la STS de 31 de enero de 2017, la Junta Arbitral dictó la resolución de 9 de septiembre de 2015 (conflicto 59/2013) que resultó confirmada previamente por STS de 13 de diciembre de 2016. En este caso se atribuye a Navarra la competencia para recaudar el IVA por las entregas de carburante de una empresa que radica en territorio común, con estaciones de servicio radicadas en Navarra de ajena titularidad, a sus clientes a los que se concede una tarjeta de crédito.

### 5. BIBLIOGRAFÍA (RECIENTE)

SIMÓN ACOSTA, E. A.: "Coordinación del poder tributario de Navarra y el Estado", *Revista Jurídica de Navarra*, nº 55-56, 2013, págs. 11 a 50.

— "El ajuste del IVA de la Comunidad Foral de Navarra", *Revista Jurídica de Navarra*, nº 7, 2014, págs. 189 a 203.

VALDEMOROS ERRO, M<sup>a</sup> J.: "El Convenio Económico entre Navarra y el Estado: ni injusto ni insolitario", *Revista Jurídica de Navarra*, nº 7, 2014, págs. 207 a 222.

---

<sup>7</sup> A estos efectos, conforme a lo dispuesto en el artículo 24 del Real Decreto 1434/2002, de 27 de diciembre, se entenderá por acometidas la canalización e instalaciones complementarias necesarias comprendidas entre la red de distribución o de transporte existente y la llave de acometida, incluida ésta, que corta el paso del gas a las instalaciones receptoras de los usuarios.