

Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra

Conflicto: 59/2013

Promotor: Consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo de la Comunidad Foral de Navarra

Administraciones en conflicto: Comunidad Foral de Navarra y Administración Tributaria del Estado

Objeto: Lugar de realización de las entregas de carburantes

RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL

En sesión celebrada el 09 de septiembre de 2015, la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, integrada por don Antonio Cayón Galiardo (Presidente), don José-Antonio Asiáin Ayala y don Eugenio Simón Acosta (Vocales) y don Christian Hidalgo Nieto (Secretario), en el conflicto positivo de competencias número 59, interpuesto, en aplicación del artículo 12 del Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, RJA), aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo, frente a la Administración Tributaria del Estado, en relación con la tributación de la mercantil ENTIDAD 1. (C.I.F. LNNNNNNNNN), adoptó la presente resolución de la que fue ponente don Eugenio Simón Acosta:

I. ANTECEDENTES

1º El día 11/02/2013 tuvo entrada en la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante la Junta Arbitral), un escrito de la Consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo de la Comunidad Foral de Navarra en el que se solicitó tener por promovido conflicto frente a la Administración tributaria del Estado para resolver la discrepancia surgida respecto de la competencia para recaudar el IVA por determinadas operaciones realizadas por la entidad ENTIDAD 1 (en adelante, ENTIDAD 1). La Consejera solicita de la Junta Arbitral la declaración de la localización en Navarra de las entregas de hidrocarburos que ENTIDAD 1 pone a disposición de sus clientes usuarios de las estaciones de servicio ubicadas en territorio de Navarra, así como que declare que es correcta la tributación por cifra relativa realizada en 2010 y 2011 por ENTIDAD 1 por el citado impuesto y la obligación de seguir tributando en las mismas condiciones en 2012.

Junto con el planteamiento del conflicto se presentó un escrito dirigido por ENTIDAD 1 a la Hacienda Foral de Navarra para comunicar el cambio de su régimen de tributación, un requerimiento de información del organismo autónomo Hacienda Tributaria de Navarra (en adelante, HTN), la contestación a este requerimiento por parte de ENTIDAD 1, y el requerimiento de inhibición a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT).

Afirma, asimismo, la Consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo del Gobierno de Navarra que, transcurridos 30 días hábiles, el requerimiento citado en último lugar no ha sido atendido por la AEAT.

2º La Administración de la Comunidad Foral de Navarra expone, en el escrito con que se inician estas actuaciones, que, el día 6/8/2012, le fue

comunicado por ENTIDAD 1 que esta entidad pasaba a tributar exclusivamente a territorio común por IVA en virtud de acta de conformidad instruida por la Inspección del Estado. El día 18/10/2012, el Director del Servicio de Tributos Directos y Grandes Empresas se dirigió a ENTIDAD 1, instándole a seguir efectuando sus declaraciones-liquidaciones con los criterios mantenidos hasta el momento y requiriéndole la presentación de información adicional necesaria para resolver la cuestión planteada. Concretamente, se solicitó al obligado tributario:

- Detalle de la estructura de medios materiales de los que dispone la entidad en territorio navarro.
- Copia del contrato celebrado con las estaciones de servicio propiedad de terceros sitas en Navarra, especificando a quién corresponde la propiedad del carburante vinculado a los surtidores.
- Copia del acta de conformidad número 78176381, de fecha 18/7/2012.
- Descripción de la tipología de clientes que tiene la entidad en Navarra y del modo en que se produce la distribución de los hidrocarburos, mencionando hasta qué momento alcanza la responsabilidad de la solicitante sobre el producto vendido.

El día 14/11/2012, ENTIDAD 1 contestó el requerimiento, limitándose a aportar copia del acta de conformidad 78176381.

3° En la citada acta de conformidad 78176381 se hace constar que ENTIDAD 1 concluye con las estaciones de servicio y con sus clientes sendos contratos-tipo cuyo contenido se resume en el acta.

El contrato suscrito por los clientes se titula "contrato de concesión y uso de medios de pago emitidos y/o gestionados por ENTIDAD 1" y "tiene por objeto la concesión por parte de esta última de un crédito comercial para el pago, en los establecimientos adheridos, de suministros y servicios a sus clientes, a los que ENTIDAD 1 cede el uso de los medios de pago".

El contrato con los establecimientos que gestionan el cobro de peajes "tiene por objeto la aceptación por parte del establecimiento adherido de las tarjetas emitidas por ENTIDAD 1 como medio de pago de los servicios de peaje o cánones correspondientes a los gastos efectuados por el cliente".

En virtud del contrato suscrito con las estaciones de servicio suministradoras de hidrocarburos, "éstas se obligan a realizar entregas de bienes y prestaciones de servicios propios de su actividad (fundamentalmente, venta de combustible) que les sean solicitados por los usuarios de las tarjetas emitidas por ENTIDAD 1, asumiendo ésta la obligación de pagar el precio correspondiente".

A la vista de los contratos, el actuario decidió modificar la calificación de las operaciones a efectos del IVA, considerándolas prestaciones de servicios financieros en lugar de entregas de bienes. Como consecuencia de ello, se afirma que las operaciones han de entenderse realizadas en las oficinas e instalaciones de ENTIDAD 1 (todas en territorio común) y no en el lugar de puesta a disposición de los bienes o de radicación de las autopistas, tal como lo ha interpretado el obligado tributario.

El acta se extiende en razones para justificar su calificación. A ellas nos referiremos más adelante. De momento interesa transcribir el modo de actuar de la empresa en Navarra, tal como se describe por el actuario:

"Sirven las precedentes consideraciones para analizar la situación particular existente, según manifestaciones de la sociedad, en las

estaciones de Pamplona, Tudela y Vitoria propiedad de ENTIDAD 2 con la cual ENTIDAD 1 ha suscrito diversos contratos (uno para cada estación) para regular la instalación de sus tarjeteros (ordenador aceptador de tarjetas) y utilización de sus surtidores (bomba que extrae el combustible). La peculiaridad es que la bomba se encuentra conectada a un depósito instalado en la estación que es de utilización compartida entre el propietario de la gasolinera y ENTIDAD 1 al haber suscrito ésta un contrato de arrendamiento sobre el mismo. Tanto ENTIDAD 2 como ENTIDAD 1 adquieren combustible a terceros para el referido depósito (mismo tipo de combustible con idénticas propiedades y normalmente mismo proveedor). Ello da lugar a que cuando un cliente de ENTIDAD 1 quiere repostar combustible introduce su tarjeta personalizada en el tarjetero de ENTIDAD 1. Posteriormente valida la operación mediante la introducción de su código secreto personalizada y único, y reposta la cantidad deseada de combustible. El consumo realizado queda registrado en el sistema informático de ENTIDAD 1, transfiriéndose dicha información al ordenador central de ENTIDAD 1 (mediante una línea ADSL) para su posterior facturación al cliente. Paralelamente, cuando un cliente de ENTIDAD 2 quiere abastecerse, el funcionamiento es idéntico, con la única diferencia que se utilizan los dispositivos de ENTIDAD 2 y que el consumo queda reflejado en el sistema informático de éste. Sin embargo, entendemos que el citado arrendamiento no desvirtúa el carácter y naturaleza de 'las relaciones obligacionales establecidas entre ENTIDAD 1 y sus clientes transportistas, el examen de las cuales es objeto de las presentes actuaciones, sino que, puede concluirse, que se trata de una relación complementaria o cláusula accesorio a las que normalmente tiene pactadas ENTIDAD 1 con los titulares de las distintas gasolineras. Esta concreta configuración resulta, en definitiva, indiferente para el cliente transportista, tan es así que en el caso de que el depósito de ENTIDAD 1 no tuviera el suministro proporcionado por ella, es el propio gasolinero quien se

encargará, según los términos del arrendamiento, de procurar el suministro adecuado, sin obviar que el proveedor pueda ser para ambos el mismo."

4° Sin más información que la proporcionada por el acta aportada por ENTIDAD 1, la HTN formuló requerimiento de inhibición a la AEAT, al amparo del artículo 14.1 del RJA. El requerimiento, según afirma la HTN y ya hemos indicado anteriormente, no fue atendido por la AEAT.

5° En el escrito de interposición del conflicto se contienen, además, los argumentos de la HTN para rebatir los que se contienen en el acta, por los cuales se calificaron las operaciones como prestación de servicios financieros.

Frente a la afirmación de que en el modelo de contrato no aparece de modo expreso la obligación de la entrega de bienes o de la prestación de servicios, la HTN aduce que dicha mención es innecesaria pues se desprende claramente del resto de las cláusulas del contrato.

Frente al hecho de que las prestaciones de los bienes y servicios se materializan sin la presencia ni intervención directa de ENTIDAD 1, afirma la HTN que no es necesaria para ejecutar el contrato, como tampoco lo es el hecho de que contratos no recojan "en toda su pureza el tipo contractual ideal o teórico que conforma su objeto" (se refiere al contrato de comisión en nombre propio y por cuenta ajena). Nada se dice en el acta -continúa la HTN- sobre otras circunstancias esenciales, como, por ejemplo "si ENTIDAD 1 puede o no negociar las condiciones de compra de ese combustible, o sobre las posibilidades de fijación por ENTIDAD 1 de los precios de los carburantes que suministra a sus clientes".

Añade la HTN que este tipo de contratos son usuales y ordinarios en el tráfico mercantil y la propia Dirección General de Tributos ha calificado como entregas de bienes las compras de carburante efectuadas con una tarjeta emitida

por una empresa que actúa como comisionista en nombre propio y por cuenta de sus clientes, adquiriendo carburante a operadores de productos petrolíferos en estaciones de servicio, que suministra a sus clientes titulares de su tarjeta (consulta vinculante V1947/2010).

Niega la HTN la similitud de este caso con el que fue resuelto por la sentencia de 6/2/2003 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (asunto *Lease Holland BV*, C-185/01) porque aquella era una compañía dedicada al negocio de leasing de vehículos automóviles y no a la venta de carburantes, por lo que ni adquiriría combustible, ni disponía de surtidores para sus clientes ni depósitos propios arrendados.

Dice, para terminar, que no es coherente aceptar que la venta de carburante es entrega de bienes cuando la empresa opera con medios propios y no cuando la realiza través de un tercero: "Constituye una contradicción que lo que, en un caso puede calificarse como un simple medio de pago... mute repentinamente de naturaleza y de función según el lugar en que se utilice".

6° Con fecha 14/3/2013, el Presidente de la Junta Arbitral acordó tener por planteado y admitir a trámite el conflicto, notificándolo a la AEAT y emplazándola para formular alegaciones y proponer pruebas en el plazo de un mes.

7° El día 17/4/2013 se recibió en la Junta Arbitral el escrito de alegaciones formuladas por la Directora General de la AEAT, con el que aporta la siguiente documentación:

- El acta de conformidad ya citada anteriormente.

- El requerimiento de inhibición de la HTN.

- La notificación de planteamiento del conflicto y la resolución de admisión a trámite.
- La sentencia del Tribunal de Justicia en el citado asunto C-185/01.
- La contestación de la Dirección General de Tributos a la consulta vinculante 1947-2010.
- Las instrucciones y formulario para la cumplimentación de consultas.

En este escrito, la AEAT se ratifica el contenido del acta y afirma que las operaciones deben calificarse como prestaciones de servicios de carácter financiero y deben entenderse realizadas, a efectos del Convenio Económico, en el domicilio fiscal de ENTIDAD 1.

El contrato entre ENTIDAD 1 y sus clientes es un contrato de concesión de crédito comercial, pues así se califica su denominación y su objeto determinado en la cláusula primera. Aunque la cláusula segunda establece que "el cliente encomienda a ENTIDAD 1 la actuación como comisionista de compra en nombre propio por cuenta del cliente en las adquisiciones que se realicen con sus medios de pago", no es propiamente una comisión de compra en nombre propio por cuenta ajena. En el contrato de comisión lo relevante es la figura del comisionista, que tiene una posición preponderante por las obligaciones que asume.

En el presente caso -dice la AEAT- el comisionista (ENTIDAD 1) no ejecuta personalmente el encargo ni recibe instrucciones del comitente (el cliente). Los clientes obtienen directamente el suministro de combustible de la estación de servicio sin que intervenga ENTIDAD 1. En el contrato se habla de las obligaciones de pago entre las partes, pero no se menciona la transmisión de los bienes como elemento relevante.

La AEAT se detiene a glosar la citada sentencia del Tribunal de Justicia y sostener su paralelismo con el caso actual; invoca asimismo la contestación a la consulta 1858/2003 relativa a una entidad que quería comercializar dos productos denominados "cheque lavandería" "cheque gasolina"; y, tras exponer algunas críticas a la tesis de la HTN, termina solicitando que se declare que la actividad comercial de ENTIDAD 1 en el territorio navarro debe ser calificada como prestación de servicios de carácter financiero a efectos de la exacción del IVA en los ejercicios 2010 y 2011 y debe entenderse producida en territorio común, correspondiendo la tributación en su totalidad a la Administración tributaria del Estado.

8º El día 31/10/2013, el Presidente de la Junta Arbitral ordena notificar a la HTN el escrito de alegaciones y los documentos presentados por la AEAT, declara abierto el periodo de instrucción durante un máximo de dos meses, designa ponente a don Eugenio Simón Acosta y emplaza a las partes para aportar los medios de prueba que consideren oportunos.

9º El día 20/11/2013 compareció la entidad ENTIDAD 1, como interesada en el procedimiento, y se le entregó copia de la documentación solicitada.

10º En período de instrucción, el 26/12/2013, se recibió por la Junta Arbitral escrito de aportación de pruebas de la HTN.

En él se da cuenta de un requerimiento dirigido por el Servicio de Tributos Indirectos y Grandes Empresas de la HTN a la mercantil ENTIDAD 3 (en adelante, ENTIDAD 3), para que suministrase datos de ventas de cualesquiera de sus depósitos a la compañía ENTIDAD 1, durante los años 2010 a 2013, con objeto de comprobar si dicha entidad simplemente presta servicios financieros o realiza operaciones con los productos objeto de su actividad. A partir de los datos que, según afirma, proporcionó la entidad requerida en formato electrónico el día

25/11/2013, la HTN elabora el siguiente cuadro de productos adquiridos por ENTIDAD 1 con destino en Navarra:

AÑO	PRODUCTO	VENDEDOR	Almacén de Salida	Dirección de descarga	Litros vendidos
2010	Gasóleo A	ENTIDAD 4	I. Alm. El Calero	DOMICILIO 1 (Navarra)	413.243
2010	Gasóleo A	ENTIDAD 4	I. Alm. El Calero	DOMICILIO 2 (Navarra)	286.842
2011	Gasóleo A	ENTIDAD 5	I. Almacén Zaragoza	DOMICILIO 1 (Navarra)	4.161.229
2011	Gasóleo A	ENTIDAD 6	I. Almacén Navarra	DOMICILIO 2 (Navarra)	4.000.579
2012	Gasóleo A	ENTIDAD 5	I. Almacén Zaragoza	DOMICILIO 1 (Navarra)	3.846.625
2012	Gasóleo A	ENTIDAD 6	I. Almacén Navarra	DOMICILIO 2 (Navarra)	3.810.659
2013	Gasóleo A	ENTIDAD 5	I. Almacén Zaragoza	DOMICILIO 1 (Navarra)	2.916.004
2013	Gasóleo A	ENTIDAD 6	I. Almacén Navarra	DOMICILIO 2 (Navarra)	2.640.372
2013	Gasóleo A	ENTIDAD 6	I. Almacén Navarra	DOMICILIO 3 (Navarra)	560.471

Además, aporta una serie de copias de páginas web de la empresa de las que se desprende que ENTIDAD 1 es distribuidora de carburante para

profesionales del transporte y posee una red de estaciones en vehículos pesados, con surtidores de gran caudal, además de prestar otros servicios de carácter financiero diferentes.

Dice, además, la HTN que la mercantil ENTIDAD 1 "ha privado a esta Administración de los datos requeridos para poder analizar el tratamiento tributario de su actividad".

11° El día 10/3/2014, el Presidente de la Junta Arbitral acordó poner de manifiesto el expediente a las Administraciones tributarias en conflicto, y a los interesados, emplazando a todos para alegaciones en el plazo de 15 días hábiles.

12° El día 1/4/2014 presentó sus alegaciones el Director General de la AEAT ratificándose en su pretensión. Respecto del cuadro aportado por la HTN en periodo de instrucción, alega que no se identifican los almacenes de salida ni se detalla su funcionamiento, no se identifica la dirección de descarga ni su naturaleza y titularidad, no se indica el medio de transporte utilizado ni quien lo realiza. La HTN no acompaña ni el requerimiento de información ni la contestación de ENTIDAD 3.

13° A su vez, la HTN presentó su escrito de alegaciones el día 24 de abril de 2014, manifestando que la AEAT "se abstuvo de facilitar cualquier información sobre los elementos del funcionamiento del obligado tributario, además de no contestar al requerimiento que se le dirigió... privando a esta parte y a la Junta Arbitral de la documentación sobre las relaciones contractuales de ENTIDAD 1 sobre las que se apoyó el acta de conformidad".

No obstante, la información que ha podido recabar la HTN le permite afirmar que la actividad propia de ENTIDAD 1 y del grupo en que se integra -uno de los mayores grupos petrolíferos del mundo- es la de comercio al por menor de toda clase de combustibles y esa actividad se desarrolla en la mayoría de los

países europeos. "De lo que no existía constancia -dice la HTN- ni declaración formal, al menos hasta la actuación desarrollada por las autoridades tributarias españolas reflejada en el acta de conformidad, es que ENTIDAD 1 pudiese ser calificada como una mera sociedad financiera, cuya actividad empresarial tuviese por objeto exclusivo el desarrollo y prestación de servicios financieros, si bien circunscritos a un ámbito territorial muy concreto, el de los territorios forales".

Según la HTN, ENTIDAD 1 realiza dos tipos de operaciones que denomina "operaciones ordinarias" y "operaciones como comisionista". La mayor parte de las operaciones realizadas en Navarra son ordinarias y consisten en la adquisición de combustibles que se almacenan en depósitos propios, desde los que se vende al por menor a transportistas. Así sucede en las estaciones de servicio de Pamplona, MUNICIPIO 1 (*Navarra*) y, desde 2013, MUNICIPIO 2 (*Navarra*). En este caso estamos ante venta directa sin intervención de terceros por lo que ninguna duda cabe de que se trata de entregas de bienes y estas operaciones constituyen la mayoría de las ventas realizadas en Navarra y superan los ocho millones de litros de combustible.

En las "operaciones como comisionista", ENTIDAD 1 suministra combustible a los transportistas mediante las estaciones adheridas y lo hace en las estaciones de servicio de MUNICIPIO 3 (*Navarra*) y de MUNICIPIO 4 (*Navarra*). Aquí los clientes también utilizan como medio de pago la tarjeta emitida por ENTIDAD 1, pero siguen siendo operaciones de entrega de bienes porque el combustible que se vende pertenece a ENTIDAD 1. Con palabras de las HTN, "habida cuenta que ENTIDAD 1 actúa como comisionista en nombre propio, es el obligado tributario (ENTIDAD 1) quien adquiere los derechos frente a los terceros con los que contrata la adquisición de carburante, compra a su nombre en ese mismo instante y, en unidad de acto, por mor de la cláusula contractual que a ello le obliga. Y el carburante se entiende adquirido por el cliente a través del acto de repostaje y transacción electrónica de la operación".

14° La Junta Arbitral, en su sesión de 9 de octubre de 2014 y al amparo de lo dispuesto por el artículo 18.1 de su Reglamento, acordó recabar nueva información, necesaria para resolver este conflicto y, en ejecución de dicho acuerdo, el Presidente de la Junta Arbitral se dirigió a la AEAT y a la HTN, requiriéndoles la aportación de los documentos que se indican a continuación, previas -en su caso- las actuaciones procedentes para su obtención:

A) A la AEAT:

1. Los documentos solicitados por la HTN a la entidad ENTIDAD 1 que ésta no aportó cuando se le requirieron, en concreto:

o Detalle de la estructura de medios materiales de los que dispone ENTIDAD 1 en territorio navarro.

o Copia del contrato celebrado con las estaciones de servicio sitas en Navarra, propiedad de terceros, especificando a quién corresponde la propiedad del carburante vinculado a los surtidores.

o Descripción de la tipología de clientes que tiene la entidad en Navarra y del modo en que se produce la distribución de los hidrocarburos, mencionando hasta qué momento alcanza la responsabilidad de la solicitante sobre el producto vendido.

2. Copia del contrato-tipo que ENTIDAD 1 suscribe con sus clientes.

3. Volumen de facturación en 2010 y 2011 de las estaciones de servicio propias de ENTIDAD 1 en Pamplona y MUNICIPIO 1.

4. Facturación de las estaciones de servicio de MUNICIPIO 3 y de MUNICIPIO 4 a ENTIDAD 1: concepto y volumen.

B) A la HTN: acreditación de lo indicado en el escrito de proposición de prueba presentado en periodo de instrucción, relativo a los suministros efectuados por la ENTIDAD 3 a ENTIDAD 1.

15° La HTN de Navarra, mediante escrito de 7 de noviembre de 2014, se dirigió a la Junta Arbitral manifestando que, por carecer de competencia inspectora sobre la entidad ENTIDAD 3, la solicitud de datos de dicha compañía se dirigió a su representante mediante correo electrónico, cuya copia adjunta, en el que se interesaba la remisión urgente de datos de salidas de carburante de cualquiera de sus depósitos "con destino a Navarra que afecten a un destinatario concreto: ENTIDAD 1 de los años 2010, 2011, 2012 y 2013".

Los datos se proporcionaron a la HTN por la entidad requerida el día 25 de noviembre en formato electrónico: hoja Excel anexa con 844 filas y 12 columnas, de la que se deducen los datos contenidos en el cuadro que se incorporó al escrito de proposición de prueba. Esta Junta Arbitral ha constatado que el resumen elaborado por la HTN es fiel reflejo de los datos contenidos en la citada hoja Excel.

16° El día 24 de noviembre de 2014, la AEAT se opuso a la incorporación al expediente de los documentos solicitados por la Junta Arbitral solicitando, en caso de desestimar esta pretensión, que se dé trámite de alegaciones sobre ellos.

Mediante Resolución de 9 de diciembre de 2014, el Presidente de la Junta Arbitral decidió desestimar la pretensión principal esgrimida por la AEAT, insistiendo en el requerimiento de la documentación solicitada, y se reservó, para un momento posterior, la conveniencia o necesidad de emplazar a las partes en un nuevo trámite de alegaciones.

El día 14 de abril de 2015, no habiéndose cumplimentado el requerimiento de la Junta Arbitral, el Presidente se dirigió a la AEAT insistiendo en el

requerimiento de documentación y solicitando, en su defecto, información sobre las causas que estaban impidiendo su aportación.

17º La AEAT atendió el requerimiento y aportó los documentos solicitados, adjuntándolos a su escrito de 23 de abril de 2015, en el que, además, reiteró los argumentos en cuya virtud no deberían ser incorporados al expediente.

Los documentos aportados, que han sido incorporados al expediente, son los siguientes:

1. Sobre los medios materiales de ENTIDAD 1 en Navarra: Un cuadro resumen, aportado por ENTIDAD 1 en el procedimiento inspector, de las estaciones de servicio en que opera ENTIDAD 1 en territorio navarro, bien mediante un contrato de instalación de sus propios dispensadores o bien mediante uno de arrendamiento de industria.
2. Sobre contratos suscritos por ENTIDAD 1 con estaciones de servicio sitas en Navarra:
 - Copia del "contrato de cesión de uso de instalación y colaboración comercial" concluido el 26 de marzo de 2002 con ENTIDAD 2, sobre instalaciones del DOMICILIO 2.
 - Copia del "contrato de cesión de uso de instalación y colaboración comercial" concluido el 26 de marzo de 2003 con ENTIDAD 7, sobre instalaciones del DOMICILIO 1.
 - Copia del "contrato de cesión de uso de instalación y colaboración comercial" concluido el 26 de marzo de 2003 con ENTIDAD 8, sobre instalaciones sitas en las estaciones de servicio de MUNICIPIO 4.

3. Sobre la tipología de clientes de ENTIDAD 1 en Navarra y el modo de distribución de los hidrocarburos:
 - Contestación de ENTIDAD 1 al requerimiento de información realizado por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes el día 24 de febrero de 2015.
 - Documento explicativo del funcionamiento de las entidades ENTIDAD 2 y ENTIDAD 1, aportado por ENTIDAD 1 en el procedimiento inspector.
 - Documento explicativo del funcionamiento de la tarjeta entregada a los clientes, aportado por ENTIDAD 1 en el procedimiento inspector.
4. Sobre contrato de ENTIDAD 1 con clientes: copia del contrato.
5. Sobre volumen de facturación de las estaciones de servicio de ENTIDAD 1 en MUNICIPIO 1 y Pamplona: contestación de ENTIDAD 1 al requerimiento de información realizado por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes el día 24 de febrero de 2015.
6. Sobre facturación de las estaciones de MUNICIPIO 3 y MUNICIPIO 4 a ENTIDAD 1: contestación de ENTIDAD 1 al requerimiento de información realizado por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes el día 24 de febrero de 2015.

18° A la vista de la documentación presentada por ambas partes intervinientes en el conflicto, el Presidente de la Junta Arbitral decidió abrir un nuevo plazo de alegaciones, con puesta de manifiesto del expediente, para que las partes y los interesados pudieran manifestar lo que a su derecho conviniese.

19° La Hacienda Tributaria de Navarra presentó ante esta Junta Arbitral un escrito de alegaciones el día 16 de junio de 2015.

II. NORMAS APLICABLES

20° Para la resolución del conflicto se han considerado las siguientes normas, y las demás de general aplicación:

Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre y sus sucesivas modificaciones.

Reglamento de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

III.1. Competencia de la Junta Arbitral y tramitación

21° Esta Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto en virtud de lo dispuesto en el artículo 51.1 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

III.2. Sobre la cuestión de fondo

22° Se discute en el presente conflicto el criterio de atribución de la competencia para aplicar el IVA a las operaciones realizadas por ENTIDAD 1 en el marco de los contratos formalizados, por un lado, con estaciones de servicio situadas en la Comunidad Foral de Navarra y, por otro, con transportistas que se proveen de carburante en dichas estaciones utilizando como medio de pago una tarjeta emitida por ENTIDAD 1.

La AEAT considera que se trata de prestaciones de servicios de carácter financiero que deben entenderse realizadas, a efectos del Convenio, en el domicilio fiscal del sujeto pasivo que se encuentra situado en Barcelona, es decir, en territorio común. En su opinión, se trata de servicios financieros porque ENTIDAD 1 proporciona a sus clientes un medio de pago a crédito que les permite adquirir combustible y utilizar autopistas de peaje. ENTIDAD 1 paga a los proveedores (estaciones de servicio y autopistas de peaje) y cobra a los transportistas los bienes y servicios que estos adquieren de los primeros. Deduce la AEAT esta conclusión del título del contrato "que se define como de concesión y uso de medios de pago" y de su objeto que consiste en que "ENTIDAD 1 concede un crédito comercial para el pago en los establecimientos adheridos de suministros y servicios a los clientes" (página 8 del acta de conformidad suscrita por ENTIDAD 1 y la Inspección de Hacienda del Estado el 18/7/2012).

La HTN, por su parte, se opone a la pretensión de la AEAT y califica las operaciones como entregas de bienes (carburante) a los transportistas que repostan en las estaciones de servicio y, por tanto, resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 33.6.A).4º del Convenio Económico, que considera realizado el hecho imponible en el territorio donde los bienes se pongan a disposición del adquirente, es decir, en el lugar donde radican las estaciones de servicio.

23º La respuesta que debe darse para dirimir la controversia que en este conflicto se ha planteado depende, por tanto, de la naturaleza jurídica de la relación entablada entre ENTIDAD 1 y los titulares o gestores de las estaciones de servicio donde se sirve el carburante a los transportistas, así como de la relación jurídica existente entre estos últimos y ENTIDAD 1. Para ello, nada mejor que analizar el contenido de los contratos suscritos por ENTIDAD 1 con las estaciones de servicio y con los transportistas.

24° El contrato celebrado entre ENTIDAD 1 y ENTIDAD 2, el día 26 de marzo de 2002, referido al suministro de carburante en la estación de servicio sita en el DOMICILIO 2 de Pamplona, la primera manifestó estar interesada en obtener "la cesión de uso" de algunas instalaciones de dicha estación de servicio para "instalar el sistema automático electrónico 24H/24 y 7 días/7 que permite el aprovisionamiento de carburantes mediante la utilización de la tarjeta ENTIDAD 1". El contrato tiene por objeto la cesión de uso, entre otros, de un tanque con capacidad de un mínimo de 50.000 litros de carburante, un surtidor con la identificación corporativa de ENTIDAD 1. Según la cláusula 1.8 del contrato, ENTIDAD 1 "obtendrá el suministro de carburante preciso para el tanque del suministrador de su elección" y ENTIDAD 2 debe permitir el acceso de los proveedores o suministradores de ENTIDAD 1 a la estación de servicio, en las mismas condiciones que lo haga con los suyos. Parece indiscutible, por tanto, que el carburante pertenece a ENTIDAD 1 y la consecuencia evidente es que entre ENTIDAD 1 y los transportistas que repostan en las instalaciones cedidas por ENTIDAD 2 a ENTIDAD 1 se produce una entrega de bienes que constituye hecho imponible del IVA (transmisión del poder de disposición de bienes corporales), sobre el que la HTN ostenta la titularidad competencia que le atribuye el artículo 33.6.A).4° del Convenio Económico sobre las entregas bienes muebles corporales, cuando se realice desde territorio navarro la puesta a disposición del adquirente.

25° Mediante otro contrato suscrito en MUNICIPIO 1 el día 26 de marzo de 2001, ENTIDAD 7, cedió a ENTIDAD 1 el uso de una parte de las instalaciones de la estación de servicio situada en el DOMICILIO 1 de MUNICIPIO 1, en condiciones similares a las pactadas con ENTIDAD 2. La conclusión sobre la naturaleza de la relación entablada entre ENTIDAD 1 y los transportistas que vienen adquiriendo el combustible en estas instalaciones debe ser, por tanto, la misma que hemos alcanzado respecto de las ventas de carburante en el DOMICILIO 2 de Pamplona. ENTIDAD 1 vende el combustible a los transportistas y realiza un hecho imponible del IVA cuya exacción corresponde a la HTN, en virtud de lo dispuesto por el artículo 33.6.A).4° del Convenio Económico.

26° Otro contrato, fechado el 1 de marzo de 2007 y también aportado por la AEAT a este procedimiento atendiendo al requerimiento formulado por la Junta Arbitral, establece los derechos y obligaciones pactados entre las entidades ENTIDAD 1 y ENTIDAD 8 (en adelante, ENTIDAD 8), sobre las instalaciones y operaciones realizadas en las estaciones de servicio, propiedad de esta última entidad, situadas en MUNICIPIO 4 y en MUNICIPIO 5 (*Navarra*).

En este contrato, ENTIDAD 1 manifiesta ser una sociedad dedicada a la venta y comercialización de gasóleos y otros derivados del petróleo por medio de sistemas de gestión automática electrónica que permiten el aprovisionamiento de carburantes mediante tarjeta expedida por ella misma, y que está interesada en instalar surtidores en las citadas estaciones de servicio. En este caso, ENTIDAD 8 realizará y será titular de las instalaciones y ENTIDAD 1 comprará a ENTIDAD 8 el carburante que se suministre a los transportistas titulares y usuarios de la tarjeta ENTIDAD 1.

Según el texto de este contrato los derechos y obligaciones asumidos por las partes son, a primera vista, más amplios que la simple financiación de la compra del carburante adquirido por los transportistas titulares de la tarjeta ENTIDAD 1. En la cláusula 1.1 se menciona la cesión de uso en exclusiva de los surtidores que ENTIDAD 8 debe poner a su disposición (cláusula 3.1). Según el contrato, ENTIDAD 1 adquiere a ENTIDAD 8 el carburante que requieran los transportistas en cada momento (cláusula 3.1) y como contraprestación de la cesión del uso de instalaciones y de la compra de carburante abona a ENTIDAD 8 las cantidades pactadas en función de los litros suministrados a los clientes usuarios de la tarjeta ENTIDAD 1. (cláusulas 4.1.1. y 4.1.4). ENTIDAD 8 se obliga permitir el acceso a las instalaciones de los usuarios de la tarjeta ENTIDAD 1 y a tener a su disposición y suministrarles el carburante que requieran (cláusulas 5.1.2 y 5.1.3), comunicar a ENTIDAD 1 con un mes de antelación la realización de obras que dificulten el acceso de vehículos a las instalaciones cedidas (cláusula 5.1.7),

cuidar y vigilar diligentemente el material perteneciente a ENTIDAD 1 que se encuentra en las estaciones de servicio (cláusula 5.1.10), asegurar la calidad del carburante suministrado (cláusula 5.1.12); facilitar a la empresa designada por ENTIDAD 1 el acceso con el fin de realizar la instalación de líneas RSDI necesarias para el funcionamiento del Automat (cláusula 5.1.13) para la aceptación de tarjetas que ENTIDAD 1 se obliga a instalar (cláusula 6.1.1) y a conservar (cláusula 6.1.2). ENTIDAD 1 se obliga asimismo a contar con todos los permisos y licencias necesarios para vender carburante a los usuarios de las tarjetas.

Este contrato difiere de los anteriores en que ENTIDAD 1 no adquiere el combustible de terceros proveedores ni es propietaria del mismo hasta el momento en que es suministrado a los transportistas titulares de la tarjeta. Es en ese mismo momento cuando ENTIDAD 1 dice adquirir a ENTIDAD 8 el carburante y venderlo al transportista. Esta es una diferencia importante que permite pensar en la posibilidad de que nos encontremos ante un contrato simulado de compra y simultánea venta de carburante por parte de ENTIDAD 1, de forma tal que la verdadera realidad subyacente fuese la de una operación de financiación del gasóleo vendido por ENTIDAD 8 a los transportistas.

El hecho de que el combustible suministrado a los usuarios de la tarjeta no pertenezca a ENTIDAD 1 hasta -según el contrato- el mismo momento del suministro, es un dato del que podría derivarse la conclusión de que no hay más que una entrega de bienes, la que realiza el titular de la estación de servicio al usuario que adquiere el combustible. Siendo el hecho imponible del IVA la entrega de bienes, definida por la ley como "transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales", podría decirse, a primera vista, que no hay más que una entrega pues si nos atenemos estrictamente a la materialidad los hechos es el titular de la estación de servicio o sus empleados quienes ponen el carburante, del que es propietario dicho titular, a disposición del transportista.

Sin embargo, el razonamiento jurídico no puede terminar aquí, dado que el concepto legal de entrega o puesta a disposición no se identifica con la materialidad del hecho de la entrega. Si así fuera, podría afirmarse que no es el titular de la estación de servicio quien la realiza, sino el empleado que manipula la bomba de suministro o incluso el propio adquirente si se opera mediante autoservicio. Obviamente, la entrega o puesta a disposición en sentido jurídico no es equiparable al hecho físico o material de trasladar el producto desde los tanques de la estación de servicio a los depósitos de los vehículos del adquirente.

La duda que en este caso se plantea consiste en que ENTIDAD 1 no interviene por sí misma en la operación material de la entrega y no es dueña del carburante antes de que se realice la operación de venta. ¿Puede aceptarse que, como dice el contrato, ENTIDAD 1 adquiere el carburante en unidad de acto con la adquisición del transportista mediante una relación jurídica que sólo idealmente puede separarse de esta última?

El Derecho admite este tipo de disecciones ideales que permiten la coexistencia de una realidad jurídica (v.gr. la entrega la realiza el titular de la estación de servicio) con una realidad material distinta (la entrega la realiza el empleado). La cuestión no puede resolverse, por tanto, atendiendo simplemente a la estructura material de la acción, sino a las relaciones jurídicas que a partir de esos hechos materiales se entablan entre los sujetos que intervienen en ella. En otras palabras, son los derechos y obligaciones asumidos por las partes los que nos permitirán afirmar si el acto unitario material de la entrega encierra, desde el punto de vista jurídico, una doble entrega de bienes, una doble puesta a disposición, en virtud de la cual ENTIDAD 1 adquiere previamente el combustible que en el mismo acto es transferido al consumidor.

Si jurídicamente no se produjera esa doble entrega podría afirmarse que ENTIDAD 1 presta al titular de la tarjeta un servicio de financiación. En efecto, el servicio financiero que subyace en el uso de la tarjeta consiste en una relación

compleja entre tres sujetos, en virtud de la cual el emisor de la tarjeta se obliga, por un lado, a pagar al titular de la estación de servicio el crédito que éste concede su cliente (del emisor) y, por otro lado, entrega al adquirente del carburante un distintivo que lo identifica ante el titular de la estación de servicio como cliente del emisor y acreditado ante él. El emisor de la tarjeta, si de una operación financiera se tratase, no asumiría ninguna obligación ni ningún derecho relativo al producto o servicio que el dueño del producto vendido entrega al acreditado.

En cambio, si ENTIDAD 1 adquiriese el carburante mediante una entrega idealmente disgregable de la entrega al consumidor, el titular de la estación de servicio asumiría frente a ENTIDAD 1 la responsabilidad por los vicios de la cosa entregada así como los riesgos que le afecten; a su vez, ENTIDAD 1 sería responsable ante el transportista de los citados vicios y le transmitiría los riesgos de la cosa en el acto de la entrega. Siendo ambas entregas simultáneas, el riesgo se trasladaría en unidad de acto del titular de la estación de servicio a ENTIDAD 1 y de ésta al transportista, es decir, ENTIDAD 1 no asumiría realmente los riesgos de la cosa. La cuestión, por tanto, se centra en la responsabilidad por los vicios de la cosa.

Por otra parte, si ENTIDAD 1 adquiriese el carburante, ella misma intervendría en la determinación del precio del producto adquirido y estaría obligada a pagarlo en los términos y condiciones pactados con el titular de la estación de servicio. En cambio, en una operación financiera, la obligación de ENTIDAD 1 consistiría en satisfacer el crédito concedido por el titular de la estación de servicio al cliente, con los intereses o descuento financiero que, en su caso, se pactasen entre ENTIDAD 1 y el titular de la estación de servicio. A su vez, en caso de doble entrega, el precio por el que se vende al transportista lo fijaría ENTIDAD 1 (partimos de la base de que el precio del carburante no se negocia, sino que lo fija el vendedor en un contrato de adhesión), mientras que, si se tratase de una operación financiera, el precio sería el fijado por el titular de la estación de servicio.

Establecidos los criterios que jurídicamente han de ser tenidos en cuenta para resolver la cuestión que nos ocupa, no queda más tarea que la de contrastarlos con las circunstancias y hechos concurrentes en el caso. Partimos de la base de que las partes han establecido en el contrato que ENTIDAD 1 "procederá a la compra en exclusiva a la cedente (estación de servicio) del carburante que suministre a los titulares de la tarjeta ENTIDAD 1 mediante el uso de la misma", pero afirmamos asimismo que este dato no es por sí solo suficiente para obtener una conclusión definitiva sobre la naturaleza del contrato, pues, en virtud del principio de irrelevancia del *nomen iuris*, "los contratos son lo que son y no lo que las partes dicen que son".

Pues bien, la cláusula 3.1 del contrato dice que "la cedente pondrá a disposición de ENTIDAD 1 el uso de los surtidores que se instalarán en las Estaciones de Servicio a los efectos de proceder a la instalación de los equipos necesarios «Automats» en el surtidor de cada estación de servicio". Esos surtidores son de uso exclusivo de ENTIDAD 1 (cláusula 4.1.1), lo que permite discriminar y diferenciar las ventas de carburante suministrado a los clientes de ENTIDAD 1 de las que realiza la propia estación de servicio a no usuarios de la tarjeta. Esto es un indicio que inclina la balanza a favor de la doble entrega, puesto que el titular de la estación de servicio actúa frente al adquirente del producto de forma sensiblemente diferenciada respecto a las ventas que efectúa a sus clientes ordinarios y facilita, por tanto, la calificación autónoma de la operación y la discriminación de las responsabilidades sobre el producto. En un contrato de financiación, el empresario vende su producto sin distintivo alguno que identifique al financiador y sin establecer diferencias según el medio de pago elegido por cada cliente.

En relación con el precio pagado por ENTIDAD 1 al titular de la estación de servicio, el contrato entre ambos establece dos conceptos o contraprestaciones: 1) Por un lado, se satisface una cantidad por la cesión del uso en exclusiva de los

surtidores así como de la autorización de la instalación de los "Automats" y del servicio que se presta a los titulares de la tarjeta en la estación de servicio (cláusula 4.1.1). Por otra parte, ENTIDAD 1 abona el precio del carburante del que AS24 "se suministra en exclusiva de la Cedente", es decir, de la estación de servicio (cláusula 4.1.4).

El precio por el uso de las instalaciones consiste en una cantidad fija por cada metro cúbico de carburante suministrado, determinada mediante una tarifa o escala decreciente en función del volumen de suministros realizados durante un mes natural. Esta cláusula también marca diferencias entre este contrato y el que sería estrictamente un servicio de financiación, puesto que, si de un servicio de este tipo se tratase, no sería necesario abonar a la empresa ninguna cantidad por uso de instalaciones: el servicio financiero consistiría solamente en la concesión de crédito al adquirente final del carburante y la contraprestación no se pagaría por la entidad financiera, sino que se cobraría por ENTIDAD 1 a la empresa o al adquirente acreditado mediante una comisión o descuento sobre el precio del carburante vendido.

La segunda contraprestación que ENTIDAD 1 se compromete a satisfacer a la empresa de la estación de servicio es el precio del carburante adquirido. Como hemos dicho, en un contrato de financiación lo normal sería el pago del precio aplicado al cliente con un descuento, siendo la diferencia entre el precio aplicado al cliente y el pagado por ENTIDAD 1 el margen bruto de beneficio por el servicio financiero prestado.

En nuestro caso, el precio que ENTIDAD 1 se compromete a pagar es el resultante de la suma de los siguientes conceptos:

1. La media decenal de las cotizaciones Platt's (*sic*) Europeanmarketscan Hight (*sic*) Quotations for Diesel ppm CIF NWE

(del día 1 al día 10, del 11 al 20, del 21 al 30-31) en euros por metro cúbico.

2. La prima de posicionamiento más el coste del transporte, cuyo importe queda determinado en el contrato en una cantidad por metro cúbico, si bien esa cifra habrá de ser renegociada si durante la vigencia del contrato los costes citados sufriesen una variación que comprometiera la viabilidad económica del acuerdo.

Al precio así determinado se añaden los impuestos correspondientes y el titular de la estación de servicio "deberá emitir a ENTIDAD 1 una factura mensual de carburante, con tres líneas detalladas de los consumos realizados cada diez (10) días y el precio resultante de la media del Platt's (sic) correspondiente al mismo periodo, más la prima de posicionamiento y el coste del transporte".

Esto quiere decir que la diferencia entre el precio del carburante pagado por ENTIDAD 1 y el que ENTIDAD 1 cobra al cliente (que se supone es el precio del carburante que se le suministra en la estación de servicio) no está condicionada por el precio del dinero en el mercado financiero, sino por la diferencia entre la media durante diez días del precio diario de referencia internacional del carburante en el mercado europeo publicado por la revista Platts ("Platts European Marketscan Height Quotations) y el precio que paga a ENTIDAD 1 el transportista adquirente del combustible. En definitiva, ENTIDAD 1 paga el precio de referencia del mercado mayorista y cobra al cliente el precio de venta minorista al consumidor. Estamos, por tanto, ante un contrato que tiene mucha más proximidad con un contrato de compraventa de carburante que con una prestación de servicios financieros.

Si a todo ello añadimos el extenso detalle de obligaciones que las partes asumen en las cláusulas 5 y 6 del contrato, nuestra conclusión no puede ser otra que la de encontrarnos ante una doble venta de carburante (la de la estación de

servicio a ENTIDAD 1 y la de ENTIDAD 1 al titular de la tarjeta), claramente diferente de un servicio de financiación de una supuesta operación de venta de la estación de servicio al transportista.

Así pues, visto el conjunto de las obligaciones y derechos nacidos del contrato y situados todos ellos en el contexto del objeto y del *modus operandi* de ENTIDAD 1 en otras estaciones de servicio, no hay razón para concluir que nos encontramos ante una simulación contractual que, bajo la apariencia de una compra y simultánea venta de carburante, esté ocultando una simple operación financiera. Desde el punto de vista jurídico, la relación entre el titular de la estación de servicio y ENTIDAD 1 es una relación compleja de cesión de uso de instalaciones y compraventa de carburante.

27º Por otra parte, ENTIDAD 1 ha manifestado, a requerimiento acordado por esta Junta Arbitral y ejecutado por la AEAT, que en la estación de servicio de MUNICIPIO 3 se opera del mismo modo que en las de MUNICIPIO 4, en las que ENTIDAD 1 actúa "como revendedor, es decir, sin que el carburante sea propiedad de ENTIDAD 1. Cuando el cliente de la sociedad repostada en dichas estaciones se transmite el carburante por parte del explotador de la estación a la sociedad y, a su vez, al cliente final por parte de ENTIDAD 1".

Por las mismas razones expuestas anteriormente, no hay elementos o circunstancias que permitan afirmar que nos encontramos ante una simulación contractual que, bajo la apariencia de una operación simultánea de compra y reventa, oculte una simple operación financiera. Estamos, por tanto, ante una entrega de carburante de ENTIDAD 1 a sus clientes transportistas, usuarios de la tarjeta que esta entidad emite.

28º En fin, atendiendo al requerimiento acordado por esta Junta Arbitral, la entidad ENTIDAD 1 ha manifestado asimismo que "dispone de todas las

autorizaciones necesarias para poder distribuir carburante en aquellas estaciones de servicio en las cuales el carburante es de su propiedad".

29° En cuanto a la pretensión de la HTN de que se declare que es correcta la tributación por cifra relativa realizada en 2010 y 2011 por ENTIDAD 1 por el citado impuesto y la obligación de seguir tributando las mismas condiciones en 2012, hemos de señalar que esta Junta Arbitral no dispone de información ni de datos suficientes para realizar el cálculo de la proporción en que ENTIDAD 1 debe contribuir a la Comunidad Foral de Navarra, sino que ha de aceptarse, en principio, la proporción contenida en la autoliquidación de ENTIDAD 1 y han de ser las partes quienes, respetando lo acordado en esta resolución, en su caso -previas las averiguaciones oportunas en el correspondiente procedimiento de comprobación-, confirmen o rectifiquen el porcentaje señalado por el obligado tributario.

ACUERDO

A la vista de todo lo expuesto, la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, declara que corresponde a la Comunidad Foral de Navarra la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava las entregas de carburante realizadas a los transportistas usuarios de la tarjeta emitida por ENTIDAD 1.

FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL ACUERDO

Dado que del expediente se deduce que, en los años 2010 y 2011, ENTIDAD 1 ha ingresado en la HTN el IVA correspondiente a las operaciones

realizadas en territorio navarro y que la HTN no ha reintegrado estas cantidades a la AEAT, esta resolución se entiende cumplida respecto a dichas operaciones.

En cuanto a los años 2012 y siguientes, en caso de que ENTIDAD 1 haya seguido operando del mismo modo y haya ingresado en la AEAT la deuda tributaria devengada por el Impuesto sobre el Valor Añadido por las entregas de carburante realizadas por ENTIDAD 1 en territorio navarro, la AEAT debe proceder a calcular la proporción del impuesto correspondiente a la HTN y abonar a esta última la cantidad resultante.

EFFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente acuerdo causa estado en vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra él se puede interponer recurso contencioso-administrativo en única instancia ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de su notificación.

Pamplona, a 09 de septiembre de 2015

EL PRESIDENTE

LOS VOCALES

Antonio Cayón Galiardo José Antonio Asiaín Ayala Eugenio Simón Acosta