

**Resolución: R018/2024**

**Expediente: E002/2022 y acumulados E003/2022 y E004/2022**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 26 de febrero de 2024.

La Junta Arbitral del Concerto 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 (IS) y del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) correspondiente a los ejercicios 2016, 2017 y 2018; y del IVA del ejercicio 2019 de HESL, que se tramita ante esta Junta Arbitral con los números de expediente 2/2022, 3/2022 y 4/2022.

### **I. ANTECEDENTES**

1.- HESL es una mercantil con domicilio fiscal en territorio común, que en el ejercicio 2017 y 2018 formaba parte del grupo fiscal 362/17 del IS, el cual estaba sujeto a la competencia inspectora de la AEAT, y del grupo de entidades 0131/17 del IVA, sujeto también a la competencia inspectora de la AEAT. La sociedad dominante en los ejercicios 2017 y 2018 de dichos grupos era GHSPSL.

En el ejercicio 2019 HESL pertenecía al grupo de entidades 136/2019 del IVA cuya dominante era HPSL, sujeto también a la competencia inspectora de la AEAT.

2.- El objeto social de HESL consiste en la "Titularidad y dotación de concesiones administrativas referidas a carburantes, vehículos, y en general todo lo referido al sector del transporte, la compraventa, importación y exportación, almacenamiento, transporte, distribución y comercialización de toda clase de combustibles", para lo que se encuentra dada de alta en el epígrafe 1.616.5 de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, correspondiente al "Comercio al por mayor de petróleo y lubricantes".

**3.-** De cara al desarrollo de dicha actividad, concretamente para almacenar y entregar los productos que comercializa, HESL utiliza distintos depósitos fiscales de hidrocarburos en diferentes puntos del territorio de régimen común y, en lo que aquí interesa, también en el Territorio Foral de Bizkaia.

Entre los mencionados depósitos se encuentra, desde el año 2016 el depósito fiscal de “CLHSA”), y, asimismo, desde el año 2017 el depósito fiscal de DBPSL, ambos situados en Bizkaia.

Tanto DBPSL como CLH tienen suscrito un contrato con HESL 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 estas entidades HESL 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 la salida de los mismos.

**4.-** El volumen de operaciones de HESL superó los 7 millones de euros en 2015 y 2016 y los 10 millones de euros en 2017 y 2018.

En el ejercicio 2016, la entidad no presentó autoliquidación del IS, ni del IVA, ante la DFB de Bizkaia, sino que tributó exclusivamente ante la AEAT, declarando el 100 por 100 de sus operaciones, por tanto, a efectos de ambos impuestos ante la AEAT.

Correspondiente a los ejercicios 2017 y 2018, en lo que respecta al IS, ni el grupo fiscal 362/17, ni HESL, presentaron autoliquidación alguna ante la DFB.

Por su parte, en lo que afecta al IVA, ni el grupo de entidades 0131/17, ni HESL, presentaron autoliquidación alguna ante la DFB, correspondiente al ejercicio 2017.

Mientras que, en lo que se refiere al ejercicio 2018, la entidad comenzó a presentar autoliquidaciones ante la DFB a partir del mes de junio de ese año,

cuando, además, también rectificó las autoliquidaciones del 2018 previamente presentadas en exclusiva ante la AEAT (de enero a mayo).

En el ejercicio 2019, en lo que respecta al IVA, HESL presentó autoliquidaciones ante la DFB y la AEAT.

**5.-** La DFB solicitó con fechas 18 de diciembre de 2018, 20 de agosto de 2019 y 11 de marzo de 2020, a la AEAT la comprobación de los porcentajes de tributación de HESL a las distintas Administraciones, referidas al IS y al IVA de los ejercicios 2016 y 2017, al IS y al IVA del ejercicio 2018, y referida al IVA del ejercicio 2019, respectivamente.

**6.-** La AEAT emitió el 30 de septiembre de 2020 sendos Informes “Sobre ingreso en administración no competente común/foral” en los que recogía el análisis, desarrollo y resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, iniciadas el 2 de junio de 2020, de carácter parcial, limitada exclusivamente a la comprobación de la proporción del volumen de operaciones realizado en los territorios común y forales respecto del total de operaciones declaradas por HESL. En dichos informes determinó que todas las entregas de bienes realizadas por HESL debían entenderse efectuadas en territorio común, y que, consecuentemente, la competencia para la exacción del 100 por 100 de dichos impuestos y ejercicios correspondía a la AEAT; por lo que no correspondía a la DFB ningún porcentaje de tributación.

**7.-** Recibidos los citados Informes el 4 de junio de 2021, y tras el intercambio de actas llevado a cabo en junio de 2021, el 5 de julio de 2021 la DFB solicitó aclaración sobre los mismos. La AEAT respondió a dicha solicitud el 20 de septiembre de 2021, en el sentido de considerar probado que HESL no generaba en dichos ejercicios e impuestos valor añadido en Bizkaia.

**8.-** El 27 de septiembre de 2021 la DFB mostró su disconformidad con el resultado de la comprobación realizada por la AEAT y el 15 de noviembre de 2021 le notificó tres requerimientos de inhibición en relación con la exacción del IS y del IVA correspondiente al ejercicio 2016 (primer requerimiento), del IS y del IVA correspondiente a los ejercicios y 2017 y 2018 (segundo requerimiento) y del IVA del ejercicio 2019 (tercer requerimiento), de HESL. Dicha disconformidad

se fundamentó en considerar que le corresponde a la DFB la competencia para la exacción de dichos impuestos y ejercicios, en proporción a las entregas que la entidad realizó durante dichos ejercicios en depósitos fiscales situados en el Territorio Histórico de Bizkaia, tanto dentro de los referidos depósitos como a la salida de los mismos.

**9.-** Con fecha de entrada en el registro de la DFB de 15 de diciembre de 2021, la AEAT contestó al primer requerimiento de inhibición, rechazándolo, por considerar que la competencia para la exacción del IS y del IVA de HESL en el ejercicio 2016, corresponde en exclusiva a la AEAT.

Con fecha de entrada en el registro de la DFB de 15 de diciembre de 2021, la AEAT contestó al segundo requerimiento de inhibición, rechazándolo, por considerar que la competencia para la exacción del IS y del IVA del grupo fiscal 362/17 y del grupo de entidades 0131/17, respectivamente, declarados por GHSPSL, en los ejercicios 2017 y 2018, corresponde en exclusiva a la AEAT.

Finalmente, con fecha de entrada en el registro de la DFB de 15 de diciembre de 2021, la AEAT contestó al tercer requerimiento de inhibición, rechazándolo, por considerar que la competencia para la exacción del IVA del grupo de entidades 136/19, declarado por HPSL, en el ejercicio 2019, corresponde en exclusiva a la AEAT.

**10.-** El 13 de enero de 2022 la DFB planteó los tres conflictos ante la Junta Arbitral del Concierto Económico a los que se refiere la presente Resolución, solicitando 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), por entender que guardan identidad de razón con el presente y que han sido finalizados por resolución firme (Resoluciones 11/2017 y 13/2017).

**11.-** En el plazo de 10 días conferido al efecto, la AEAT ha alegado que no existe identidad de razón entre los conflictos alegados y los presentes, ya que en estos HESL no dispone de un mínimo de medios materiales y humanos propios que permita entender que se genera valor añadido en sede del depósito fiscal.

## 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.- Acumulación

El art. 57 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, al que se remite el art. 8 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto, aprobado por el Real Decreto 1760/2007, 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.

Contra el acuerdo de acumulación no procederá recurso alguno”.

### 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 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, y la 13/2017, de 15 de noviembre, dictada en el conflicto 19/2012. En ambas 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 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 sitios 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 DPSLU 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.

Por último, 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 DYNEFF.

Asimismo, 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 los depósitos fiscales propiedad de CLH y DBP disponen del personal necesario para gestionar la distribución de la propia HESL, 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.- Acumular los conflictos 2/2022, 3/2022 y 4/2022.

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, y 13/2017, de 15 de noviembre, dictada en el conflicto 19/2012, a este conflicto, y, en consecuencia, declarar que las entregas de bienes que HESL realizó durante los ejercicios 2016, 2017, 2018 y 2019 en 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 respectivos depósitos fiscales, correspondiendo por tanto a la DFB, en los ejercicios 2016, 2017, 2018 y 2019, la proporción de volumen de operaciones correspondiente a dichas entregas.

3º.- Notificar el presente Acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a la Diputación Foral de Bizkaia y a HESL.