

**Resolución: R 35/2022**

**Expediente: 34/2015**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 28 de julio de 2022.

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 Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo AEAT) frente a la Diputación Foral de Bizkaia (en lo sucesivo DFB), cuyo objeto es determinar la competencia para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al año 2009 de la obligada tributaria, (en lo sucesivo VOPSL), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 34/2015.

### **I. ANTECEDENTES**

1.- VOPSL era una Sociedad con domicilio fiscal en Bizkaia, dedicada al comercio al por mayor de petróleo y lubricantes. Su volumen de operaciones superó en 2008 los 7.000.000 de euros, por lo que en 2009 tributó, en proporción al volumen de operaciones: un 55,20% al Estado, un 44,45% a Bizkaia y un 0,35% a Álava.

2.- El 4 de marzo de 2010 VOPSL solicitó a la AEAT la rectificación de la autoliquidación, por haber intercambiado las proporciones de la DFB y la AEAT, respectivamente, así como la consiguiente transferencia a la DFB del importe ingresado en exceso. La AEAT, mediante el Acuerdo de 4 de abril de 2011, denegó la rectificación solicitada al considerar que el cambio de dicha proporción correspondía a la DFB, que era la Administración con competencia inspectora.

3.- La DFB realizó las correspondientes actuaciones de comprobación e investigación que concluyeron con el Acta de conformidad A01-SEA-201, de 28 de junio de 2012, en el que se recogen las siguientes consideraciones con trascendencia tributaria:

- VOPSL estaba participada por BTSA, perteneciente al sector de los biocombustibles, única accionista de aquella y que, a su vez, forma parte del grupo CA.
- El domicilio fiscal de VOPSL radicaba en Bizkaia.
- Aunque el personal administrativo de VOPSL se encontraba en Barcelona, las oficinas comerciales para operadores y clientes al detalle del Grupo se situaban en Bizkaia y desde este territorio se realizaba también la gestión de los recursos humanos, la gestión de tesorería, etc.
- Gran parte de las gestiones comerciales se desarrollaban en Bizkaia por personal de BTSA.
- VOPSL tenía arrendados diferentes depósitos fiscales situados en Bizkaia, en Álava y en territorio común.

- El depósito de Bizkaia se encuentra en la terminal portuaria de Bilbao, desde el cual realizaba sus operaciones de venta de combustible, lo que permitía su suministro a los clientes de su entorno más cercano, erigiéndose esta circunstancia en un elemento esencial para la competitividad de la compañía, al implicar un ahorro tanto en los costes como en los tiempos del transporte.
- Como corolario a todo ello, se concluye que las entregas de bienes se entienden realizadas en el territorio donde se encuentra el depósito fiscal del que sale el combustible y, por tanto, donde se inicia el transporte hacia las instalaciones del comprador.
- Al distribuir la proporción de volumen de operaciones no se tuvieron en cuenta las operaciones exentas plenas, por lo que el porcentaje definitivo correspondiente al Estado es del 42,92%.

**4.-** Tras el intercambio de actas únicas entre ambas Administraciones, el 7 de mayo de 2015 la AEAT requirió de inhibición a la DFB para que rectificara *la liquidación practicada a VOPSL por el IVA del ejercicio 2009 a fin de adaptarla a la interpretación del art. 28.Uno.A).1º del Concierto efectuada por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 13 de abril de 2011 (ROVER).*

**5.-** La DFB rechazó el requerimiento de inhibición el 26 de mayo de 2015 y la AEAT planteó el conflicto el 25 de junio de 2015.

**6.-** El 29 de enero de 2018 la DFB solicitó que el conflicto se tramitase por el procedimiento de extensión de efectos, al ser firmes las Resoluciones de la Junta Arbitral relativas a los conflictos con números de expediente 18/2012, 19/2012 y 27/2014.

7.- El conflicto se ha tramitado por el procedimiento ordinario, por lo que, una vez cumplimentado el trámite para que la DFB formulara alegaciones y aportara y propusiera las pruebas y documentación oportunas, previa puesta de manifiesto del expediente a todas las partes interesadas, se concedió el trámite de alegaciones a todas las partes. La AEAT solicitó la ampliación de plazo del trámite de puesta de manifiesto y presentación de alegaciones, habiendo transcurrido dicho plazo sin que formulara sus alegaciones.

8.- VOPSL se disolvió voluntariamente en 2016, con fecha de inscripción de la disolución y consiguiente extinción en el Registro Mercantil el 17 de febrero de 2016, tal como consta publicado en el Boletín Oficial del Registro Mercantil de 25 de febrero de 2016.

## 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.- Tramitación por el procedimiento ordinario

El procedimiento de extensión de efectos es uno de los procedimientos especiales que fue introducido por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. Concretamente, el art. 68.Tres del Concierto Económico regula el procedimiento de extensión de efectos en los siguientes términos:

*Quien hubiera interpuesto 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 se sustancie mediante la extensión de efectos de la Resolución firme.*

*A estos efectos, el escrito de solicitud deberá plantearse en el plazo de un mes desde que se tenga conocimiento de la firmeza de la Resolución de la Junta Arbitral, quien deberá trasladar el escrito a las demás partes concernidas para que en el plazo común de diez días realicen las alegaciones que correspondan sobre la identidad de razón entre los supuestos, y resolver decidiendo la extensión de efectos de la Resolución firme o la continuación del procedimiento arbitral conforme a las reglas generales en el plazo de un mes.*

Recientemente, la Ley 1/2022, de 8 de febrero, de modificación de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, ha modificado el art. 68.Tres, según el cual

*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.*

*A estos efectos, la Junta Arbitral deberá trasladar el escrito de solicitud de extensión de efectos de la resolución firme a las demás partes concernidas para que en el plazo común de diez días realicen las alegaciones que correspondan sobre la identidad de razón entre los supuestos, y resolver decidiendo la extensión de efectos de la resolución firme o la continuación del procedimiento arbitral conforme a las reglas generales en el plazo de un mes.*

No procede, por tanto, la tramitación del conflicto por el procedimiento especial de extensión de efectos, de una parte, porque la DFB, en su calidad de demandada, carece de legitimación activa, de acuerdo con la redacción del art. 68.Tres del Concierto Económico otorgada por la Ley 10/2017 y, de otra, por lo dispuesto en la Disposición Transitoria tercera de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Común de las Administraciones Públicas, aplicable por virtud del art. 8 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico, aprobado por el Real Decreto 1760/2007:

*a) A los procedimientos ya iniciados antes de la entrada en vigor de la Ley no les será de aplicación la misma, rigiéndose por la normativa anterior.*

*b) Los procedimientos de revisión de oficio iniciados después de la entrada en vigor de la presente Ley se sustanciarán por las normas establecidas en ésta.*

*c) Los actos y resoluciones dictados con posterioridad a la entrada en vigor de esta Ley se regirán, en cuanto al régimen de recursos, por las disposiciones de la misma.*

*d) Los actos y resoluciones pendientes de ejecución a la entrada en vigor de esta Ley se regirán para su ejecución por la normativa vigente cuando se dictaron.*

*e) A falta de previsiones expresas establecidas en las correspondientes disposiciones legales y reglamentarias, las cuestiones de Derecho transitorio que se susciten en materia de procedimiento administrativo se resolverán de acuerdo con los principios establecidos en los apartados anteriores.*

### **3.- Postura de la AEAT**

En su requerimiento de inhibición y escrito de planteamiento de conflicto, la AEAT fundó su posición en la Sentencia del Tribunal Supremo 2323/2011, de 13 de abril de 2011, ECLI:ES:TS:2011:2323, (Sentencia ROVER), según la cual, las entregas de bienes se localizan donde se encuentren los medios materiales y humanos necesarios para generar valor añadido. En consecuencia, la AEAT entiende que para poder cuantificar el valor añadido producido en cada territorio,

la DFB debería haber ponderado la importancia relativa de los medios materiales y humanos radicados en Bizkaia respecto del total de los mismos de los que dispone la obligada tributaria y, en base a ello, solicita que se rectifique la liquidación practicada a VOPSL por el IVA del ejercicio 2009.

#### **4.- Postura de la DFB**

La DFB entiende que las entregas de bienes se producen en los depósitos fiscales, no sólo porque en dicho lugar se desarrollan determinadas operaciones que añaden valor al proceso de comercialización, sino también porque en ellos se realizan las operaciones materiales de entrega. Además, considera que la localización de los depósitos fiscales tiene una sustantividad propia a la hora de materializar las ventas.

En apoyo de su posición, la DFB cita las Sentencias del Tribunal Supremo 420/2016, de 9 de febrero de 2016, ECLI:ES:TS:2016:420, (recaída en el Recurso 13/2015), que ratifica la Resolución de la Junta Arbitral del Convenio con Navarra de 9 de octubre de 2014 (recaída en el conflicto 51/2012) y 138/2017, de 31 de enero de 2017, ECLI:ES:TS:2017:209, (recaída en Recurso 35/2016) que ratifica la Resolución de la Junta Arbitral del Convenio con Navarra de 16 de julio de 2015 (recaída en Conflicto 60/2013), que vino a ratificar el mismo criterio.

#### **5.- Postura de la Junta Arbitral**

La AEAT entiende que, para poder cuantificar el valor añadido producido en cada territorio, la DFB debería haber ponderado la importancia relativa de los medios materiales y humanos radicados en Bizkaia respecto del total de los mismos de los que dispone la obligada tributaria; no obstante, la AEAT tampoco lleva a cabo dicha labor de ponderación que le habilite para solicitar una rectificación de la



liquidación practicada por la DFB a VOPSL por el IVA del ejercicio 2009. Muy al contrario, tanto en la contestación al requerimiento de inhibición como en las alegaciones de la DFB, esta sí que pondera los concretos medios que VOPSL dispone en Bizkaia para justificar la correcta liquidación practicada y que la AEAT no desvirtúa en ningún momento.

En cualquier caso, la jurisprudencia habida con posterioridad al planteamiento de este conflicto ha venido a zanjar definitivamente la discrepancia suscitada. Así, entre otras, las Sentencias del Tribunal Supremo, anteriormente mencionadas, 420/2016, de 9 de febrero de 2016 y 138/2017, de 31 de enero de 2017. Pero, también en Resoluciones de la propia Junta Arbitral dictadas en supuestos similares: 11/2017, dictada en el conflicto con nº de expediente acumulado 18/2012 (y 27/2014); 13/2017, dictada en el conflicto con nº de expediente 19/2012; 7/2017, dictada en el conflicto con nº de expediente 10/2012; 7/2018, dictada en el conflicto con nº de expediente 44/2012; y, más recientemente, 7/2021, dictada en el conflicto con nº de expediente 4/2017.

En efecto, la Resolución 11/2017 de la Junta Arbitral del Concierto Económico señaló que:

*Existe un segundo grupo de operaciones realizadas por la ENTIDAD 1 sobre cuya tributación también se discrepa; nos referimos a las operaciones consistentes en la salida material de combustible desde depósitos fiscales sitos en Bizkaia. La particularidad de las mismas radica en que tales depósitos fiscales no son propiedad de dicha entidad.*

*Pues bien, la STS de 9 de febrero de 2016, sostiene que es evidente que el único lugar en que se producen operaciones materiales de entrega, y este es el punto de conexión, es el depósito fiscal sito en Navarra, que aunque no sea propiedad del obligado tributario es fijo y estable, debiendo*

*añadirse además, 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.*

La Resolución 13/2017 de la Junta Arbitral del Concierto Económico señaló que:

*Pues bien, el examen de toda la documentación obrante en el expediente y las argumentaciones realizadas por la administraciones interesadas nos lleva a sostener que nos encontramos ante supuestos similares a otros que ya han sido resueltos por Sentencias del Tribunal Supremo, bien es cierto que en relación con el Convenio Económico con Navarra, concretamente, por la STS de 13 de diciembre de 2016, recurso núm. 37/2016, confirmando el criterio sostenido por la Resolución de la Junta Arbitral de Navarra de 9 de septiembre de 2015 recaída en el conflicto 59/2013, con respecto a la tributación de las operaciones realizadas mediante las tarjetas Euroshell, por la STS de 9 de febrero de 2016, recurso núm. 13/2015, confirmando el criterio sostenido por la resolución de 9 de octubre de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico recaída en el conflicto 51/2012 con respecto a la tributación de las operaciones consistentes en la salida material de combustible desde depósitos fiscales sitos en Navarra, y por la STS de 31 de enero de 2017, recurso núm. 35/2016 que confirma la Resolución de la Junta Arbitral de Navarra de 16 de julio de 2015, recaída en el conflicto 60/2013, también referida a operaciones consistentes en la salida material de combustible desde depósitos fiscales sitos en Navarra, por lo que habremos de llegar a la misma solución que ha llegado el Tribunal Supremo en esas tres Sentencias habida cuenta que los puntos de conexión previstos en el Concierto Económico que han sido aplicados son idénticos a los previstos*

*en el Convenio Económico. Por esa solución también se decantaba ya la DFB en su escrito de 21 de mayo de 2012, y, con mayor motivo, se ratifica en el mismo criterio en sus alegaciones fechadas el 22 de febrero de 2017.*

Haciéndose eco de la jurisprudencia pacífica del Tribunal Supremo, la Resolución 7/2021 de la Junta Arbitral señala:

*Por su parte, en el caso de entregas de carburantes el Tribunal Supremo (Sentencia de 9 de febrero de 2016) tampoco ha cambiado el criterio. Lo que sucede es que en este caso el vendedor tiene un depósito estable y permanente, aunque no a título de propietario, desde donde gestiona la entrega del carburante, añadiendo en dicho lugar el valor inherente a la distribución. Para ello dispone de infraestructura de orden personal capaz de atender las funciones de distribución cuestionadas; sin que se haya demostrado que haya una infraestructura suficiente en territorio común.*

## **6.- La extinción de VOPSL**

La extinción de VOPSL en nada afecta a la subsistencia del conflicto, ya que, al tratarse de un acta única, la administración con competencia inspectora, en este caso la DFB, ha cobrado o devuelto la totalidad de la deuda tributaria del obligado, ostentando desde entonces un crédito de derecho público frente a la AEAT en virtud de lo dispuesto en el art. 19 del Concierto Económico.

En su virtud, la Junta Arbitral

## **ACUERDA**

1º.- Declarar que las entregas de bienes se entienden localizadas en los respectivos depósitos fiscales, correspondiendo por tanto a la DFB la proporción fijada en el acta controvertida.

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