

**Tribunal Supremo****Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia  
609/2018 de 16 Abr. 2018, Rec. 181/2017**

**Ponente:** Cudero Blas, Jesús.

**Nº de Sentencia:** 609/2018

**Nº de Recurso:** 181/2017

**Jurisdicción:** CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

**Referencia** 31107/2018

ECLI: ES:TS:2018:1396

REGIMENES FORALES FISCALES. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Administración competente para la devolución del IVA soportado a entidad extranjera, no establecida a efectos del IVA. Examen de las reglas de localización y sus excepciones. Punto de conexión. Es el volumen de operaciones en cada uno de los territorios el que determina la tributación proporcional a una u otra Hacienda. Se confirma la resolución impugnada por considerarse ajustada a derecho la decisión de la Junta Arbitral que entendió realizadas en Territorio Histórico de Álava las entregas de bienes empaquetados y etiquetados en Vitoria y, por ello, que la Administración foral era la competente para devolver el IVA devengado en tales operaciones.

*El Tribunal Supremo desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Diputación Foral de Álava, contra la resolución dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en el conflicto planteado por la contribuyente frente a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y la Diputación Foral de Álava, declarando ajustada a derecho la expresada resolución relativa a IVA soportado por empresa no establecida en España.*

**TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 609/2018**

Fecha de sentencia: 16/04/2018

Tipo de procedimiento: REC.ORDINARIO(c/a)

Número del procedimiento: 181/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 03/04/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas

Procedencia: JUNTA DE ARBITRAJE

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: Emgg

Nota:

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 181/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

**TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 609/2018**

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

En Madrid, a 16 de abril de 2018.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso-administrativo núm. **181/2017** interpuesto por la procuradora de los tribunales doña Ana Belén del Olmo, en nombre y representación de la **DIPUTACIÓN FORAL DE ÁLAVA**, contra la resolución núm. R27/2016, de 28 de diciembre (Referencia 207083/2016), dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en el conflicto planteado por Energizer Trading Limited frente a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y la Diputación Foral de Álava.

Han sido partes demandadas la AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, representada y defendida por el abogado del Estado, y ENERGIZER TRADING LIMITED, representada por la procuradora de los tribunales doña María Cruz Reig Gastón.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### **PRIMERO. Objeto del presente recurso contencioso-administrativo.**

ENERGIZER TRADING LIMITED planteó ante la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco un conflicto frente a la Agencia Tributaria y frente a la Diputación Foral de Álava cuya finalidad era "obtener un pronunciamiento sobre los puntos de conexión aplicables a las operaciones que realiza y, en consecuencia, determine qué órgano es el competente para efectuar las correspondientes devoluciones de IVA solicitadas y, en su caso, qué proporción resulta aplicable a cada Administración y, a su vez, qué órgano es competente para llevar a cabo cualquier actuación de inspección, comprobación e investigación".

Tal conflicto se suscitó porque las dos Administraciones se declaran incompetentes para resolver sobre la devolución del IVA solicitada por ENERGIZER TRADING LIMITED relativa a los períodos 2001, 2012 y 2013.

Tras admitirse el conflicto y una vez cumplidos los trámites de procedimiento legalmente previstos, mediante resolución de 28 de diciembre de 2016 la Junta Arbitral declaró que:

*"Se entenderán realizadas en territorio foral las entregas de las pilas (ya empaquetadas y etiquetadas) realizadas desde Vitoria-Gasteiz y realizadas en territorio común las realizadas desde Fuenlabrada (Madrid).*

*Ambas administraciones, la foral y la estatal, son competentes para efectuar la devolución en la proporción que resulte de la aplicación de lo que se acaba de decir, con respecto a la exacción.*

*La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en territorio común y vasco, como es el caso, corresponderá a los órganos del Estado, dado que el domicilio fiscal de ENERGIZER TRADING LIMITED está en territorio común, puesto que es una entidad que opera en el Territorio de Aplicación del IVA sin establecimiento permanente, y, por tanto, el domicilio fiscal será el de su representante".*

#### **SEGUNDO. El recurso interpuesto por la Diputación Foral de Álava.**

Frente al mencionado acuerdo de la Junta Arbitral ha deducido la Diputación Foral de Álava recurso jurisdiccional ante esta Sala mediante escrito de 13 de marzo de 2017.

Admitido a trámite el mismo y recibido el expediente administrativo, se formalizó demanda mediante escrito de 24 de mayo de 2017, en la que se suplicó sentencia estimatoria del recurso con condena en costas en la que se anule la resolución administrativa impugnada, por su falta de conformidad a derecho, y se declare: "1º Que la Administración competente para la exacción e inspección del IVA de ETL -entidad no residente y no establecida- es la Administración del Estado; 2º Con carácter subsidiario, que las entregas de bienes empaquetados y/o etiquetados en THA se entienden realizadas en Territorio Común".

#### **TERCERO. Contestación a la demanda de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y de Energizer Trading Limited .**

El abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la AEAT, se opuso a la demanda mediante escrito de 29 de junio de 2017 en el que solicitaba sentencia que "resuelva declarando la falta de competencia de la Junta Arbitral o, subsidiariamente, desestime el recurso por adecuarse al ordenamiento jurídico el acto impugnado".

Y la representación procesal de ENERGIZER TRADING LIMITED evacuó el trámite, mediante escrito de 4 de septiembre de 2017 en el que suplicaba sentencia "confirmando la resolución de la Junta Arbitral objeto de este litigio" y, además, que "ordene a la Administración del Estado que devuelva las cantidades solicitadas, previas las comprobaciones oportunas, junto con los intereses de demora devengados desde el momento en que tales cantidades debieron devolverse".

#### **CUARTO. Señalamiento para la deliberación, votación y fallo del presente recurso contencioso-administrativo .**

Rechazado el recibimiento a prueba del proceso y evacuado por las partes el trámite de conclusiones, mediante providencia de 30 de enero de 2018 se señaló para la votación y fallo del

presente recurso la audiencia del día 3 de abril de 2018, fecha en la que, efectivamente, se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **PRIMERO. Objeto del presente recurso y necesaria delimitación de las pretensiones cuyo análisis resulta admisible.**

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la resolución dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco de 28 de diciembre de 2016 es o no conforme a derecho, en el bien entendido que -a través de dicha resolución- se sustancia el conflicto suscitado por ENERGIZER TRADING LIMITED frente a la Agencia Tributaria y frente a la Diputación Foral de Álava cuya finalidad era "obtener un pronunciamiento sobre los puntos de conexión aplicables a las operaciones que realiza y, en consecuencia, determine qué órgano es el competente para efectuar las correspondientes devoluciones de IVA solicitadas y, en su caso, qué proporción resulta aplicable a cada Administración y, a su vez, qué órgano es competente para llevar a cabo cualquier actuación de inspección, comprobación e investigación".

La decisión adoptada por la Junta Arbitral en la mencionada resolución declara efectuadas en territorio foral las entregas de las pilas (ya empaquetadas y etiquetadas) realizadas desde Vitoria-Gasteiz y efectuadas en territorio común las realizadas desde Fuenlabrada (Madrid) con la consecuencia de que ambas administraciones públicas, la foral y la estatal, son competentes para efectuar la devolución en la proporción que resulte, aunque solo la segunda es competente para inspeccionar al contribuyente.

El acto administrativo citado ha sido impugnado exclusivamente por la Diputación Foral de Álava, que considera (i) que el Concierto no contiene pronunciamiento alguno sobre los sujetos no establecidos a efectos del impuesto sobre el valor añadido y, subsidiariamente, (ii) que las entregas intracomunitarias de los productos empaquetados y etiquetados en Álava por ENERGIZER no deben entenderse realizadas en Territorio Histórico de Álava.

Es esa pretensión anulatoria, sustentada en esos dos motivos de nulidad, la única que puede ser abordada por la Sala en esta sentencia, afirmación que resulta una obviedad, pero que viene al caso recordar porque tanto el abogado del Estado como la representación procesal de ENERGIZER interesan, en sus respectivos escritos de contestación a la demanda, sendas declaraciones que no pueden ser analizadas y resueltas en el presente proceso. En efecto:

1. Dice el representante procesal de la AEAT -que se aquietó con la decisión de la Junta Arbitral al no impugnarla- que el citado órgano no es competente para resolver el conflicto y que tal incompetencia deberá ser declarada por la Sala en este procedimiento en la medida en que el asunto controvertido no versa sobre un punto de conexión, ni sobre la interpretación y aplicación del Concierto Económico, ni sobre el domicilio de los contribuyentes.

2. Y ENERGIZER solicita en su escrito de contestación a la demanda que se ordene a la Administración del Estado (o a la foral) devolver las cantidades solicitadas con los intereses correspondientes debido a la manifiesta inacción de ambas Administraciones y la vulneración -por esa tardanza- del principio de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido.

En relación con la pretensión anulatoria ejercitada por el abogado del Estado en su escrito de contestación -pues tiene esa naturaleza la petición dirigida a la Sala para que declare la incompetencia de la Junta Arbitral para adoptar la resolución recurrida-, conviene recordar la reiterada doctrina de esta Sala (por todas, sentencia de 26 de mayo de 2015, dictada en el recurso núm. 328/2014 ) a tenor de la cual la formulación de pretensiones anulatorias (respecto del acto recurrido) por los demandados constituye un supuesto de desviación procesal pues a tales partes -dada la posición que ostentan en el proceso- no puede reconocérsele otra actividad procesal que "la enderezada a defender la legalidad de los actos impugnados en el proceso", lo que impide reconocerles capacidad para interesar la nulidad de una actividad administrativa con la que se ha aquietado, consintiéndola, al no dirigir contra la misma el recurso correspondiente.

Y respecto de la solicitud formulada por ENERGIZER en otrosí de su escrito de contestación, tampoco cabe en este proceso adoptar decisión alguna sobre la devolución de las cuotas de IVA (interesada a ambas Administraciones) y los intereses de demora, aunque solo sea porque no hay en la decisión de la Junta Arbitral -ni podía haberlo, dada la limitación de su cognición a la determinación de los puntos de conexión solicitados- pronunciamiento alguno sobre aquella cuestión, más allá de la determinación de quién es la Administración competente para la exacción del IVA en atención a las actividades de ENERGIZER contempladas en el procedimiento de conflicto.

La imposibilidad de todo pronunciamiento sobre la solicitud deducida por la parte codemandada no prejuzga las cuestiones relativas a la cuantía que ha de devolverse por el impuesto sobre el valor añadido soportado o la procedencia de abonar intereses de demora por la tardanza en efectuar tal devolución, de suerte que -obvio es decirlo- el interesado podrá formular su solicitud en los términos y a tenor del procedimiento que tenga por conveniente.

**SEGUNDO. Hechos que han de reputarse no controvertidos.**

Según se desprende del expediente administrativo, de la decisión de la Junta Arbitral recurrida y de las alegaciones de las partes en el presente proceso, constituyen hechos acreditados, esenciales para resolver el litigio, los siguientes:

1. ENERGIZER TRADING LIMITED es una entidad establecida en el Reino Unido que empieza a operar en España el 1 de octubre de 2011, cuando adquiere los activos y el inventario que ENERGIZER, S.A., entidad suiza del mismo grupo empresarial, mantenía en España. En aquella fecha obtiene un NIF español y se da de alta en el régimen general del IVA.
2. Al carecer la compañía de lugar fijo de negocio en España, su domicilio fiscal, a efectos de IVA, era el de su representante, situado en Madrid y, por tanto, en territorio común (circunstancia ésta afirmada por la Junta Arbitral en la decisión recurrida y admitida por las partes, tácitamente al menos por la AEAT al no recurrir la resolución -de la Junta Arbitral- que afirma expresamente que ENERGIZER carece de establecimiento permanente en España).
3. En los ejercicios que nos ocupan la actividad que le es propia a la compañía (distribución de pilas, baterías y maquinillas de afeitar) se efectuó (i) importando bienes a España, (ii) haciendo entregas interiores de bienes, (iii) realizando transferencias intracomunitarias de bienes desde otros Estados de la UE hasta España y (iv) realizando transferencias intracomunitarias de bienes desde España hacia otros Estados de la UE.
4. Una parte de los bienes objeto de transferencia intracomunitaria hacia España se almacenaron en Madrid, en las instalaciones de un tercero (IMPREX).
5. Las importaciones de pilas y baterías en el territorio español dieron lugar a servicios de empaquetado y etiquetado en las instalaciones que un tercer operador (CEGASA, con la que ENERGIZER suscribió un contrato al efecto) tenía en Vitoria. Estos bienes fueron objeto de transferencias intracomunitarias a otros Estados y también dieron lugar a entregas interiores previo almacenamiento en los locales de Madrid de IMPREX. En el contrato suscrito entre ENERGIZER y CEGASA, en vigor hasta el 31 de marzo de 2014, ésta se compromete a prestarle tales servicios (empaquetado y etiquetado) y, a su vez, ENERGIZER pone a su disposición máquinas y equipos de envasado para que los utilice en la prestación de aquellos servicios.
6. Todas las operaciones realizadas por ENERGIZER en territorio español son, respecto del IVA, operaciones exentas con derecho a deducción y operaciones con inversión del sujeto pasivo en sede del destinatario.

7. ENERGIZER solicitó de la AEAT la devolución de las cuotas soportadas, pero ésta -tras la tramitación del procedimiento de inspección correspondiente- se declaró incompetente para resolver por entender que ENERGIZER actuaba en España mediante establecimiento permanente, que estaría situado en las instalaciones de CEGASA en Álava. Y en tres procedimientos de comprobación limitada recayeron sendas liquidaciones provisionales en las que se rechazaba la competencia del Estado para proceder a la devolución. Todas estas decisiones fueron recurridas ante el TEAC.

8. Por "razones de prudencia y transparencia" (según afirma ENERGIZER), la compañía presentó ante las autoridades fiscales de la Diputación Foral de Álava la misma solicitud de devolución que había sido denegada por el Estado. Y la Diputación Foral de Álava se declaró incompetente para resolver la petición al entender que ENERGIZER no tenía establecimiento permanente alguno en territorio foral, resolución que también fue recurrida por el interesado ante el Organismo Jurídico Administrativo de Álava (OJA).

9. Plantea entonces conflicto de competencias que es resuelto por la Junta Arbitral en la resolución de 28 de diciembre de 2016, que ahora nos ocupa, en la que, como se ha dicho, se afirma: (i) Que ENERGIZER no dispone a efectos del IVA de establecimiento permanente en territorio español, por lo que tal domicilio ha de situarse en Madrid; (ii) Que ambas Administraciones son competentes para efectuar la devolución "en la proporción que resulte de considerar realizadas en Territorio Foral las entregas de las pilas realizadas desde Vitoria y en el territorio común las realizadas desde Madrid"; (iii) Que la AEAT es la competente para realizar las actuaciones de comprobación e inspección que correspondan.

**TERCERO. La eventual "inaplicación" del Concierto Económico al "no haberse concertado" la exacción e inspección del IVA de los sujetos pasivos no establecidos (primer motivo de nulidad de los aducidos por la parte actora) .**

Como se dijo más arriba, está fuera de toda discusión que ENERGIZER TRADING LIMITED carece de establecimiento permanente en España, de manera que le resulta de aplicación el régimen legal de los sujetos no establecidos a efectos del IVA, que determina, por lo que ahora interesa, que su domicilio sea el de su representante, en el caso, Madrid y, por tanto, territorio común.

Para la Diputación Foral, la exacción y la inspección del IVA corresponden al Estado por la razón esencial de que "nada han concertado tales sujetos en relación con el IVA de los sujetos pasivos no establecidos".

Para la demandante, los artículos 27 y 29 del Concierto, en relación con el IVA, fijan un punto de conexión "sobre el que pivota la concertación de competencias", el domicilio fiscal del sujeto pasivo,

único criterio que delimita la exacción e inspección del IVA cuando el volumen de operaciones del sujeto pasivo es inferior a 7 millones de euros y el criterio principal cuando se supera esa cifra.

Conviene detenernos en el tenor de esos preceptos:

El artículo 27, relativo a la "exacción del IVA", señala que ésta se ajustará a las siguientes normas, descritas aquí sintéticamente:

- a) Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado.
- b) Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en el artículo siguiente.
- c) Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 7 millones de euros tributarán en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común, y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco.
- d) Se entenderá que un sujeto pasivo opera en uno u otro territorio cuando, de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 28, realice en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios.
- e) La exacción del Impuesto se exigirá por la Administración del Estado o por la Diputación Foral competente por razón del territorio, según que el sujeto pasivo esté domiciliado en territorio común o foral, en los siguientes supuestos: en las adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al Impuesto por opción o por haberse superado el límite cuantitativo establecido en la normativa reguladora del Impuesto, efectuadas por sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan derecho a deducción total o parcial de aquel, o por personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales.

Y en el artículo 29 del propio Concierto, relativo a la inspección, se dispone lo siguiente, en lo que ahora resulta relevante:

*"Seis. La inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:*

a) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a las Diputaciones Forales o, en su caso, a la Administración del Estado, se llevará a cabo por las inspecciones de los tributos de cada una de dichas Administraciones.

b) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en territorio común y vasco se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

*Primera. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio común: la comprobación e investigación será realizada por los órganos de la Administración del Estado, que regularizarán la situación tributaria del sujeto pasivo frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las distintas Administraciones.*

*En el caso de que el sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territorio vasco el 75 por ciento o más de sus operaciones o el cien por cien en el caso de entidades acogidas al régimen especial de grupos de entidades, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, la comprobación e investigación será realizada por la Diputación Foral competente por razón del territorio, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado.*

*Segunda. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio vasco: la comprobación e investigación será realizada por los órganos competentes de la Administración Foral correspondiente al domicilio fiscal, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado, y surtirán efectos frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas. En el caso de que el sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territorio común el 75 por ciento o más de sus operaciones, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, será competente la Administración del Estado sin perjuicio de la colaboración de las Diputaciones Forales.*

*Si como consecuencia de dichas actuaciones resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o el pago correspondiente serán efectuados por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquéllas procedan. Los órganos de la inspección competente comunicarán los resultados de sus actuaciones al resto de las Administraciones afectadas.*

Como estos preceptos no recogen ninguna disposición sobre los sujetos pasivos "no establecidos", sostiene la parte recurrente que resulta forzoso concluir que la competencia es *in toto* del Estado como competencia *residual* (es decir, la que se refiere a todo aquello que no figure en el concierto explícitamente). Reforzaría esta idea, siempre según la recurrente, el artículo 43 del Concierto, que señala que se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco:

" a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en el País Vasco.

b) Las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

c) Los establecimientos permanentes cuando su gestión administrativa o la dirección de sus negocios se efectúe en el País Vasco. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con este criterio, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado " .

Para la parte actora, de estos preceptos se deduce que un sujeto pasivo del IVA no establecido nunca puede entenderse domiciliado en el País Vasco, de manera que, si todos los puntos de conexión giran sobre el domicilio, es clara la competencia del Estado para la inspección y para la exacción del IVA.

La Junta Arbitral, por el contrario, parte, en efecto, de que el domicilio de ENERGIZER está en territorio común. Y, para determinar si procede o no fijar los puntos de conexión correspondientes, recuerda, en primer lugar, lo establecido en el artículo 27. Uno, Segunda, del Concierto Económico, referido a la exacción del Impuesto, a cuyo tenor " cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en el artículo siguiente " .

Y lo que hace inmediatamente después -una vez que ha descrito que la compañía realiza operaciones que generan el derecho a la deducción del IVA- es determinar la relevancia de las operaciones realizadas en territorio común y en territorio foral aplicando al respecto lo dispuesto en el citado artículo 27.Uno.Segunda del Concierto.

**CUARTO . Aplicación del Concierto Económico y competencia de la Junta Arbitral para determinar los puntos de conexión aun cuando el sujeto pasivo del IVA sea un "no establecido". Interpretación del artículo 27.Uno.Segunda de la Ley 12/2002, de 23 de mayo (Referencia 822/2002).**

Hemos dicho más arriba que el artículo 27 de la Ley del Concierto establece la regla de la proporcionalidad en relación con la competencia para la exacción del IVA por una u otra

Administración (la estatal o la foral): el sujeto pasivo tributará a ambas Administraciones " *en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en el artículo siguiente* ".

La dicción literal del precepto exige partir de un dato, obvio pero esencial: el sujeto que opera en ambos territorios ha de tener, necesariamente, un determinado domicilio (común o foral), *a pesar de lo cual tributará " a ambas Administraciones "*.

Esto es lo que, cabalmente, sucede en el supuesto de autos: la entidad ha de reputarse domiciliada en territorio común porque, al carecer de establecimiento permanente, tiene el domicilio de su representante, que está en Madrid.

La determinación del domicilio fiscal en atención a esta regla no constituye, a juicio de la Sala, circunstancia relevante alguna a efectos del Concierto, ni las partes tenían necesidad de convenir especiales puntos de conexión en relación, específicamente, a los *sujetos no establecidos a efectos del IVA* .

Lo esencial es que el precepto aplicable (el artículo 27) parte de la realización de operaciones en ambos territorios cualquiera que sea el domicilio (común o foral) de la persona que los realiza y - añadimos ahora- cualquiera que haya sido la forma de determinación de ese domicilio (sea como consecuencia de contar el sujeto con un establecimiento permanente, sea por carecer del mismo, como aquí sucede).

Por consiguiente, y en contra de lo alegado en la demanda, no era necesaria una especial "concertación" entre el Estado y la Comunidad Autónoma respecto de estos sujetos ("no establecidos"), pues el precepto analizado -que, insistimos, fija la Administración competente *en proporción al volumen de operaciones en su respectivo territorio* - resulta aplicable cualquiera que sea la forma de determinación del domicilio del sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido.

Esto es lo que sucedía, precisamente, en el asunto abordado en la sentencia de esta misma Sección de 13 de abril de 2011 (recurso núm. 540/2009 (Referencia 37955/2011) ), a la que luego aludiremos y que invoca reiteradamente a su favor la parte demandante: la compañía allí concernida tenía su domicilio fiscal en territorio común (como aquí sucede, a todos los efectos, con ENERGIZER), pero realizaba operaciones en Álava (almacenar y preparar vehículos para su posterior envío a su red de concesionarios).

En dicha sentencia, esta Sala no rechazó que la exacción del IVA por las operaciones realizadas en Álava correspondiera a la Diputación Foral *por razón del domicilio de la empresa* , sino que, partiendo del análisis de la concreta actividad que se desarrollaba en Álava, concluyó que la misma

(al efectuarse en "instalaciones que eran un simple punto logístico dentro del transporte único entre el lugar de fabricación en Inglaterra y las instalaciones de los concesionarios" y que las mercancías "transitaron por el País Vasco solo unos días") era irrelevante a efectos de incorporar valor añadido a todo el proceso productivo y comercializador, descartándose la exacción del IVA por la Diputación Foral por esa circunstancia.

En otras palabras, no fue el domicilio de la entidad el que determinó la competencia (foral o estatal) para la exacción del IVA, sino la relevancia de las operaciones realizadas en el territorio histórico.

Ello obliga a rechazar este primer motivo de impugnación y a analizar el segundo de ellos, que se refiere -precisamente- a la relevancia o irrelevancia, a efectos del tributo, de las actividades desarrolladas por ENERGIZER TRADING LIMITED en Álava.

**QUINTO . Determinación de si las entregas de bienes de los productos empaquetados y etiquetados en Álava deben o no entenderse realizadas en Territorio Histórico de Álava en aplicación de las reglas del Concierto Económico.**

1 . Tratándose, como aquí sucede, de entregas de bienes muebles, el artículo 28 de la Ley 12/2002, de 22 de mayo, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco , fija una regla general en virtud de la cual se entienden realizadas en un territorio "cuando la puesta a disposición del adquirente se realice en dicho territorio", de forma que es preciso, en primer lugar y en nuestro caso, que la entrega se realice *desde* el territorio vasco para que pueda entenderse que la misma se efectúa en territorio foral.

Y la segunda regla contenida en el precepto se refiere al supuesto en el que "los bienes han de ser objeto de transporte para la puesta a disposición del adquirente", en cuyo caso "la entrega se entenderá realizada en el lugar en que los bienes se encuentren al tiempo de iniciarse la expedición o transporte", criterio que resulta de aplicación tanto para las entregas destinadas al interior del territorio como a otros Estados miembros y a países terceros.

2. La norma prevé tres excepciones (que se trate de bienes transformados, o entregados con instalación de elementos industriales fuera del País Vasco o bienes cuya expedición se ha realizado en territorio extranjero), que -como señala con acierto la resolución impugnada- aquí no resultan de aplicación.

3 . En nuestra sentencia de 13 de abril de 2011 (recurso núm. 540/2009 (Referencia 37955/2011) ) efectuamos una primera afirmación de extraordinaria relevancia: lo esencial, en las entregas de bienes, no es necesariamente su lugar de localización, sino " *la puesta a disposición del adquirente de los mismos* ", concepto más amplio que nos permitió afirmar allí (i) que la sola circunstancia de

que unas mercancías hayan transitado por el País Vasco durante breves días, (ii) cuando tales mercancías no han sido fabricadas, transformadas o comercializadas en dicha Comunidad Autónoma "impide que la tributación por razón del valor añadido inherente a la comercialización y entrega de esas mercancías se pueda atribuir íntegramente" al Territorio Histórico.

4 . La sentencia de esta Sala y Sección de 9 de febrero de 2016 (dictada en el recurso núm. 13/2015 ) abordó una cuestión -en relación con el Convenio Económico con Navarra, en el que se contiene una redacción sobre los puntos de conexión prácticamente idéntica- que también tiene relevancia a los efectos que ahora nos ocupan: se trataba de entregas de carburantes efectuadas desde un depósito de gas localizado en Navarra, instalación que no era propiedad de la titular y comercializadora del carburante, y que constituía una infraestructura logística mínima (el depósito mismo en alquiler, un derecho de superficie y un trabajador), declarada "suficiente" por la Sala como para entender que el punto de conexión debía situarse en Navarra.

Razona así la indicada sentencia:

"(...) 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 y no dónde se consumen los bienes".

Y concluye en los siguientes términos:

"(...) Así las cosas es evidente que el único lugar en que se producen operaciones materiales de entrega, y este es el punto de conexión, es Navarra.

(...) 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".

5 . El criterio sostenido en la sentencia que acaba de mencionarse ha sido reiterado en otra posterior, de 13 de diciembre de 2016, dictada en el recurso núm. 37/2016, y está presente también

en un pronunciamiento anterior de esta misma Sección (la sentencia de 26 de mayo de 2015, dictada en el recurso núm. 328/2014 ), que ya aludió al necesario equilibrio en la atribución territorial de los impuestos cuando concurren, como es el caso, distintos ámbitos territoriales presupuestarios.

6 . En el estado actual de la jurisprudencia pueden sentarse, por tanto, las siguientes reglas:

- Aunque el Concierto señala que la entrega de los bienes que deban ser objeto de transporte "se entenderá realizada en el lugar en que los bienes se encuentren al tiempo de iniciarse la expedición o transporte", ese lugar (territorio común o foral) no constituirá *necesariamente* el punto de conexión si las actividades en él realizadas son accesorias o muy poco relevantes en relación con el conjunto del proceso de producción o comercialización de los bienes, al punto de que pueda afirmarse que no incorporan valor añadido a ese proceso.

- Por tanto, habrá de estarse al lugar de "puesta a disposición" de los bienes -prescindiendo de su *status loci* - cuando no pueda identificarse en el lugar en el que están sitios actuaciones de una apreciable significación, conectadas o vinculadas con los procesos de fabricación, transformación o comercialización. Y, *a sensu contrario* , el punto de conexión estará constituido por el lugar donde se encuentren los bienes ( *desde* el que salen) cuando se constate que en el mismo se realizan tareas de tal envergadura que permitan afirmar que son acciones *susceptibles de incrementar el valor de los bienes entregados* .

- La solución concreta dependerá, obviamente, de las particulares circunstancias de cada caso, de manera que la relevancia o la pura accesoriedad de la actuación controvertida en uno u otro territorio dependerá de los hechos constatados y, en su caso, de la actividad probatoria desarrollada al efecto por los interesados.

7. La aplicación de esa doctrina al supuesto analizado nos lleva a concluir, coincidiendo con la solución adoptada por la resolución recurrida, que la actividad desarrollada por ENERGIZER TRADING LIMITED en Álava ( *desde* donde se produce la entrega de las pilas allí empaquetadas y etiquetadas) no puede calificarse como accesorio, irrelevante o tan mínima como para afirmar que no genera valor añadido alguno a la actividad productora y de comercialización a la que dedica la entidad su giro o tráfico empresarial. En efecto:

- La supuesta irrelevancia o accesoriedad de esa actividad se hace descansar por la recurrente en unos extremos (como el carácter no exclusivo del contrato con CEGASA, la circunstancia de no ser ENERGIZER propietaria de las instalaciones o el escaso tiempo -diez días- en el que las pilas permanecen en Álava) que resultan claramente insuficientes, por sí solos, como para entender que aquella actividad no aporta valor añadido.

- Las "otras" actividades que sí lo generarían y que -según la actora- contrastan con las realizadas en Vitoria (las desarrolladas en Barcelona y consistentes en la recepción de la mercancía importada, la carga o descarga, el almacenaje, el despacho de bienes a libre práctica, los controles y gestiones administrativas en materia aduanera, etc.) no se presentan, a juicio de la Sala, como tareas clara y notoriamente más importantes; o, al menos no tanto como para prescindir por completo -como se pretende- de las desarrolladas en Álava. Ni siquiera se ha aportado a la Sala un razonamiento mínimo que permita afirmar que, efectivamente, aquellas tareas de Barcelona son de una relevancia tan capital como para desechar cualquier significación, en el proceso de producción y comercialización, de la actividad que se desarrolla en el Territorio Histórico de Álava.

- No entendemos que las labores de empaquetado y etiquetado sean, en absoluto, tan irrelevantes o tan carentes de valor añadido como se aduce, aunque solo sea porque esta última actividad permite identificar el producto, sus características y su procedencia, extremos que no parece que sean tan mínimos o accesorios como se defiende en la demanda en cuanto permiten asociar las pilas a la empresa que las produce y comercializa.

- Finalmente, la Diputación Foral de Álava -que es la que cuestiona la decisión de la Junta Arbitral- no ha desarrollado actividad probatoria alguna encaminada a acreditar que las tareas de empaquetado, etiquetado y puesta a disposición realizadas en el Territorio Histórico sean de escasa relevancia y que, precisamente por esa mínima importancia, no aporten valor añadido. Los medios de prueba solicitados -rechazados por auto de 22 de septiembre de 2017- no iban enderezados a la acreditación de tal extremo, sino exclusivamente a determinar qué criterios, en general, habían adoptado la AEAT o las Diputaciones Forales de Bizcaia y Gipuzkoa en relación con la inexistencia de concertación respecto de los sujetos no establecidos a efectos de IVA, aspectos que nada tienen que ver con el alcance de la actividad desarrollada en Álava y que se refieren a la cuestión ya analizada más arriba.

#### **SEXTO. Conclusión final y pronunciamiento sobre costas.**

Consecuencia obligada de lo expuesto es la desestimación del recurso, al considerarse ajustada a Derecho la decisión de la Junta Arbitral que entendió realizadas en Territorio Histórico de Álava las entregas de bienes empaquetados y etiquetados en Vitoria y, por ello, que la Administración foral era la competente para devolver el IVA devengado en tales operaciones.

Y, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción , procede imponer las costas procesales a la parte recurrente y. haciendo uso de la facultad contemplada en el apartado tercero de dicho precepto legal, quedan las costas fijadas, por todos los conceptos, en un máximo de 4.000 euros para cada una de las partes recurridas.

**FALLO**

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

Primero. Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la procuradora de los tribunales doña Ana Belén del Olmo, en nombre y representación de la DIPUTACIÓN FORAL DE ÁLAVA, contra la resolución núm. R27/2016, de 28 de diciembre, dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en el conflicto planteado por Energizer Trading Limited frente a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y la Diputación Foral de Álava, declarando ajustada a Derecho la expresada resolución.

Segundo. Imponer las costas procesales a la parte recurrente, con el límite expresado en el último fundamento de esta resolución.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguillo Aviles D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Jesus Cudero Blas

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.