

Resolución: R 31/2024.

Expedientes: 109/2023 y 138/2023

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 13 de mayo 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 los conflictos planteados 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 (en lo sucesivo, IVA) correspondiente a los ejercicios 2015, 2016, 2017, 2018 y 2019 de GSA , que se tramitan ante esta Junta Arbitral con números de expediente 109/2023 y 138/2023.

I. ANTECEDENTES

1.- GSA es una mercantil con domicilio social y fiscal en Madrid, sujeta a la competencia inspectora de la AEAT, 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 2019, entre los mencionados depósitos se encontraron los depósitos fiscales de ECSA (anteriormente denominada "CSA "), y de ESGSA, situados en Bizkaia.

CSA y ESGSA tienen suscrito sendos contratos con GSA por los que le prestan servicios de almacenamiento y logística mediante precio, contando para ello con sus propias plantillas de personal.

En las instalaciones de CSA y ESGSA , 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.- El volumen de operaciones de GSA superó los 7 millones de euros en 2014, 2015 y 2016 y los 10 millones de euros en 2017 y 2018, de modo que, en lo que respecta al IVA de los ejercicios 2015 a 2019 la entidad tributó en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en territorio común y forales, determinando unos porcentajes de tributación correspondientes a la DFB del 0,53% de sus operaciones en 2015, un 0,81% en 2016, un 0,68% en 2017, un 0,88% en 2018, y un 2,37% en 2019.

4.- Con fecha 21 de febrero de 2019, la DFB notificó requerimiento de obtención de información a la compañía GSA dirigido a determinar la correcta tributación

de esta en el IVA 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 la compañía, mediante el cual le solicitó que comprobara los porcentajes de tributación de GSA ante las distintas Administraciones, en lo que hace referencia al IVA de los ejercicios 2015, 2016, 2017 y 2018.

El 17 de febrero de 2020, la AEAT contestó a la solicitud presentada, indicando que iba a iniciar las actuaciones requeridas, 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.

6.- El 12 de abril de 2022 la DFB emitió un nuevo requerimiento de obtención de información a GES, al detectar la DFB que la entidad había cambiado la forma en la que venía tributando hasta el momento ante cada Administración (en proporción al volumen de las operaciones realizadas en cada territorio), y había pasado a asignar un porcentaje de tributación a la DFB inferior al que estaba aplicando previamente.

7.- El 9 de mayo de 2023, GSA contestó al citado requerimiento emitido por la DFB, mediante el que hizo referencia a las actuaciones de comprobación

llevadas a cabo por la AEAT, las cuales concluyeron con la formalización el 31 de marzo de 2022 de un acta (número A01 82875366), correspondiente a los ejercicios 2016 a 2019, en la que, no obstante, también se incluyeron cuestiones relativas a 2015.

El 18 de mayo de 2023, GES aportó a la DFB copia de la referida acta, en la que la AEAT regularizó el lugar en el que deben entenderse realizadas las operaciones que la entidad realizó durante los ejercicios 2016 a 2019.

8.- La AEAT remitió a la DFB el 20 de junio de 2023 Informe “Sobre ingreso en administración no competente común/foral”, número A09 70024264, correspondiente al año 2015, en el que recogía el análisis, desarrollo y resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, iniciadas el 16 de marzo de 2020, y finalizadas con el acta número A01 82875366.

En dicha acta e informe sobre ingreso en administración no competente, la AEAT considera que el punto de conexión del Concierto Económico aplicable a las ventas mayoristas de hidrocarburos que realizó GES 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 de los depósitos fiscales, y que, por lo tanto, le corresponde a la AEAT en exclusiva la exacción del IVA correspondiente a dichas operaciones y ejercicios.

9.- El 23 de junio de 2023 la DFB, notificó requerimiento de inhibición a la AEAT, relacionada con el acta (número A01 82875366) correspondiente a los ejercicios 2016 a 2019, al considerar que le corresponde a la DFB la competencia para la

exacción del IVA de los ejercicios 2015 a 2019, en proporción a las entregas que GSA realizó durante dichos ejercicios en depósitos fiscales situados en el Territorio Histórico de Bizkaia, tanto dentro de los referidos depósitos como a su salida.

Posteriormente, el 8 de agosto de 2023 la DFB notificó requerimiento de inhibición a la AEAT, relacionado con el Informe “Sobre ingreso en administración no competente común/foral”, número A09 70024264, correspondiente al año 2015, al considerar que le corresponde a la DFB la competencia para la exacción del IVA del ejercicio 2015, en proporción a las entregas que GSA realizó durante dicho ejercicio en depósitos fiscales situados en el Territorio Histórico de Bizkaia, tanto dentro de los referidos depósitos como a su salida.

10.- La AEAT no contestó a los requerimientos de inhibición notificados por la DFB, rechazándolos, 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.

11.- El 2 de agosto y el 4 de octubre de 2023 la DFB planteó los conflictos 109/2023 y 138/2023, respectivamente, relacionados con el acta de Inspección correspondiente a los ejercicios 2016 a 2019 y el informe sobre ingreso en administración no competente correspondiente al ejercicio 2015, ante la Junta Arbitral del Concierto Económico, y solicitó que los mismos se sustanciaran 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 los presentes 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).

12.- En el plazo de 10 días conferido al efecto, la AEAT ha alegado que no existe identidad de razón entre los conflictos alegados (conflictos acumulados 18/2012 y 27/2014, conflicto 19/2012, y conflicto 34/2015) y los presentes, 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 estos conflictos 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.- Acumulación.

El art. 57 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, aplicable en virtud de la remisión realizada por el art. 8 del Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, señala que “el órgano administrativo que inicie o tramite un procedimiento, cualquiera que haya sido la forma de su iniciación, podrá disponer, de oficio o a instancia de parte, su acumulación a otros con los que guarde identidad sustancial o íntima conexión, siempre que sea el mismo órgano quien deba tramitar y resolver el procedimiento”, sin que quepa recurso alguno contra el acuerdo de acumulación.

3.- 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.

4.- Posición de la Junta Arbitral.

El examen de toda la documentación obrante en los expedientes 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 DP 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.

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 CLH las entregas de productos petrolíferos realizada por DY.

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 CSA y ESGSA en virtud de los contratos de prestación de servicios

logísticos suscritos con ambas entidades, y que los depósitos fiscales propiedad de CSA y ESGSA disponen del personal necesario para gestionar la distribución de la propia GES, 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.- La acumulación de los conflictos que se tramitan ante esta Junta Arbitral con números de expediente 109/2023 y 138/2023.

2º.- 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 estos conflictos, y en consecuencia, declarar que las entregas de bienes que GSA realizó durante los ejercicios 2015, 2016, 2017, 2018 y 2019 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, 2018 y 2019 por el IVA, la proporción de volumen de operaciones correspondiente a dichas entregas.

3º.- 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.