

**Resolución: R024/2024**

**Expediente: E075/2021**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 19 de marzo 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 Gipuzkoa (en lo sucesivo DFG) frente al Ministerio de Hacienda y Función Pública (en lo sucesivo MHFP) cuyo objeto es resolver las discrepancias en la contestación a la consulta tributaria formulada el 13 de abril de 2021 por RSSL, en relación con la localización de las operaciones gravadas por el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero (en lo sucesivo IGFEI), que se tramita ante esta Junta Arbitral con número de expediente 75/2021.

### **I. ANTECEDENTES**

1.- RSSL es una entidad con domicilio fiscal en Gipuzkoa, que opera a través de dos establecimientos sitios en Oiartzun (Gipuzkoa) y Tudela (Navarra).

La sociedad desarrolla una actividad principal de venta de bombonas de gas sin manipular, también a clientes de Bizkaia, Araba y territorio común, y una actividad residual de recargas en los vehículos de sus clientes en sus dos establecimientos.

2.- El obligado venía localizando las ventas de bombonas en el domicilio del cliente y la manipulación o recarga de gas en sus respectivos establecimientos.

Sin embargo, la DFG le comunicó una resolución en la que se indicaba que las ventas de bombonas sin instalación se localizan en el establecimiento donde se realice la venta, mientras que la instalación se localiza en el establecimiento donde se realice la misma, por lo que todas las operaciones se localizan en Gipuzkoa y Navarra.

Como consecuencia de esta resolución, la sociedad solicitó a las Diputaciones Forales de Bizkaia (en lo sucesivo DFB) y Araba (en lo sucesivo DFA) y a la

Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo AEAT) la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas.

Estas devoluciones han sido aceptadas por la DFB y AEAT, pero no por la DFA, lo que origina el planteamiento de la consulta por escrito de 13 de abril de 2021 acerca de la localización de las operaciones sometidas al IGFEI.

3.- El 14 de junio de 2021 el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (en lo sucesivo OCTE) trasladó al MHFP la consulta con su propuesta de contestación.

En relación con las ventas de bombonas sin manipular, el OCTE entendía que, al no poder conocerse el lugar donde se encuentran las instalaciones, equipos o aparatos donde vayan a utilizarse los productos por no llevar asociada la instalación del gas en un aparato de su cliente, esto es, al desconocerse el destino final del producto, resulta obligado acudir a la regla residual del lugar donde radique el establecimiento del contribuyente en que se produzca el hecho imponible.

4.- El 21 de julio de 2021 el MHFP trasladó su postura consistente en el archivo de la consulta al tratarse de un supuesto en que el obligado ya ha presentado las autoliquidaciones.

5.- El 15 de septiembre de 2021 el OCTE trasladó sus observaciones.

El OCTE entiende que la consulta, sin perjuicio de afectar a períodos impositivos concluidos, en la medida que versa sobre la operativa habitual del consultante, puede trasladarse a ejercicios futuros.

Por otra parte, el OCTE señala que, a diferencia de la normativa estatal sobre consultas tributarias, que obliga a archivar las presentadas fuera de plazo, la normativa foral permite archivarlas en caso de extemporaneidad, así como permite resolverlas con efectos informativos y no vinculantes.

Asimismo, el OCTE alega la jurisprudencia sobre buena administración y regularización íntegra para justificar la necesidad de otorgar seguridad al obligado en el cumplimiento de sus obligaciones.

También cita la Consulta Vinculante 2258-13 de la Dirección General de Tributos en que acuerda resolver con carácter informativo una consulta respecto de la

que no se cumplieran los requisitos necesarios para resolver con carácter vinculante.

6.- El 7 de octubre de 2021 el MHFP trasladó sus observaciones.

En primer lugar, entiende el MHFP que la consulta se refiere a períodos impositivos concluidos, puesto que incluso se aporta una resolución de la DFG relativa al modo en que se ha tributado.

En segundo lugar, tampoco comparte la interpretación de la DFG acerca de su propia normativa sobre consultas, ya que el art. 9.5 del Decreto Foral 5/2020, que regula los procedimientos de gestión, señala que el incumplimiento de plazo para presentación de consultas determinará el archivo.

7.- El 20 de octubre de 2021 la DFG planteó conflicto ante la Junta Arbitral, que se ha tramitado de acuerdo a lo previsto en el art. 68.Dos del Concierto Económico, bajo número de expediente 75/2021.

## II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Competencia de la Junta Arbitral.

La Junta Arbitral es competente para resolver la presente consulta de acuerdo a lo previsto en el art 64.b) del Concierto Económico relativo a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, que señala en relación con sus funciones:

“b) Resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el presente Concierto Económico. Estas consultas se trasladarán para su análisis junto con su propuesta de resolución en el plazo de dos meses desde su recepción, al resto de las Administraciones concernidas. En el caso de que en el plazo de dos meses no se hubieran formulado observaciones sobre la propuesta de resolución, ésta se entenderá aprobada.

De existir observaciones y no ser admitidas, podrá llegarse a un acuerdo sobre las mismas en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa. En todo caso, transcurridos dos meses desde que dichas observaciones hayan sido formuladas sin llegar a un acuerdo sobre las mismas, la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa así como

cualquiera de las Administraciones concernidas podrá proceder a trasladar el desacuerdo a la Junta Arbitral en el plazo de un mes”.

## 2.- Normativa aplicable.

### 2.1.- Localización de operaciones.

La competencia de exacción del IGFEI de acuerdo a la redacción del art. 34 del Concierto Económico otorgada por Ley 7/2014, que es la aplicable *ratione temporis*, se articula de la siguiente manera:

“Dos. La exacción del Impuesto corresponderá a la Administración del Estado o a la Diputación competente por razón del territorio cuando los consumidores finales a los que se refiere la normativa estatal utilicen los productos objeto del Impuesto en instalaciones, equipos o aparatos radicados en territorio común o vasco.

Cuando los gases fluorados de efecto invernadero sean objeto de autoconsumo, la exacción del Impuesto corresponderá a la Administración del Estado o a la Diputación competente por razón del territorio donde este se produzca.

En el resto de supuestos no contemplados en los párrafos anteriores, la exacción corresponderá a la Administración donde radique el establecimiento del contribuyente en el que se produzca el hecho imponible”.

No obstante, en la medida que la resolución del conflicto se articula en el año 2024, es obligado mencionar que, tras la reforma del art. 34 del Concierto Económico operada por Ley 9/2023, la competencia de exacción en los supuestos de ventas o entregas pasa a localizarse en el establecimiento donde desarrolle su actividad.

### 2.2.- Plazo para plantear consulta tributaria y efectos de su incumplimiento.

El art. 88.2 de la Ley General Tributaria (en lo sucesivo LGT), aprobada por Ley 58/2003, señala:

“2. Las consultas tributarias escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de

declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias”.

El art. 88.4 LGT señala:

“4. La Administración tributaria archivará, con notificación al interesado, las consultas que no reúnan los requisitos establecidos en virtud del apartado 2 de este artículo y no sean subsanadas a requerimiento de la Administración”.

El art. 83.2 de la Norma Foral General Tributaria de Gipuzkoa (en lo sucesivo NFGTG), aprobada por Norma Foral 2/2005, señala:

“2. Las consultas tributarias escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias”.

El art. 83.4 NFGTG señala:

“4. La Administración tributaria podrá archivar, con notificación al interesado, las consultas que no reúnan los requisitos establecidos en los apartados anteriores y no sean subsanados a requerimiento de la Administración”.

El art. 84.1.pfo 2º NFGT establece que:

“La contestación a las consultas tributarias escritas que no cumplan los requisitos previstos en el artículo anterior, tendrá efectos exclusivamente informativos”.

3.- Postura de la Junta Arbitral.

3.1.- Tanto el art. 88 LGT como el 83 NFGTG requieren la falta de subsanación de la solicitud por el consultante una vez sea requerido a ello, para poder archivar la consulta por incumplimiento del plazo previsto para su formulación.

No consta que ni el MHFP ni la DFG hayan requerido de subsanación al obligado respecto de su consulta en el sentido de especificar si la misma pretende desplegar sus efectos a futuro o a los ejercicios concluidos.

La Administración, aplicación del principio “nemo auditur propriam turpitudinem allegans”, no puede acordar el archivo.

En consecuencia, la consulta debe ser respondida, advirtiendo de que los efectos vinculantes solo se predicarían respecto de ejercicios respecto de los cuales no haya concluido el período de presentación de la declaración correspondiente, puesto que existe una discrepancia relativa acerca de la interpretación de la consulta planteada en cuanto al horizonte temporal afectado por los efectos de la potencial contestación.

En todo caso, esta discrepancia no es absoluta en la medida que el MHFP reconoce que el incumplimiento es solo parcial en cuanto la consulta pudiera afectar a períodos impositivos concluidos, por lo que en la contestación debería especificarse el efecto vinculante respecto de ejercicios futuros y la inadmisión y el carácter informativo respecto a los pasados.

3.2.- A esta Junta Arbitral no le consta la existencia de conformidad del MHFP acerca del fondo de asunto, más allá de que la AEAT haya efectuado la devolución conforme al criterio de la resolución de la DFG que, en esencia, coincide con la postura del OCTE.

En todo caso, la Junta Arbitral entiende que en la contestación debe matizarse que la aplicación de la cláusula residual será aplicable en la medida que los adquirentes de las bombonas de gas sin manipular no sean consumidores finales que las incorporen a su utilización en sus instalaciones, aparatos o equipos.

En su virtud, la Junta Arbitral

### **ACUERDA**

1º.- Declarar que la consulta tributaria debe ser contestada advirtiendo de que sus efectos vinculantes solo se producirán para ejercicios respecto de los que no hubiera finalizado el plazo para presentación de la declaración en el momento de formulación de la consulta, y que la aplicación de la regla residual del art. 34.Dos del Concierto Económico se produce en la medida que el consumidor final no incorpore los productos a sus instalaciones, aparatos o equipos en sus instalaciones.

2º.- Notificar el presente acuerdo a la Diputación Foral de Gipuzkoa, al Ministerio de Hacienda y Función Pública y asimismo a RSSL.