

Resolución: R023/2024

Expediente: E136/2023

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 19 de marzo de 2024.

La Junta Arbitral del Concerto 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 2015, 2016 y 2017 de la entidad SESA, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 136/2023.

I. ANTECEDENTES

1.- SESA es una compañía con domicilio social y fiscal en Madrid, que tributó en el ejercicio 2015 en el régimen general del IVA, y, en los ejercicios 2016 y 2017, conforme al régimen especial de grupo de entidades de dicho Impuesto, como sociedad representante del grupo 1416/16. Tanto SESA como el referido grupo de entidades se encontraron sujetos en dichos ejercicios a la competencia inspectora de la AEAT.

El objeto social de la entidad SESA es la importación, almacenamiento, explotación, distribución y comercialización de gases, combustibles, aceites, de todo tipo y demás derivados similares del petróleo, la realización de proyectos, construcción y explotación, de plantas de producción de biocarburantes, y otros derivados energéticos, obtenidos a partir del aprovechamiento de aceites y grasas recicladas, así como el almacenamiento, distribución, comercialización y venta de los mismos

2.- De cara al desarrollo de dicha actividad, concretamente para almacenar y entregar los productos petrolíferos que comercializa, SESA tiene depósitos

alquilados en diferentes puntos del territorio de régimen común y, también, en el territorio foral de Bizkaia.

En lo que aquí interesa, entre los mencionados depósitos se encuentran los depósitos fiscales de ECSA y de ESGSA, situados en Bizkaia.

Tanto ECSA como ESGSA tienen suscrito un contrato con SESA por el que le prestan servicios de almacenamiento y logística mediante precio, contando para ello con sus propias plantillas de personal.

En las instalaciones de estas entidades SESA 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 2014, 2015 y 2016 SESA tuvo un volumen de operaciones superior a 7 millones de euros, de modo que, en lo que respecta al IVA de los ejercicios 2015, 2016 y 2017 la entidad presentó autoliquidaciones del referido impuesto tanto en la AEAT como en la DFB.

4.- Con fecha 4 de marzo de 2019, la DFB notificó requerimiento de obtención de información a la entidad ECSA para determinar la correcta tributación de la misma en el IVA, en cuanto al volumen de operaciones realizado en el Territorio Histórico de Bizkaia en los ejercicios 2015, 2016 y 2017.

La DFB, habiendo verificado ciertas discrepancias en los volúmenes de operaciones declarados correspondientes a los depósitos fiscales situados en el Territorio Histórico de Bizkaia, concluyó su actuación con un informe, que fue remitido a la AEAT el 17 de julio de 2019, al ser esta última la Administración tributaria que ostenta la competencia inspectora sobre SESA. En dicho informe, la DFB instó a la AEAT a revisar los porcentajes de tributación a las distintas Administraciones en concepto del IVA, correspondiente a SESA y a los ejercicios 2015, 2016 y 2017.

El 22 de julio de 2020, la AEAT contestó a la solicitud, indicando que iba a iniciar las actuaciones requeridas, por los períodos no prescritos en el momento de

recibirse la referida solicitud, de acuerdo con el contenido del apartado 4 de las "Conclusiones del Grupo de Trabajo sobre Control Tributario y Actas Únicas", aprobadas en la Comisión Mixta del Concierto Económico de 30 de julio de 2007.

5.- Con fecha 20 de junio de 2023, la DFB recibió de la AEAT el listado y el texto de las actas únicas e informes finalizados por la AEAT en el ejercicio 2022.

En ese intercambio se recibió el informe sobre ingreso en administración no competente común/foral para los años 2015, 2016 y 2017 número A09 70024291, relativo a SESA, de fecha 1 de junio de 2022, en el que recoge el análisis, desarrollo y resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, iniciadas el 7 de marzo de 2022, de carácter parcial, limitadas exclusivamente a la comprobación de la proporción del volumen de operaciones realizado en los territorios común y forales respecto del total de operaciones declaradas.

En el mencionado informe se establece que el punto de conexión del Concierto Económico aplicable a las entregas de bienes efectuadas tanto dentro de los depósitos fiscales como a la salida de los mismos, realizadas por SESA en los ejercicios 2015, 2016 y 2017 se encuentra localizado en territorio común, en concreto, en las oficinas con las que cuenta en Madrid; y que, por consiguiente, le corresponde a la AEAT en exclusiva la exacción del IVA de las mencionadas operaciones y ejercicios, ya que SESA 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.

De modo que la AEAT solicitó a la DFB que se le transfirieran los 12.984.944,16 euros ingresados en Bizkaia por SESA durante los ejercicios en cuestión.

6.- Con fecha 8 de agosto de 2023, 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 2015 a 2017 de SESA, 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, 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 4 de octubre 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, entendido como ausencia de identidad sustancial entre situaciones jurídicas, 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.

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 fuese parte en un conflicto ante la Junta Arbitral prevista en el presente Concierto Económico 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 pendiente de resolución 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 SESA sí dispone de instalaciones en Bizkaia que permiten la realización de acciones susceptibles de incrementar el valor de los bienes entregados, ya que hace uso de las que pertenecen a ECSA y ESGSA en virtud de los contratos de prestación de servicios suscritos entre SESA y ambas entidades, y que los depósitos fiscales propiedad de ECSA y ESGSA disponen del personal necesario para gestionar la distribución de la propia SESA, 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 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 SESA realizó durante los ejercicios 2015, 2016 y 2017 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 2015, 2016 y 2017 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 SESA.