

Resolución: R061/2023

Expediente: E22/2019 y acumulado E23/2019

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 1 de junio de 2023.

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) y el Ministerio de Hacienda y Función Pública (en lo sucesivo, MHFP), en relación con la consulta formulada por MESSLU, sobre la localización de operaciones, que se tramitan ante esta Junta Arbitral con los números de expediente 22/2019 y 23/2019.

I. ANTECEDENTES

1.- MESSLU es una sociedad con domicilio fiscal en Madrid, que se dedica a la comercialización al por mayor de carburantes (queroseno y gasóleo A) sin someterlos a transformación.

Hasta el 31 de diciembre de 2017 tributó en exclusiva al Estado. Al haber superado en 2017 los 10.000.000 de euros de volumen de operaciones, debe tributar en 2018 en proporción de volumen de operaciones.

2.- Por escrito de 2 de julio de 2018, MESSLU formuló a la DFB una consulta tributaria acerca de la localización de sus operaciones en base a las siguientes premisas:

a.- Al tiempo de iniciarse el transporte (se entiende que con destino a sus clientes) el carburante se encuentra en ocasiones en Bilbao, pero otras veces en Barcelona u otros lugares.

b.- El transporte hasta Bilbao. Cuando el carburante se descarga en Barcelona, MESSLU hace un cálculo de la cantidad que necesita en función de los contratos con sus clientes, y hace el transporte correspondiente hasta Bilbao por un contrato de transporte con CLH.

c.- Una vez almacenado en Bilbao, el carburante se entrega al cliente (aerolínea) a medida que lo va necesitando.

3.- La propuesta de contestación del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (en lo sucesivo, OCTE) optaba por considerar que las ventas vinculadas al depósito situado en Bizkaia se localizaban en territorio foral, en base a los siguientes argumentos:

a.- El art. 28 del Concierto Económico señala que las ventas de bienes muebles no transformados por quien los transmite, se entienden localizados en el territorio desde el que se ponen a disposición del cliente. Cuando los bienes deban ser transportados para su puesta a disposición del cliente, se localizan las ventas en el lugar de inicio de transporte.

b.- Estas reglas fueron interpretadas por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 13 de abril de 2011 (Sentencia ROVER).

A criterio de la DFB la referida Sentencia establece tres criterios:

1º.- Que las entregas de bienes no transformados se localizan en el lugar *desde* el que se pongan a disposición del cliente, no *en* el lugar en que se pongan a su disposición.

2º.- Que los comercializadores realizan la puesta a disposición *desde* los lugares donde realizan su actividad, sin que esta regla se vea alterada por la localización *accidental o esporádica* de los bienes en otro lugar donde no se añada valor al proceso productivo.

3º.- Que la regla de transporte no rige cuando los bienes se encuentren situados en un lugar donde no realice su actividad ni añada valor al proceso productivo; por el contrario, esta regla opera cuando el transporte se inicie en un lugar (se trate de instalaciones propias o ajenas) en que el comercializador realice su actividad con carácter estable y permanente, añadiendo valor al proceso productivo.

Esta Sentencia fue posteriormente precisada o desarrollada por las Sentencias de 9 de febrero de 2016, 13 de diciembre de 2016 y 31 de enero de 2017, relativas a comercializadoras de productos petrolíferos, que concluían que las entregas se localizaban en el lugar en que los carburantes estaban depositados con carácter previo a su transmisión.

c.- Las Resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico de 21 de junio de 2017 y 15 de noviembre de 2017 también localizan las entregas de bienes en los depósitos fiscales donde se encuentran al tiempo de su puesta a disposición de los clientes.

En base a todo ello considera que el producto transportado a Bizkaia está a disposición de MESSLU, que es quien posteriormente lo pone a disposición de sus clientes a medida que lo necesitan.

Mediante escrito de 7 de febrero de 2019 el OCTE trasladó su propuesta al MHFP.

4.- El 5 de abril de 2019 el MHFP comunicó su rechazo a la propuesta del OCTE, formulando las siguientes observaciones:

a.- El lugar de inicio de transporte no rige cuando las actividades en él realizadas son accesorias o muy poco relevantes en el conjunto del proceso productivo, hasta el punto de que pueda afirmarse que no añade valor.

b.- Para ello, habrá que estar a las circunstancias del caso concreto.

c.- Las Sentencias del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016 y 31 de enero de 2017 consideran acreditado que en el lugar donde radica el depósito fiscal hay una infraestructura mínima de orden material y personal suficiente para desarrollar las funciones de distribución y, en consecuencia, para añadir valor. De igual modo, se considera no acreditado que dicha infraestructura sea insuficiente.

d.- En la consulta no se aporta información suficiente acerca de los medios materiales y humanos de que se dispone en Bizkaia a fin de valorar si son suficientes para entender que se ponen a disposición de MESSLU para su posterior puesta a disposición de sus clientes, localizándose por tanto en el depósito fiscal, especialmente en los casos en que el carburante no se encuentra en el mismo.

5.- Por otra parte, la DFB, previa tramitación de un procedimiento de “comprobación restringida” limitada a la comprobación de la tributación en proporción de volumen de operaciones en relación con el IVA 2017, solicitó a la AEAT la comprobación del volumen de operaciones del 2017.

6.- Habiendo transcurrido dos meses sin que en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa se alcanzase un acuerdo para contestar a la consulta, se plantearon los conflictos 22/2019 y 23/2019.

7.- El 26 de noviembre de 2021 la Junta Arbitral acordó la acumulación de ambos procedimientos.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Competencia de la Junta Arbitral

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

“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.- Acumulación de procedimientos

El art. 57 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, establece:

“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.

Contra el acuerdo de acumulación no procederá recurso alguno.”

La Junta Arbitral ha acordado la acumulación al tratarse de dar contestación a una sola consulta tributaria formulada ante dos administraciones, respecto de la cual solo la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa era competente para resolver.

3.- Postura de la Junta Arbitral

No existe una diferencia real en los criterios de contestación sustantiva a la consulta formulada por MESSLU, sino exclusivamente si, a la vista de los datos

aportados con la misma, podía considerarse acreditado que existen medios materiales y humanos suficientes en Bizkaia.

Evidentemente, de ello depende que pueda contestarse inequívocamente en el sentido propuesto por el OCTE, o, por el contrario, condicionalmente (con varias posibles soluciones) en el sentido propuesto por el MHFP.

Desde luego, en la consulta no se refiere al carácter, permanente o no, ni al título, propio o ajeno, por el que se dispone de un depósito fiscal en Bizkaia, ni al personal adscrito al mismo y las funciones que desempeñan, por lo que difícilmente se puede afirmar indubitablemente que se realizan o no actividades mínimamente relevantes para añadir valor en el lugar donde se encuentran, al menos parte, de los bienes en el momento de su puesta a disposición de los clientes.

Adicionalmente, la resolución de esta controversia relativa a la tributación por IVA 2018 en este momento por la Junta Arbitral tampoco produciría el resultado que pretende la consulta tributaria, que es otorgar seguridad jurídica a la obligada en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Por otra parte, las Administraciones tendrán oportunidad con motivo de la comprobación del volumen de operaciones del 2017 que debe realizar la AEAT a propuesta de la DFB de discutir, con mayor conocimiento, acerca del lugar de realización de las operaciones. Igualmente, las actas únicas que se incoen en relación con los siguientes ejercicios permitirán articular idéntica controversia, por lo que no se genera ningún tipo de indefensión.

En caso de desacuerdo en estos expedientes de inspección, la Junta Arbitral, ya sí con los medios de prueba adecuados, podrá resolver si en Bizkaia hay medios

humanos y materiales suficientes para entender que la puesta a disposición de los clientes se realiza desde dicho territorio.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Declarar archivado sin más trámite el procedimiento por pérdida sobrevenida de su objeto, al no poder cumplir la consulta el objetivo que le es propio.

2º.- Notificar el presente Acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, al Ministerio de Hacienda y Función Pública, a la Diputación Foral de Bizkaia, al Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi y a MESSLU.