

Expediente	Resolución		Administraciones afectadas		Concepto
19/2012	R13/2017	15/11/2017	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	Determinación del volumen de operaciones - localización de las operaciones

**Resolución: R13/ 2017**

**Expediente: 19/2012**

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 15 de noviembre de 2017,

la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Gabriel Casado Ollero, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

**ACUERDO**

Sobre el conflicto 19/2012 planteado por la Diputación Foral de Bizkaia (DFB) frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) que tiene por objeto determinar correctamente el porcentaje del volumen de operaciones realizadas por la ENTIDAD 1, S.L." (N.I.F. -----), correspondiente al Territorio Histórico de Bizkaia en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2008 a 2009, que se tramita ante esta Junta, actuando como ponente D. Isaac Merino Jara.

**I. ANTECEDENTES**

1.- La DFB planteó conflicto frente a la AEAT mediante escrito de fecha 21 de mayo de 2012, registrado el siguiente día 23 en esta Junta, que fue admitido a trámite el 27 de enero de 2016, siéndole asignado el núm. 19/2012.

2.- Los antecedentes de hecho, según se reflejan en el escrito de planteamiento del conflicto, son, resumidamente, los siguientes:

-El 13 de febrero de 2012 se registró ante la Hacienda Foral de Bizkaia un escrito por parte de la ENTIDAD 1, S.L., en el que manifiesta que con fecha 25 de octubre de 2011, había firmado dos Actas de conformidad ante la AEAT con relación al IVA, ejercicios 2008 y 2009, mediante las que se puso fin a las actuaciones de comprobación e investigación realizadas por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, iniciadas el 12 de abril de 2011, cuyo objeto es "verificar la correcta tributación del IVA declarado por ENTIDAD 1, S.L. en relación a su correcta distribución del volumen de operaciones entre el Estado y las Administraciones Forales", en las que se considera "toda la facturación como realizada en territorio común", puesto que el punto de conexión no debe basarse ni en el destino de las ventas de combustibles y carburantes (clientes) ni en su origen (depósitos fiscales), sino el lugar desde el que se realiza la puesta a disposición del adquirente de los bienes, lugar que no puede ser Bizkaia ya que la entidad no dispone de ningún tipo de medio operativo para efectuar operaciones en este territorio. Las operaciones de venta de ENTIDAD 1, S.L. se efectúan desde los centros operativos/comerciales que para ello y éstos "(..)" se localizan únicamente en territorio común (Girona)".

Expediente	Resolución		Administraciones afectadas		Concepto
19/2012	R13/2017	15/11/2017	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	Determinación del volumen de operaciones - localización de las operaciones

-La DFB describe las operaciones realizadas por ENTIDAD 1, S.L. en Bizkaia del modo siguiente:

-ENTIDAD 1, S.L. ha llegado a acuerdos con las empresas C y T, que gestionan sendos depósitos fiscales en Bizkaia, de manera que ambas empresas prestan a ENTIDAD 1, S.L. servicios logísticos y de almacenamiento de combustible y carburante en cada uno de sus depósitos fiscales.

-ENTIDAD 1, S.L. compra aproximadamente el 98 % del combustible y carburante que vende en la refinería de Petronor, ubicada en Bizkaia, y el resto lo importa de otras empresas petrolíferas.

-ENTIDAD 1, S.L. contrata los servicios de Las ENTIDADES C y T para almacenar el combustible y carburante en sus depósitos fiscales.

-Los clientes de ENTIDAD 1, S.L. son gasolineras, distribuidores y consumidores finales de combustible y carburante que tienen su centro de actividad, y, por lo tanto, el lugar de utilización de dicho combustible y carburante comprado en una ubicación más cercana al depósito fiscal del que ha salido el combustible que la de otro depósito fiscal. Aclara la DFB que cuanto más cerca esté el depósito fiscal del centro de actividad del comprador, más barato saldrá el combustible, y por ello, lo lógico es adquirir el combustible a un operador que distribuya desde un depósito fiscal cercano.

-ENTIDAD 1, S.L. opera en el estado español desde 16 depósitos fiscales. Además de los dos ya citados y ubicados en Bizkaia, opera desde depósitos fiscales situados en Álava (Rivabellosa), Navarra, Segovia, Salamanca, Zaragoza, Valencia, Madrid, Barcelona, Girona, Lleida, Tarragona, Castellón y Valencia.

-ENTIDAD 1, S.L. introduce el combustible y carburante en los depósitos fiscales de las ENTIDADES C y T situados en Bizkaia, y sólo sabe a quién se lo ha comprado, pero no a quien se lo va a vender. La gestión comercial comienza una vez el producto ya está almacenado en el depósito fiscal, y se desarrolla desde la firma de Girona, sirviéndose también de un comercial que visita potenciales nuevos clientes, realizando su trabajo principalmente en Bizkaia, pero también en Gipuzkoa, Araba y Burgos.

-El cliente que compra a ENTIDAD 1, S.L. combustible o carburante almacenado en los depósitos fiscales situados en Bizkaia puede optar por recoger él mismo el producido en el propio depósito fiscal, o contratar que se lo entreguen en el lugar donde tiene su centro de actividad, en cuyo caso, ENTIDAD 1, S.L. se encarga del transporte del combustible.

-La transmisión de la propiedad del combustible y carburante adquirido por el comprador se produce, si el cliente recoge el producto en el depósito fiscal, cuando se le entregue allí; y si el cliente contrata que le transporten el combustible hasta su centro de actividad, cuando le entreguen el producto en el citado centro de actividad.

-El 28 de marzo de 2012 la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica recibe informe remitido por la Subdirección de Inspección en el que se refutan las argumentaciones utilizadas por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en sus actas, solicitando que por dicha Dirección General de Hacienda se realizase el oportuno requerimiento de inhibición por parte de la Hacienda Foral de Vizcaya respecto de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria con considerar que no ha determinado correctamente el porcentaje de volumen de operaciones

Expediente	Resolución		Administraciones afectadas		Concepto
19/2012	R13/2017	15/11/2017	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	Determinación del volumen de operaciones - localización de las operaciones

correspondiente al Territorio Histórico de Bizkaia en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2008 y 2009 de la entidad ENTIDAD 1, S.L.

-La Dirección general de Hacienda de la DFB acordó realizar dicho requerimiento de inhibición a la AEAT, requerimiento que no recibido respuesta por parte de ésta.

-Entendiendo que ese silencio ha de interpretarse como un rechazo tácito, con fecha 17 de mayo de 2012 se decide por la DFB interponer el correspondiente conflicto

-El conflicto fue admitido a trámite el 27 de enero de 2016, notificándose el mismo a la AEAT el siguiente día 1 de febrero, al tiempo que se le concede un plazo de un mes a fin de que formule las alegaciones que tenga por conveniente y aporte y proponga las pruebas y documentación que estime oportunas.

-El 8 de febrero de 2017, por esta Junta Arbitral se declara el expediente concluso, y para que puedan proceder a su vista y examen a los efectos de presentación de las alegaciones que estimen pertinentes, se les notifica tanto a la DFB, a la AEAT y a ENTIDAD 1, S.L. que, a tal fin, disponen del plazo de un mes.

-El 16 de febrero de 2017 tiene lugar la vista del expediente por parte de la AEAT.

3.- No ha realizado alegaciones AEAT. Si las ha realizado la DFB, que se ha ratificado en sus planteamientos iniciales, que se han visto reforzados, desde su punto de vista, por diversas Sentencias del Tribunal Supremo recaídas con ocasión de recursos entablados contra determinadas Resoluciones de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra. Asimismo, ha presentado alegaciones ENTIDAD 1, S.L. mediante escrito fechado el 14 de marzo de 2017, registrado el día siguiente, en el que señala lo siguiente:

-Es una sociedad dedicada al comercio al por mayor de productos petrolíferos, con su sede de actividad y domicilio en territorio común desde su constitución

-No dispone en el territorio foral de Bizkaia de personal, ni de ningún centro de negocio, ni cualesquiera otras instalaciones, realizando todas sus operaciones de compra y venta, decisiones empresariales, facturación, contratación, etc., desde su sede en Girona. De hecho, añade, desarrolla su actividad a través de los depósitos de almacenamiento titularidad de las ENTIDADES C y T

-Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 28 del Concierto Económico, el lugar de realización de las entregas de bienes muebles corporales es el lugar de su puesta a disposición.

-Las operaciones de venta de ENTIDAD 1, S.L. se efectúan desde el centro operativo y comercial en territorio común, lugar en el que centralizan las labores de comercialización, criterio que, según la propia entidad, ha adoptado el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 13 de abril de 2011, en relación con un supuesto similar.

-La AEAT concluyó que las actividades de ENTIDAD 1, S.L. están solamente conectadas a territorio común en distintas actas de conformidad (una relativa a 2008, otra a 2009 y otra a 2010 y 2011)

-Por todo ello, acaba solicitando que, aceptando sus argumentos, se archive el expediente.

Expediente	Resolución		Administraciones afectadas		Concepto
19/2012	R13/2017	15/11/2017	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	Determinación del volumen de operaciones - localización de las operaciones

4.- El procedimiento se ha tramitado de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre.

## II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Antes de nada conviene tener presente, por un lado, que la AEAT ni contestó al requerimiento de inhibición formulado por la DFB ni ha presentado alegaciones en el marco de este conflicto, y, por otro, que las alegaciones realizadas por ENTIDAD 1, S.L. insisten en las tesis reflejadas en las actas de conformidad sin hacer ninguna referencia a las Sentencias del Tribunal Supremo que han recaído sobre esta materia, alguna de ellas referida, precisamente a la propia entidad, como es el caso de la Sentencia de 31 de enero de 2017, recaída en conflicto 60/2013 suscitado ante la Junta Arbitral del Convenio Económico.

2.- 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 sitios 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 sitios 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

3.- No es la primera vez que nos pronunciamos sobre esta materia, ya lo hicimos con ocasión de los conflictos 10/2012 y 18/2012 y 27/2014 (acumulados). En la resolución que entonces dictamos, números 7/2017 de 12 de mayo y 11/2017 de 21 de junio seguimos el planteamiento ya anticipado, esto es, remitirnos a lo que ya había declarado el Tribunal Supremo en relación con similar problema desde la perspectiva del Convenio Económico. Ahora también lo hacemos, reproduciendo, en esta ocasión, los aspectos esenciales de la Sentencia del Tribunal Supremo número 209/2017, de 31 de enero de 2017, relativa a ENTIDAD 1, S.L., que aborda la operativa de la misma empresa en Navarra desde la perspectiva del Convenio Económico.

4.- Concretamente, nos interesan los fundamentos de derecho primero, tercero y cuarto, de los cuales recogemos parte de su contenido:

Expediente	Resolución		Administraciones afectadas		Concepto
19/2012	R13/2017	15/11/2017	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	Determinación del volumen de operaciones - localización de las operaciones

-En el primero de los fundamentos se establece que la Junta Arbitral resolvió el conflicto en favor de la Comunidad Foral de Navarra, en base a la siguiente fundamentación:

"Se discute en este conflicto la competencia para aplicar y exigir el IVA sobre las ventas de carburante que realiza ENTIDAD 1, S.L. en territorio navarro utilizando los servicios logísticos de la ENTIDAD C. La cuestión de fondo se concreta en la interpretación del criterio o punto de conexión previsto por el artículo 33.6.A).4º del Convenio Económico, que establece la cláusula residual de que "las demás entregas de bienes muebles corporales (se entenderán realizadas en Navarra) cuando se realice desde territorio navarro la puesta a disposición del adquirente".

En cambio, la HTN considera que ENTIDAD 1, S.L. sí dispone de instalaciones en Navarra porque hace uso de las que pertenecen a la ENTIDAD C en virtud del contrato de prestación de servicios logísticos convenido entre ambas entidades. Estas instalaciones pueden ser consideradas como centros operativos de ENTIDAD 1, S.L., pues en esas instalaciones es donde se receptiona, se hace el almacenamiento operativo y se expide el carburante de su propiedad.

17º. El presente caso es similar al que ya se planteó ante esta Junta Arbitral en el expediente 51/2012 y que fue resuelto por resolución de 9 de octubre de 2014, cuyos argumentos hemos de reproducir en este momento.

(...)

ENTIDAD 1, S.L. tiene a su disposición el carburante en el depósito fiscal de la ENTIDAD C y desde allí lo vende a los terceros que lo adquieren (principalmente a otros distribuidores o mayoristas y estaciones de servicio y, en pocas ocasiones, a transportistas). El contrato que vincula a la ENTIDAD C con ENTIDAD 1, S.L. permite considerar que las instalaciones propiedad de la ENTIDAD C situadas en Navarra sirven al objeto de la actividad comercial de ENTIDAD 1, S.L. o, dicho de otro modo, son instalaciones de ENTIDAD 1, S.L., ya 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.

Cabe, por tanto, concluir que, en el caso que nos ocupa, 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.

18º Esta conclusión no vulnera la doctrina establecida por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en su Sentencia de 13 de abril de 2011, que puso fin al denominado "Caso Rover ", relativo al lugar de entrega de vehículos automóviles.

Como ya dijimos en nuestras resoluciones de 30 de junio de 2014 (conflicto nº 57) y de 9 de octubre de 2014 (conflicto 51), en esa Sentencia del Tribunal Supremo no se dispone que las entregas de vehículos a las que se refiere deban entenderse realizadas en el lugar en el que se ubica la dirección o administración de los negocios del transmitente, sino que se considera que, en el caso concreto examinado en dicha Sentencia, la puesta a disposición de los adquirentes de los mencionados vehículos se realizaba en el lugar en el que se emitían las correspondientes facturas, por ser tales facturas el instrumento de transmisión del poder de disposición sobre los vehículos en cuestión.

Expediente	Resolución		Administraciones afectadas		Concepto
19/2012	R13/2017	15/11/2017	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	Determinación del volumen de operaciones - localización de las operaciones

Pero las premisas fácticas en las que se asienta dicha Sentencia no concurren en el caso que ahora nos ocupa, pues, a diferencia de lo que sucedía con los vehículos en el caso examinado en la misma, 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".

(...)

-En el tercero de fundamentos de derecho de la citada Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2017 se declara que se opone a la pretensión formulada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria la Comunidad Foral de Navarra, recordando que debe estarse a lo que declaró el Tribunal Supremo en la Sentencia de 9 de febrero de 2016, dictada en el recurso 13/2015, en cuanto resuelve un supuesto igual al examinado; (...).

"A mayor abundamiento señala que no resulta aplicable al caso la Sentencia de 13 de abril de 2011, pues se refería a la entrega de automóviles que se transportaban desde el Reino Unido hasta el lugar de su entrega a los concesionarios, efectuando una parada técnica de uno o dos días en una campa situada en Álava, en la que se interpretó que el lugar donde se producía la entrega era el lugar de facturación, por ser la factura el instrumento de transmisión del poder de disposición, sin que el extremo de la generación de valor añadido pueda conducir a que se entienda realizada en territorio común, pues la operación a tomar en consideración es la entrega de combustible a clientes que acuden a un depósito en Navarra, debiendo tenerse en cuenta que el IVA más que gravar un valor añadido grava el consumo.

-Por último en el cuarto fundamento de derecho se manifiesta en la Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2017 que "como señala la Junta Arbitral y reitera la Comunidad Foral de Navarra un caso similar fue resuelto al resolver aquella el conflicto 51/2012 mediante acuerdo de 9 de octubre de 2014, que fue confirmado por esta Sala en Sentencia de 9 de febrero de 2016, rec. 13/2015, al concluir que el único lugar en que se producían operaciones materiales de entrega, siendo éste el punto de conexión, era Navarra, rechazándose, además, que fuese aplicable nuestra Sentencia de 13 de abril de 2011, invocada por el Abogado del Estado, en cuanto decide un supuesto completamente distinto.

(...).

Finalmente, en el mismo sentido se encuentra la reciente Sentencia de 13 de diciembre de 2016, dictada en el recurso 37/2016 interpuesto por la Administración General del Estado contra la resolución de la Junta Arbitral de Navarra, que decide un conflicto entre la Comunidad Foral de Navarra y la Agencia Estatal de Administración Tributaria sobre la competencia para recaudar el IVA por las operaciones de entrega de carburante por empresa radicada en territorio común, con estaciones de servicio radicadas en Navarra de ajena titularidad, a sus clientes a los que se les concede tarjeta de crédito".

5.- El precepto del Convenio Económico aplicado en las indicadas Sentencias ha sido su artículo 33.6, A. 4º.

-Como ya hemos dicho, el supuesto abordado en ellas, en particular, en la Sentencia del Tribunal Supremo nº 209/2017, de 31 de enero de 2017, relativa a la ENTIDAD 1, S.L., es similar al que a nosotros nos ocupa ahora, y siendo así, tendremos que aplicar la regla prevista en el apartado 1º de la letra A) del artículo

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
19/2012	R13/2017	15/11/2017	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	Determinación del volumen de operaciones - localización de las operaciones

28.Uno del Concierto Económico que es equivalente al artículo 33.6, A. 4º del Convenio Económico.

En su virtud, la Junta Arbitral

### **ACUERDA**

1º.- Declarar que la Agencia Estatal de Administración Tributaria no ha determinado correctamente el porcentaje del volumen de operaciones correspondiente al Territorio Histórico de Bizkaia en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2008 y 2009 de la ENTIDAD 1, S.L. con N.I.F. -----, puesto que la Diputación Foral de Bizkaia es competente para llevar a cabo la exacción del IVA, ejercicios 2008 a 2009, que grava las entregas de carburante en estaciones de servicio situadas en Bizkaia por dicha entidad utilizando tarjetas de crédito, y, asimismo, es competente para la exacción de las entregas efectuadas por dicha entidad desde depósitos fiscales sitos en Bizkaia, tanto las realizadas dentro de dicho depósitos como las realizadas como consecuencia de salidas del mismo, todo ello en aplicación de lo dispuesto en el apartado 1º de la letra A) del artículo 28.Uno del Concierto Económico.

2º.- La terminación y archivo de las actuaciones.

3º.- Notificar el presente Acuerdo a la Diputación Foral de Vizcaya, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a la ENTIDAD 1, S.L.