

Resolución: R010/2024
Expediente: E009/2019

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 30 de enero de 2024.

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por Dña. Violeta Ruiz Almendral, Presidenta, y Dña. Sofía Arana Landín y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

Sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Bizkaia (en lo sucesivo, DFB) frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo AEAT), en relación con la competencia para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) correspondiente a los ejercicios 2010 a 2012 de CSA, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 9/2019.

I. ANTECEDENTES

- 1.-** CSA es una sociedad con domicilio fiscal en Madrid, dedicada, entre otras actividades, al comercio al por mayor de derivados de petróleo, utilizando para ello depósitos fiscales situados en Bizkaia.
- 2.-** CSA tiene un volumen de operaciones superior a 7 millones de euros y tributó en su totalidad ante la AEAT por el IVA de los ejercicios 2010, 2011 y 2012
- 3.-** El 23 de febrero de 2016 la AEAT incoó acta de conformidad a CSA por el IVA de los ejercicios 2010 a 2012, en la que se recoge que su porcentaje de tributación es del 100% a la AEAT.
- 4.-** El 6 de noviembre de 2018 la AEAT comunicó a la DFB, atendiendo a la petición de ésta de 6 de julio de 2017, el inicio de un procedimiento de comprobación del volumen de operaciones declarado por CSA en los ejercicios no prescritos del IVA y del Impuesto sobre Sociedades.
- 5.-** El 7 de febrero de 2019 la DFB tiene conocimiento del acta de conformidad de 23 de febrero de 2016 relativa al IVA de los ejercicios 2010, 2011 y 2012 de CSA incoada por la AEAT.

6.- El 15 de marzo de 2019 la DFB requiere de inhibición a la AEAT en relación con la regularización realizada por la AEAT del IVA de los años 2010 a 2012 de CSA, que es rechazada por la AEAT el 12 de abril de 2019.

7.- El 10 de mayo de 2019 la DFB planteó el conflicto ante la Junta Arbitral del Concierto Económico, el cual se ha tramitado siguiendo el procedimiento ordinario, por lo que, se ha dado cumplimiento al trámite para que la AEAT formule alegaciones y aporte y proponga las pruebas y documentación oportunas en el plazo de un mes y se ha puesto de manifiesto el expediente a todas las interesadas en el procedimiento, con el resultado que obra en el expediente.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Competencia de la Junta Arbitral

La Junta Arbitral es competente para resolver este conflicto de acuerdo a lo dispuesto en el art. 66 del Concierto Económico, que señala que son funciones suyas:

“a) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales”.

2.- Posiciones de las Administraciones

La DFB sostiene que el acta de la AEAT de 23 de febrero de 2016 debió ser un acta única en cuanto culminación de un procedimiento de comprobación e investigación de carácter general. Y el hecho de que la AEAT no pueda modificar la regularización definitiva ante CSA no impide que tenga que asumir la devolución a la DFB de las cuotas de IVA de conformidad con una adecuada distribución del volumen de operaciones que CSA realiza en Bizkaia. Por lo que respecta al fondo del conflicto, la DFB considera que las entregas efectuadas por CSA desde los depósitos fiscales situados en Bizkaia han de localizarse en dicho territorio.

La AEAT estima que es correcta la regularización practicada, así como el porcentaje atribuido por CSA a la AEAT en base a que a la fecha de incoación del acta no existía aún la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo al respecto y no se cuestionaba la incorrección del punto de conexión aplicado por CSA a sus entregas de bienes. Por otra parte, en tanto que los ejercicios 2010 a 2012 del IVA habían sido comprobados por la AEAT en ejercicio de su competencia inspectora que culminó en una liquidación definitiva, ya no podía realizarse ninguna otra comprobación. Además, entiende la AEAT que correspondía a la DFB, de conformidad con los acuerdos alcanzados el 18 de mayo de 2006 entre la AEAT y las Diputaciones Forales del País Vasco, que se plasmaron en el Acta de la reunión sobre las conclusiones de los grupos de trabajo sobre cambios de domicilio, ingreso en Administración no competente, control tributario, actas únicas y tramas de IVA, solicitar la verificación del volumen de operaciones y de los porcentajes de tributación de CSA. Según la AEAT, al no tributar CSA en proporción al volumen de operaciones, sino tributar íntegramente ante aquella, no se está ante un supuesto de acta única, siendo la AEAT la que ostenta la competencia inspectora y, por tanto, la que determina la proporción de tributación (art. 29 del Concierto Económico).

3.- Posición de la Junta Arbitral

De conformidad con el art. 27 del Concierto Económico, aplicable “ratione temporis”,

Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se ajustará a las siguientes normas:

Primera. 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.

Segunda. 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.

Tercera. 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.

Tres. A los efectos de lo previsto en esta Sección, 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.

(...)"

Por su parte, el art. 29.Seis del Concierto Económico, relativo a la inspección del IVA, establece lo siguiente,

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

(...)

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.
(...)

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 será efectuado 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.

Tercera. Lo establecido en las reglas anteriores se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden a las Diputaciones Forales en el ámbito de sus respectivos territorios en materia de comprobación e investigación, sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes.

Cuarta. Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que con posterioridad a dichas comprobaciones se acuerden con carácter definitivo entre las Administraciones competentes.
(...)

Por último, el art. 28 del Concierto Económico, determina, a los efectos que aquí interesan, que se entenderá 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 (regla general) y cuando

los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquellos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte (regla especial).

Las actas incoadas por la AEAT en el año 2016 son la culminación de un procedimiento inspector que interrumpió la prescripción del derecho a comprobar la situación tributaria del obligado respecto del IVA de los años 2010 a 2012. Por otra parte, el acta referida debió articularse como un acta única en la medida que se trata de un obligado tributario cuyo volumen de operaciones en los ejercicios anteriores superó los 7.000.000 de euros y por tanto obligado a tributar en proporción de volumen de operaciones. El hecho de que el obligado declarase una proporción de volumen de operaciones 100% estatal en nada perjudica tal consideración.

De hecho, esta Junta Arbitral ya manifestó en la Resolución 7/2021 que en materia de entrega de carburantes existe un criterio jurisprudencial desde la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:420), anterior por tanto a la fecha de incoación del acta a CSA, tendente a localizar las entregas en el depósito fiscal cuando en el mismo haya a disposición del vendedor un depósito estable y permanente, aunque no a título de propietario, desde donde gestione la entrega del carburante, añadiendo en dicho lugar el valor inherente a la distribución, disponiendo para ello de una infraestructura de orden personal capaz de atender las funciones de distribución.

Las actas únicas deben ser objeto de intercambio con las diversas Administraciones con proporción de tributación, quienes podrán discrepar con la proporción de volumen de operaciones regularizada.

Si el art. 66.Uno.a) del Concierto Económico otorga a la Junta Arbitral la competencia para determinar la proporción de tributación correspondiente a cada Administración, lo es precisamente porque éstas pueden discrepar de la proporción fijada por la Administración con competencia inspectora.

El carácter ejecutivo de las resoluciones de la Junta Arbitral permite afirmar la efectividad de la proporción fijada por la misma entre las partes del conflicto, sin perjuicio de lo que pudiera derivarse en la relación jurídico tributaria entre obligado y Administración con competencia inspectora.

Entrando en el fondo de la cuestión, el Tribunal Supremo se ha pronunciado en varias ocasiones sobre la cuestión objeto del presente conflicto. La primera de ellas en la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:420), por lo tanto, con anterioridad al acta de conformidad incoado el 23 de febrero de 2016 a CSA por la AEAT. En el mismo sentido se pronuncia la Sentencia de 31 de enero de 2017 (ECLI:ES:TS:2017:209), la cual se remite también, además de a la Sentencia de 9 de febrero de 2016, que se acaba de mencionar, a las Sentencias de 3 de febrero de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:241) y de 13 de diciembre de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:5301). Es decir, dichas Sentencias viene a interpretar el artículo 28 del Concierto Económico en el sentido de que las operaciones realizadas por CSA desde sus depósitos fiscales en Bizkaia deben localizarse en este territorio, lo que vendría a demostrar que la aplicación que hace la AEAT del punto de conexión es incorrecta.

Es evidente que CSA dispone de una mínima infraestructura en Bizkaia donde se ubican los depósitos desde donde realiza funciones de distribución y no se ha probado que dicha infraestructura sea insuficiente. En términos de la Sentencia de 9 de febrero de 2016:

“CUARTO.- Sobre los hechos

No ofrece dudas que en Navarra es donde radica el depósito de gas de DP SLU aunque no sea la propiedad de la misma, lugar desde donde se distribuye el gas originador del IVA aquí cuestionado.

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.

QUINTO.- Decisión de la Sala

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”.

Y el mismo criterio se aplica en las Resoluciones de la propia Junta Arbitral dictadas en supuestos similares: 11/2017, dictada en el conflicto con nº de expediente acumulado 18/2012 (y 27/2014); 13/2017, dictada en el conflicto con nº de expediente 19/2012; 7/2017, dictada en el conflicto con nº de expediente 10/2012; 7/2018, dictada en el conflicto con nº de expediente 44/2012; y, más recientemente, 7/2021, dictada en el conflicto con nº de expediente 4/2017.

En efecto, la Resolución 11/2017 de la Junta Arbitral del Concierto Económico señaló que:

“Existe un segundo grupo de operaciones realizadas por la ENTIDAD 1 sobre cuya tributación también se discrepa; nos referimos a las operaciones consistentes en la salida material de combustible desde depósitos fiscales sitos en Bizkaia. La particularidad de las mismas radica en que tales depósitos fiscales no son propiedad de dicha entidad.”

Pues bien, la STS de 9 de febrero de 2016, sostiene que es evidente que el único lugar en que se producen operaciones materiales de entrega, y este es el punto de conexión, es el depósito fiscal sito en Navarra, que aunque no sea propiedad del obligado tributario es fijo y estable, debiendo añadirse además, 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.

La Resolución 13/2017 de la Junta Arbitral del Concierto Económico señaló que:

Pues bien, el examen de toda la documentación obrante en el expediente y las argumentaciones realizadas por la administraciones interesadas nos lleva a sostener que nos encontramos ante supuestos similares a otros que ya han sido resueltos por Sentencias del Tribunal Supremo, bien es cierto que en relación con el Convenio Económico con Navarra, concretamente, por la STS de 13 de diciembre de 2016, recurso núm. 37/2016, confirmando el criterio sostenido por la Resolución de la Junta Arbitral de Navarra de 9 de septiembre de 2015 recaída en el conflicto 59/2013, con respecto a la tributación de las operaciones realizadas mediante las tarjetas Euroshell, por la STS de 9 de febrero de 2016, recurso núm. 13/2015, confirmando el criterio sostenido por la resolución de 9 de octubre de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico recaída en el conflicto 51/2012 con respecto a la tributación de las operaciones consistentes en la salida material de combustible desde depósitos fiscales sitos en Navarra, y por la STS de 31 de enero de 2017, recurso núm. 35/2016 que confirma la Resolución de la Junta Arbitral de Navarra de 16 de julio de 2015, recaída en el conflicto 60/2013, también referida a operaciones consistentes en la salida material de combustible desde depósitos fiscales sitos en Navarra, por lo que habremos de llegar a la misma solución que ha llegado el Tribunal Supremo en esas tres Sentencias habida cuenta que los puntos de conexión previstos en el Concierto Económico que han sido aplicados son idénticos a los previstos en el Convenio Económico. Por esa solución también se decantaba ya la DFB en su escrito de 21 de mayo de 2012, y, con mayor motivo, se ratifica en el mismo criterio en sus alegaciones fechadas el 22 de febrero de 2017.

Haciéndose eco de la jurisprudencia pacífica del Tribunal Supremo, la Resolución 7/2021 de la Junta Arbitral señala:

Por su parte, en el caso de entregas de carburantes el Tribunal Supremo (Sentencia de 9 de febrero de 2016) tampoco ha cambiado el criterio. Lo que sucede es que en este caso el vendedor tiene un depósito estable y permanente, aunque no a título de propietario, desde donde gestiona la entrega del

carburante, añadiendo en dicho lugar el valor inherente a la distribución. Para ello dispone de infraestructura de orden personal capaz de atender las funciones de distribución cuestionadas; sin que se haya demostrado que haya una infraestructura suficiente en territorio común.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Declarar que las entregas de bienes se entienden localizadas en los respectivos depósitos fiscales, correspondiendo por tanto a la DFB la proporción correspondiente a los depósitos que CSA tiene en Bizkaia.

2º.- Notificar el presente Acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a la Diputación Foral de Bizkaia y a CESA