

Resolución: R019/2024

Expediente: E002/2023

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 26 de febrero 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 2018, 2019, 2020 y 2021 de P3SL, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 2/2023.

I. ANTECEDENTES

1.- P3SL es una compañía con domicilio fiscal en Barcelona, sujeta a la competencia inspectora de la AEAT, que se dedica a la comercialización tanto al por mayor como al por menor de toda clase de carburantes, materias primas, derivados y combustibles petrolíferos, biocombustibles, gases combustibles y toda clase de productos químicos, así como la realización de actividades complementarias para su gestión y comercialización.

Su actividad clasificada en el epígrafe de I.A.E. (Empresario) 6.165, fue CMPLS.

2.- De cara al desarrollo de dicha actividad, concretamente para almacenar y entregar los productos que comercializa, P3SL tiene depósitos alquilados en diferentes puntos del territorio de régimen común y también en los Territorios Forales de Bizkaia, Álava y Navarra, a las compañías "ECSA" a "TPSLU", y en el ejercicio 2020, también, a "ESGSA."

Tanto ECSA como TPSLU tienen suscrito un contrato con P3SL por el que le prestan servicios de almacenamiento y logística mediante precio, contando para

ello con sus propias plantillas de personal. En el caso de ESGSA el contrato de almacenamiento se celebró entre esta y el proveedor de P3SL.

En las instalaciones de estas entidades P3SL recibe y almacena el carburante de su propiedad, en régimen suspensivo hasta su salida a consumo, y desde estos depósitos fiscales lo entrega a los clientes, tanto dentro de ellos, como a la salida de los mismos.

3.- En los años 2017, 2018, 2019 y 2020, P3SL tuvo un volumen de operaciones superior a 10 millones de euros, de modo que, en lo que respecta al IVA de los ejercicios 2018, 2019, 2020 y 2021 la entidad presentó autoliquidaciones del referido impuesto tanto en la AEAT como en la DFB.

4.- En ejercicio de la competencia inspectora que tiene sobre la entidad, la AEAT inició el 31 de mayo de 2022 un procedimiento de comprobación e investigación para comprobar la situación y la operativa de P3SL, y finalizó el procedimiento con acta de conformidad de 28 de julio de 2022, en la que concluyó que todas las entregas de bienes que llevó a cabo durante 2018, 2019, 2020 y 2021 deben entenderse efectuadas en territorio común, concretamente en las oficinas con las que cuenta la compañía en Barcelona.

De modo que, en opinión de la AEAT, en los referidos ejercicios, P3SL ha de tributar, única y exclusivamente, ante la AEAT.

5.- El 15 de septiembre de 2022 P3SL comunicó mediante escrito a la DFB que, en virtud del procedimiento de comprobación e investigación finalizado mediante la suscripción del acta en conformidad, de 28 de julio de 2022, todas las operaciones que realizó la entidad durante los ejercicios 2018, 2019, 2020 y 2021 se encuentran ubicadas en territorio común, y que, por tanto, le corresponde a la AEAT en exclusiva la exacción de dicho impuesto.

6.- Con fecha 10 de noviembre de 2022, la DFB notificó requerimiento de inhibición a la AEAT, al considerar que le corresponde a la DFB la competencia para la exacción del IVA de los ejercicios 2018 a 2021 de P3SL, en proporción a las entregas que realizó durante dichos ejercicios en depósitos fiscales situados

en el Territorio Histórico de Bizkaia, tanto dentro de los referidos depósitos como a la salida de los mismos.

7.- La AEAT no contestó al requerimiento de inhibición notificado por la DFB a fecha 10 de noviembre de 2022, rechazándolo, por lo tanto, tácitamente al no contestar en el plazo de 1 mes que otorga para ello el artículo 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre.

8.- El 9 de enero de 2023 la DFB planteó conflicto ante la Junta Arbitral del Concierto Económico y solicitó que el mismo se sustanciara conforme al procedimiento de extensión de efectos regulado en el artículo 68.Tres del Concierto Económico, al haber diversos conflictos (conflictos acumulados 18/2012 y 27/2014, conflicto 19/2012, y conflicto 34/2015), que guardan identidad de razón con el presente y que han sido finalizados por resolución firme (Resolución 11/2017, de 21 de junio, Resolución 13/2017, de 15 de noviembre, y Resolución 35/2022, de 28 de julio).

9.- En el plazo de 10 días conferido al efecto, la AEAT ha alegado que no existe identidad de razón entre los conflictos alegados y el presente, procediendo efectuar un análisis exhaustivo de los hechos que afectan a cada supuesto en cuestión y de las pruebas obtenidas por las Administraciones en cada caso, ya que en este conflicto el vendedor no dispone en Bizkaia de un mínimo de medios personales y materiales que permita entender que se genera valor añadido en sede del depósito fiscal.

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.- Extensión de efectos

El artículo 68 del Concierto Económico, aplicable “ratione temporis”, regula como “procedimiento especial” de la Junta Arbitral, entre otros, el de “la extensión de efectos”. Según dicho artículo, quien hubiera interpuesto un conflicto ante la Junta Arbitral respecto a una cuestión que guarde identidad de razón con otra que ya hubiera sido resuelta por medio de Resolución firme de la Junta Arbitral, podrá solicitar que el conflicto se sustancie mediante la extensión de efectos de la Resolución firme.

3.- Posición de la Junta Arbitral.

El examen de toda la documentación obrante en el expediente y las argumentaciones realizadas por las administraciones interesadas nos lleva a sostener que nos encontramos ante supuestos similares a otros que ya han sido resueltos por esta Junta Arbitral, así como por Sentencias del Tribunal Supremo, bien es cierto que estas últimas en relación con el Convenio Económico con Navarra. No obstante, habremos de llegar a la misma solución que ha llegado el Tribunal Supremo en esas sentencias habida cuenta que los puntos de conexión previstos en el Convenio Económico que han sido aplicados son idénticos a los previstos en el Concierto Económico.

Las Resoluciones de esta Junta Arbitral, respecto de las cuales solicita la extensión de efectos la DFB son la 11/2017, de 21 de junio, dictada en el expediente acumulado de los conflictos 18/2012 y 27/2014, la 13/2017, de 15 de noviembre, dictada en el conflicto 19/2012, y la 35/2022, de 28 de julio de 2022, dictada en el conflicto 34/2015. En dichas Resoluciones el supuesto de hecho analizado se refiere a ventas de carburantes cuyas entregas salen de depósitos fiscales pertenecientes a terceros ubicados en territorio foral, sin que las entidades comercializadoras dispongan en todos los casos de personal propio en el territorio histórico de Bizkaia, concluyéndose por parte de la Junta Arbitral que la DFB es competente para llevar a cabo la exacción del IVA correspondiente a las entregas efectuadas por comercializadores de hidrocarburos desde depósitos fiscales sitos en Bizkaia.

La Resolución de la Junta Arbitral de Navarra de 9 de octubre de 2014, recaída en conflicto 51/2012, localizó las entregas de gas realizadas por DISA PENINSULA SLU en el depósito fiscal situado en Navarra, ya que entendía que la disposición del mismo a título de alquiler junto con un derecho de superficie y un trabajador supone una infraestructura mínima suficiente para atender a las funciones de distribución.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:420), que desestima el recurso contra la referida resolución, otorga singular valor a la permanencia misma del depósito (“... 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”). Así, la Sentencia no se refiere a los medios humanos, puesto que un depósito estable y permanente, por su propia naturaleza, requiere de un personal que atienda a la función de distribución.

En este mismo sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de diciembre de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:5301), que desestima el recurso contencioso interpuesto contra la resolución de la Junta Arbitral de Navarra de 9 de septiembre de 2015, recaída en conflicto 59/2013, localiza en Navarra las

entregas de carburante realizadas por AS24 en estaciones de servicio ajenas en las que solo dispone de un surtidor que no es atendido con personal propio.

Por último, la Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2017 (ECLI:ES:TS:2017:209), que desestima el recurso contencioso interpuesto contra la resolución de la Junta Arbitral de Navarra de 16 de julio de 2015, recaída en conflicto 60/2013, reitera 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”, por lo que considera realizadas en el depósito propiedad de CLH las entregas de productos petrolíferos realizada por DYNEFF.

Asimismo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2017 concluye que “la puesta del carburante a disposición de los adquirentes y, consiguientemente, la entrega del mismo a éstos se produce en Navarra, ya sea dentro del citado depósito fiscal, ya sea como consecuencia de una salida desde dicho depósito”, resultando que “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 le pueda ser agregado algún aditivo que le añada valor y en otras variables estratégicas de la comercialización”.

De acuerdo con todo lo anterior, y siendo evidente que los depósitos fiscales propiedad de ECSA, TPSLU y ESGSA disponen del personal necesario para gestionar la distribución de la propia P3SL, existe identidad de razón con los conflictos finalizados por resolución firme de la Junta Arbitral del País Vasco.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Declarar la extensión de los efectos de las Resoluciones de esta Junta Arbitral 11/2017, de 21 de junio, dictada en el expediente acumulado de los conflictos 18/2012 y 27/2014, 13/2017, de 15 de noviembre, dictada en el conflicto 19/2012, y la 35/2022, de 28 de julio de 2022, dictada en el conflicto

34/2015, a este conflicto, y en consecuencia, declarar que las entregas de bienes que P3SL realizó durante los ejercicios 2018, 2019, 2020 y 2021 en depósitos fiscales situados en el Territorio Histórico de Bizkaia, tanto dentro de los referidos depósitos como a la salida de los mismos, se entienden localizadas en los respectivos depósitos fiscales, correspondiendo por tanto a la DFB, en los ejercicios 2018, 2019, 2020 y 2021 por el IVA, la proporción de volumen de operaciones correspondiente a dichas entregas.

2º.- Notificar el presente Acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Bizkaia y a P3SL.