

**Resolución: R 29/024**

**Expediente: 139/2023**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 29 de abril 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 Sociedades (en lo sucesivo, IS) correspondiente a los ejercicios 2015, 2016, 2017 y 2018 de GSA, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 139/2023.

### **I. ANTECEDENTES**

1.- G SA es una mercantil con domicilio social y fiscal en Madrid, que se dedica a la comercialización, al por mayor y al por menor, de productos derivados del petróleo, y a la distribución de gas y energía eléctrica.

2.- De cara al desarrollo de dichas actividades, concretamente para almacenar y entregar los productos petrolíferos que comercializa, GSA utiliza distintos depósitos fiscales de hidrocarburos en diferentes puntos del territorio de régimen común y, también, en el Territorio Histórico de Bizkaia.

En lo que aquí interesa, en los ejercicios 2015 a 2018, entre los mencionados depósitos se encontraron los depósitos fiscales de EXSA (anteriormente denominada “CS.A.”), y de ESSA, situados en Bizkaia.

EXSA y ESSA tienen suscrito un contrato con GSA 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 EXSA y ESSA, GSA 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 su salida.

**3.-** GSA, en los ejercicios 2015 a 2018, tributó en el IS conforme al régimen especial de consolidación fiscal previsto en la normativa de territorio común, como sociedad representante del grupo fiscal 527/09, sujeto a la competencia inspectora de la AEAT. En esos ejercicios, el grupo estaba integrado, asimismo, por GPSL, y por PSA, como sociedades dependientes.

El volumen de operaciones del grupo fiscal del que formó parte GSA superó los 7 millones de euros en 2014, 2015 y 2016, y los 10 millones de euros en 2017.

Consecuentemente, en los ejercicios 2015 a 2018, el grupo fiscal encabezado por GSA tributó en el IS en proporción al volumen de operaciones realizado en los distintos territorios, determinando unos porcentajes de tributación

correspondientes a la DFB del 0,51% en 2015; 0,77% en 2016; 0,65% en 2017; y 0,84% en 2018.

**4.-** Con fecha 21 de febrero de 2019, la DFB notificó requerimiento de obtención de información a la compañía GE, como sociedad representante del grupo fiscal 527/09, dirigido a determinar la correcta tributación del mismo en el IS en lo que respecta al volumen de las operaciones que realizó en el Territorio Histórico de Bizkaia durante los ejercicios 2015, 2016, 2017 y 2018.

**5.-** Dicha actuación de obtención de información concluyó con un informe de la Subdirección de Inspección de la DFB, que fue remitido a la AEAT el 16 de mayo de 2019, en su condición de Administración con competencia inspectora sobre el grupo fiscal del que formó parte GE , mediante el cual le solicitó que comprobara los porcentajes de tributación del grupo fiscal ante las distintas Administraciones, en lo que hace referencia al IS de los ejercicios 2015, 2016, 2017 y 2018.

**6.-** La AEAT remitió a la DFB el 20 de junio de 2023 Informe “Sobre ingreso en administración no competente común/foral”, número A09 70024255, correspondiente a los ejercicios 2015 a 2018, del grupo fiscal encabezado por GE , en el que se recoge el análisis, desarrollo y resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, de carácter general, iniciadas el 16 de marzo de 2020.

En dicho informe, la AEAT considera que el punto de conexión del Concierto Económico aplicable a las ventas mayoristas de hidrocarburos que realizó GSA

durante los ejercicios 2015 a 2018 se encuentra ubicado en territorio común, ya que GSA no disponía en Bizkaia de un mínimo de medios personales y materiales que permitiera entender que se genera valor añadido en sede del depósito fiscal, y que, por lo tanto, le corresponde a la AEAT en exclusiva la exacción del IS correspondiente a dichas operaciones y ejercicios.

De tal modo que la AEAT considera que los porcentajes de tributación correctos del grupo fiscal atribuibles a la DFB son los siguientes: 0% en 2015 (frente al 0,51% declarado); 0,15% en 2016 (frente al 0,77% declarado); 0,19% en 2017 (frente al 0,65% declarado); y 0,25% en 2018 (frente al 0,84% declarado).

**7.-** El 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 IS de los ejercicios 2015, 2016, 2017 y 2018, en proporción a las entregas que GSA realizó durante dichos ejercicios correspondientes a ventas mayoristas de hidrocarburos en depósitos fiscales situados en Bizkaia, tanto dentro de los referidos depósitos como a la salida de los mismos.

**8.-** 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.

**9.-** 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).

**10.-** 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 a 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 con 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 DPSSLU 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 A en estaciones de servicio ajenas en las que solo dispone de un surtidor que no es atendido con personal propio.

Asimismo, 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 CL las entregas de productos petrolíferos realizada por D.

Por último, 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 GSA 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 EXSA y ESSA en virtud de los contratos de prestación de servicios logísticos suscritos con ambas entidades, y que los depósitos fiscales propiedad de EXSA y ESSA disponen del personal necesario para gestionar la distribución de la propia GE , 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 GSA realizó durante los ejercicios 2015, 2016, 2017 y 2018 en los 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 depósitos fiscales, correspondiendo por tanto a la DFB, en los ejercicios 2015, 2016, 2017 y 2018 por el IS, 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 GSA.

Fdo.: Violeta Ruiz Almendral.

Fdo.: Sofía Arana Landín.

Fdo.: Javier Muguruza Arrese.