

Resolución: R026/2024

Expediente: E137/2023

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 19 de marzo 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 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 el Valor Añadido (IVA) correspondiente al ejercicio 2020 de HESL, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 137/2023.

I. ANTECEDENTES

1.- HESL es una mercantil con domicilio fiscal en territorio común, que en el ejercicio 2020 formó parte, como sociedad dependiente, del grupo de entidades 0136/19 del IVA, cuya sociedad dominante fue HPSL, también con domicilio fiscal en territorio común; estando tanto HESL como el grupo de entidades en dicho ejercicio sujetos a la competencia inspectora de la AEAT.

2.- El objeto social de HESL consiste en la "Titularidad y explotación 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, también, en el Territorio Foral de Bizkaia.

En lo que aquí interesa, entre los mencionados depósitos se encuentran los depósitos fiscales de DBPSL y de ECSA, situados en Bizkaia.

Tanto DBPSL como ECSA 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 10 millones de euros en 2019, de modo que, en lo que respecta al IVA del ejercicio 2020 la entidad presentó autoliquidaciones del referido impuesto tanto en la AEAT como en la DFB, correspondientes al grupo de entidades del que formaba parte (Modelos 322).

En las autoliquidaciones presentadas correspondientes al IVA del ejercicio 2020, HESL declaró unos porcentajes de tributación en el Territorio Histórico de Bizkaia y en territorio común, respectivamente, del 21,56% y 78,44% en el mes de enero, y 39,32% y 60,68% en el resto de los meses del año, ingresando un importe total de 14.022.895,95 euros en la DFB y de 24.796.764,24 euros en la AEAT.

Estos porcentajes se correspondían con los aplicados en 2019, de modo que, en definitiva, HESL no regularizó los porcentajes de tributación correspondientes a cada territorio en 2020, sino que declaró como definitivos los provisionales de ese año.

5.- Con fecha 8 de marzo de 2021, la DFB notificó requerimiento de obtención de información a la compañía HPSL, como sociedad representante del grupo del que formaba parte HESL, dirigido a determinar la correcta tributación de la misma en el IVA en lo que respecta al volumen de las operaciones que realizó en el Territorio Histórico de Bizkaia durante el ejercicio 2020.

Tras analizar las autoliquidaciones del grupo de entidades y la documentación presentada por HPSL, la DFB concluyó que el importe de las operaciones realizadas en Bizkaia en el ejercicio 2020 por HESL ascendió al 51,21% de su

volumen de operaciones total, lo que supone una diferencia de 5.856.652,03 euros de ingreso en la AEAT que, en opinión de la DFB, debieron ser ingresados adicionalmente en la DFB.

6.- La DFB solicitó con fecha 12 de mayo de 2021 a la AEAT que, en su condición de Administración con competencia inspectora sobre la compañía, comprobara los porcentajes de tributación de HESL a las distintas Administraciones, referidos al IVA del ejercicio 2020.

7.- La AEAT remitió a la DFB el 20 de junio de 2023 Informe “Sobre ingreso en administración no competente común/foral”, incoado a HPSL, sociedad dominante del grupo de entidades, en el que recogía el análisis, desarrollo y resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, iniciadas el 23 de septiembre de 2021, de carácter parcial, limitadas 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 dicho informe la AEAT determinó que todas las entregas de bienes realizadas por HESL debían entenderse efectuadas en territorio común, en el sentido de considerar probado que HESL no generaba en dicho ejercicio e impuesto valor añadido en Bizkaia, y que, consecuentemente, la competencia para la exacción del 100 por 100 del IVA del ejercicio 2020 correspondía a la AEAT; por lo que no correspondía a la DFB ningún porcentaje de tributación. De modo que la AEAT solicitó que se le transfirieran los 14.022.895,94 euros ingresados en la DFB por el grupo de entidades del que HESL formaba parte.

8.- El 8 de agosto de 2023 la DFB notificó requerimiento de inhibición a la AEAT, al considerar que le corresponde a la DFB la competencia para la exacción del IVA del ejercicio 2020, en proporción a las entregas que HESL realizó durante dicho ejercicio en depósitos fiscales situados en el Territorio Histórico de Bizkaia, tanto dentro de los referidos depósitos como a la salida de los mismos.

9.- La AEAT no contestó al requerimiento de inhibición notificado por la DFB, rechazándolo, 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.

10.- El 4 de octubre de 2023 la DFB planteó conflicto ante la Junta Arbitral del Concierto Económico y solicitó que el mismo se sustanciara 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 el presente 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).

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 el presente, entendido como ausencia de identidad sustancial entre situaciones jurídicas, procediendo 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 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.- 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 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”.

3.- 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 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 DISA PENINSULA 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.

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 HESL sí 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 DBPSL y ECSA en virtud de los contratos de prestación de servicios suscritos entre HESL y ambas entidades, y que los depósitos fiscales propiedad de DBPSL y ECSA 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.- 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 la 35/2022, de 28 de julio de 2022, dictada en el conflicto 34/2015, a este conflicto, y en consecuencia, declarar que las entregas de bienes que HESL realizó durante el ejercicio 2020 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 el ejercicio 2020 por el IVA, la proporción de volumen de operaciones correspondiente a dichas entregas.

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