

**JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO
ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD
AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO**
Conflicto: 18/2011 y 27/2014, acumulados
Administraciones afectadas:
Diputación Foral de Bizkaia (promotor)
AEAT
Objeto: IVA
Determinación del volumen de operaciones
Localización de las operaciones

Resolución: R11/ 2017

Expediente: 18/2012 y 27/2014, acumulados

En la Villa de Bilbao, a 21 de junio de 2017,

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

ACUERDO

Sobre los conflictos acumulados 18/2012 y 27/2014, planteados, respectivamente, por la Diputación Foral de Bizkaia frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria que tiene por objeto determinar correctamente el porcentaje del volumen de operaciones realizadas por la entidad "ENTIDAD 1" (N.I.F. B-LNNNNNNNN), correspondiente al Territorio Histórico de Bizkaia en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2006 a 2010; y por la Agencia Estatal de Administración Tributaria frente a la Diputación Foral de Bizkaia que tiene por objeto determinar la competencia para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2011, en la parte correspondiente a las operaciones

realizadas en Bizkaia por la entidad "ENTIDAD 1." (N.I.F. LNNNNNNNNN), que se tramitan ante esta Junta, actuando como ponente D. Isaac Merino Jara.

I. ANTECEDENTES

1.- La DFB planteó conflicto frente a la AEAT mediante escrito de fecha 21 de mayo de 2012, registrado el día siguiente en esta Junta, que fue admitido a trámite el 1 de diciembre de 2014, siéndole asignado el núm. 18/2012. Con fecha 27 de junio de 2014 por la AEAT se interpuso conflicto frente a la DFB, registrado ese mismo día en esta Junta, que fue admitido a trámite el 1 de diciembre de 2014, siéndole asignado el núm. 27/2014. El día 6 de mayo de 2015 la Junta Arbitral acordó acumular ambos conflictos.

2.- En los antecedentes de hecho del escrito de planteamiento del conflicto 18/2012 son resumidamente los siguientes:

- La DFB indica que el 8 de febrero de 2012, ENTIDAD 1 presentó ante la DFB un escrito en el que manifiesta que con fecha 29 de noviembre de 2011, había firmado dos Actas de conformidad ante la AEAT con relación al IVA, ejercicios 2006 a 2010, que, según la entidad, habían adquirido firmeza, mediante las que se puso fin a las actuaciones de comprobación e investigación realizadas por la Inspección estatal, iniciadas el 22 de febrero de 2011, con alcance parcial, cuyo objeto es la "comprobación de la proporción del volumen de operaciones realizadas en los territorios Común y Forales respecto del total de operaciones declaradas". Así mismo señala que durante los ejercicios objeto de comprobación declaró en el Territorio Foral de Navarra y en el de Gipuzkoa determinadas operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, concretamente, operaciones en las que utilizó tarjetas comerciales de compra GRUPO 1 y operaciones consistentes en salidas de carburante desde depósitos fiscales. También manifiesta que durante el ejercicio 2011 declaró en función del territorio

en que se realizaba materialmente las indicadas operaciones, de modo que a 31 de diciembre de 2011 el resultado de los modelos resúmenes anuales y de los importes ingresados en las distintas Administraciones ascendió a las siguientes cantidades:

-Territorio común	196.670.021,90
-Álava	947.599,76
-Gipuzkoa	732.236,17
-Navarra	5.039.507,80
-Bizkaia	11.974.215,09

-Que, sin embargo, al haber sido objeto de inspección por parte de la Agencia Tributaria las dos operativas descritas y por las que ENTIDAD 1 tributaba en los correspondientes Territorios forales y haber adquirido dichas Actas firmeza el 29 de enero de 2012, entiende que, sobre la base de los criterios expuestos en las mismas, la totalidad de las operaciones declaradas debieron declararse en territorio común y por tanto, ante la Agencia Tributaria, de modo que se habría producido un ingreso indebido en Bizkaia por importe de 11.974.215,09 euros. Por ello, acaba solicitando la rectificación de los modelos 303 de declaración mensual del IVA, correspondiente al ejercicio 2011, así como el modelo 390 de resumen anual, conforme a lo dispuesto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y que se reconozca la consideración de ingreso indebido a la cantidad total de 11.974.215,09 euros ingresada en la DFB, y que se proceda a la devolución de la misma.

-La DFB también indica que en Actas de conformidad se refleja:

-Que ENTIDAD 1 tiene como actividad principal el Comercio por Mayor de Petróleo y Lubricantes, estando dada de alta en el epígrafe 6.165 del IAE.

Asimismo, también figura de alta en el epígrafe 631 del IAE Intermediarios del Comercio.

-que con fecha 13 de junio de 2008, la Hacienda Foral de Navarra se dirigió a ENTIDAD 1 instándole a declarar y tributar en relación al IVA de manera conjunta a la Administración del Estado y a la Hacienda Foral de Navarra, en lugar de declarar la totalidad de las operaciones realizadas a la Administración del Estado, como venía haciendo hasta la fecha. La razón de instar ese cambio es que la Hacienda Foral de Navarra había tenido conocimiento de que ENTIDAD 1 suministraba combustible y carburante desde un depósito fiscal de la empresa ENTIDAD 2 ubicado en Navarra.

-que con fecha 24 de noviembre de 2008 la Administración del Estado, después de las comprobaciones correspondientes, acordó atender las rectificaciones de las liquidaciones de IVA solicitadas por ENTIDAD 1 y comunicó que procedería a transferir a la Hacienda Foral de Navarra las cuotas de IVA correspondientes a la citada rectificación.

-que con fecha 7 de mayo de 2010, la Hacienda Foral de Gipuzkoa comunicó a ENTIDAD 1 la obligación de darse de alta en su censo mediante el modelo 036 por considerar que la entidad realizaba operaciones de comercialización de gasóleo a través del sistema "Tarjeta GRUPO 1" en estaciones de servicio situadas en Gipuzkoa y que, por lo tanto, debía tributar por el IVA en dicho territorio.

-que con fecha 22 de julio de 2010, la Hacienda Foral de Gipuzkoa requirió a ENTIDAD 1 la presentación de las declaraciones de IVA de los ejercicios 2006 a 2009, y que con fecha 4 de octubre de 2010 dicha entidad cumplió dicho requerimiento.

-Con fecha 8 de octubre de 2010, ENTIDAD 1 se dirige a la Administración del Estado para comunicarle las actuaciones realizadas ante la Hacienda Foral de Gipuzkoa, solicitando la rectificación de las declaraciones presentadas ante la Administración del Estado y la transferencia a la Hacienda Foral de Gipuzkoa de los importes indebidamente ingresados ante la Administración del Estado.

-El día 22 de febrero de 2011, la Administración del Estado inició actuaciones de inspección del IVA correspondiente a los ejercicios 2006 a 008, por un lado, y 2009 y 2010, por otro, frente a ENTIDAD 1. Tales actuaciones concluyeron con sendas actas de conformidad firmadas el 29 de noviembre de 2011, que adquirieron firmeza el 29 de enero de 2012, al no haber sido recurridas por ENTIDAD 1 en el plazo de un mes desde que entendieron notificadas las liquidaciones derivadas de las mismas.

-Señala después la DFB que la inspección de la AEAT ha analizado de forma separada las operaciones realizadas mediante las "tarjetas GRUPO 1" y las operaciones de salida de combustible y carburante desde depósitos fiscales. Las grandes líneas de actuación de ENTIDAD 1 las resume del siguiente modo:

-ENTIDAD 1 explota su red de estaciones de servicio mediante la filial del Grupo, la ENTIDAD 3 domiciliada, al igual que ENTIDAD 1, en Madrid, DOMICILIO 1.

-ENTIDAD 3 es la titular de la gestión de dos estaciones de servicio ubicadas en el territorio de Bizkaia: una en MUNICIPIO 1 y otra en MUNICIPIO 2. Ambas gasolineras utilizan la imagen de ENTIDAD 5, operando del modo siguiente:

- ENTIDAD 1 llega a un acuerdo con ENTIDAD 3, como gestora de las dos estaciones de servicios de la marca ENTIDAD 5 existentes en Bizkaia, mediante el

cual emite unas tarjetas electrónicas que son aceptadas en las citadas estaciones de servicio como medio de pago en la adquisición de determinados bienes y servicios.

- ENTIDAD 1 pone a disposición de los clientes de las dos estaciones de servicio la posibilidad de solicitar la mencionada tarjeta, que podrán utilizar como medio de pago, adhiriéndose para ello a un Contrato de Comisión de Compra en nombre propio, formalizado en un impreso en el que se solicitan los datos del firmante, datos de la empresa o del titular, datos de las tarjetas solicitadas y como Anexo, las Condiciones generales del contrato. En las dos estaciones de servicios situadas en Bizkaia solo se ofrece a los usuarios de las tarjetas la posibilidad de adquirir los siguientes bienes y servicios: la adquisición de gasóleo de automoción, combustibles y carburantes, lubricantes, accesorios de automóvil y neumáticos y la adquisición del servicio prestado por un túnel de lavado situado en las propias estaciones de servicios. Esos bienes o servicios pueden ser adquiridos utilizando la tarjeta GRUPO 1 como medio de pago.

-En las condiciones generales del contrato se establece lo siguiente: "El uso de la tarjeta constituye a ENTIDAD 1 en agente comisionista de compra que interviene en nombre propio y por su cuenta y riesgo, en cada transacción efectuada mediante su utilización. Los bienes y servicios que se vayan a adquirir con la tarjeta se entenderán por tanto previamente transmitidos a ENTIDAD 1, quien a su vez los factura a su titular con arreglo a las condiciones pactadas". Y también que "los titulares o usuarios de la tarjeta deberán firmar los comprobantes de entrega que extienda el establecimiento como acreditación de que la operación se ha realizado", y que "dicha firma implicará la aceptación de la validez de la operación de compraventa realizada por el establecimiento en favor de ENTIDAD 1".

- ENTIDAD 1 ha llegado a acuerdos con la empresa ENTIDAD 2 y ocasionalmente en el año 2010 con la empresa ENTIDAD 4, que gestionan sendos depósitos fiscales en Bizkaia, de manera que ambas prestan o han prestado a ENTIDAD 1 servicios logísticos y de almacenamiento de combustible y carburante en cada uno de los depósitos fiscales, a su vez ENTIDAD 1 comercializa dichos productos petrolíferos, comercialización que se sustancia en salidas de carburante desde depósitos fiscales. En todos los casos, pues, se trata de depósitos de terceros, en los que se recepcionó, se hizo almacenamiento operativo y expedición de carburante propiedad de ENTIDAD 1.

3.- Mediante un escrito fechado el 6 de febrero de 2015 y presentado en Correos el 9 de febrero, la AEAT formula alegaciones respondiendo al escrito de planteamiento del conflicto presentado por la DFB.

4.- El debate se centra, por un lado, en la tributación de las operaciones realizadas mediante las tarjetas GRUPO 1 en las dos gasolineras de Bizkaia (situadas en MUNICIPIO 1 y en MUNICIPIO 2) y, por otro, en la tributación de las operaciones realizadas por ENTIDAD 1 con salida material de combustible desde depósitos fiscales sitos en Bizkaia.

-Con respecto al primer bloque de operaciones, hay que decir que la DFB considera que constituyen entregas de bienes, y, por tanto, que han de entenderse realizadas en Bizkaia, mientras que la AEAT sostiene que se trata prestaciones de servicios, (concretamente, interpreta que se trata de operaciones de carácter financiero) y, por tanto, que deben entenderse realizadas en territorio común. Con respecto al segundo bloque de operaciones se señala por la AEAT que han de tributar en territorio común puesto que la comercialización no se lleva a cabo en territorio foral habida cuenta que los depósitos fiscales no son de su propiedad, solución de la que discrepa la DFB que considera que aun siendo eso cierto tales operaciones han de entenderse realizadas en Bizkaia.

5.- El 27 de junio de 2014 se presentó por la AEAT escrito de planteamiento de conflicto frente a la DFB con objeto de que esta Junta Arbitral se pronuncie sobre la competencia para la exacción del IVA del año 2011 ingresado por ENTIDAD 1 en la DFB, en la que se indica:

-En base a las ya citadas actas de conformidad de fecha 29 de noviembre de 2011, incoadas a ENTIDAD 1, ésta dirigió el 10 de febrero de 2012, es decir, pocos días después de que adquirieran firmeza, un escrito a la AEAT en el que solicitaba la rectificación de las declaraciones mensuales (modelo 303) y anual (modelo 390) de IVA correspondientes al año 2011 atribuyendo al Estado un porcentaje de tributación del 100 %.

-Cómo consecuencia de dicho escrito el 28 de febrero de 2012 la AEAT solicitó a la DFB la remesa de las cantidades indebidamente ingresadas a la misma por el obligado tributario (11.974.215,09 euros) respecto al IVA del año 2011.

-El 27 de marzo de 2014 la DFB comunica la AEAT la denegación de la citada remesa.

-La AEAT procedió el 22 de mayo de 2014 a requerir de inhibición a la DFB para que efectuara el reembolso del importe indicado.

-El 29 de mayo de 2014 la DFB rechazó el citado requerimiento de inhibición.

-El 17 de junio de 2014 la AEAT ha comunicado a la Dirección General de Coordinación Autonómica y Local su decisión de plantear el presente conflicto. Su presentación tuvo lugar, como ya se ha dicho, el 27 de junio de 2014.

-El conflicto fue admitido a trámite el día 1 de diciembre de 2014, siéndole asignado el número 27/2014 y notificándose el acuerdo en ese sentido adoptado el 3 de diciembre de 2014.

-En este conflicto nuevamente se centra, por un lado, en la tributación de las operaciones realizadas mediante las tarjetas GRUPO 1 en las gasolineras de Bizkaia y, por otro, en la tributación de las operaciones realizadas por ENTIDAD 1 consistentes en la salida material de combustible desde depósitos fiscales sitos en Bizkaia, todo ello circunscrito esta vez al año 2011. Las argumentaciones de las dos administraciones siguen partiendo de las actas de conformidad extendidas por la AEAT el 29 de noviembre de 2011, que, recuérdese, se refieren a los periodos 2006 a 2010.

6.- El día 12 de diciembre la DFB presentó alegaciones, rebatiendo el planteamiento de la AEAT, que no son sino las razones aducidas por la propia DFB en el conflicto 18/2014.

7.- El día 6 de mayo de 2015 esta Junta Arbitral decidió acumular los conflictos 18/2012 y 27/2004, notificándose después dicho acuerdo a ambas administraciones (la estatal y la vizcaína) y a ENTIDAD 1

8.- A la vista de ello tanto la administración estatal como la foral presentan nuevas alegaciones, que tienen entrada en esta Junta Arbitral el día 12 de junio de 2015, insistiendo en los mismos argumentos.

9.- El 14 de abril de 2016, en virtud de lo dispuesto en el artículo 17.1 del RJCAE, la Junta Arbitral requirió a la AEAT la aportación de determinada documentación, que no constaba en el expediente, pero que aparecía mencionadas en las tantas veces citadas actas de conformidad extendidas por la

AEAT de 29 de noviembre de 2011. Concretamente la documentación requerida es la siguiente:

- Copia del contrato celebrado por ENTIDAD 1 con las estaciones de servicios sitas en Bizkaia.

- Copia del contrato-tipo que ENTIDAD 1 suscribe con sus clientes (transportistas) para el suministro de carburante a vehículos, tanto a coches (*fleet*) como a camiones (CRT).

- Copia del Contrato firmado por el GRUPO 3 con el GRUPO 2 relativo a la emisión de la tarjeta comercial " GRUPO 1"

- Copia del Contrato firmado por ENTIDAD 1, con las estaciones de ENTIDAD 5 del GRUPO 3.

- Copia del contrato celebrado por ENTIDAD 1 con ENTIDAD 2 y ENTIDAD4-BILBAO.

- Detalle de la estructura de medios materiales y personales de los que dispone ENTIDAD 1, en Bizkaia".

-La AEAT facilitó esa información el 13 de mayo de 2016, mediante un escrito fechado ese día y el registrado siguiente día 16 al que acompaña los siguientes documentos:

- Contrato adhesión GRUPO 1 coches (flotas) y camiones (CRT)

- Contrato tipo servicio GRUPO 1 ENTIDAD 1 y estaciones de servicios

- Contrato de servicios logísticos entre ENTIDAD 5 y ENTIDAD 2

- Contrato de servicios logísticos entre ENTIDAD 1 y ENTIDAD 2

-Además puso en conocimiento de esta Junta Arbitral, respecto del detalle de la estructura de medios materiales y personales de los que dispone ENTIDAD 1 en BIZKAIA, que según consta en la Diligencia de fecha 26 de noviembre de 2011, el compareciente manifestó:

"Que las instalaciones de depósito de Navarra, Álava y Vizcaya pertenecen a ENTIDAD 2 no contando ENTIDAD 1 con depósitos de su propiedad en dichos territorios forales. Adicionalmente en el ejercicio 2010 ENTIDAD 1 usó temporalmente un depósito de la ENTIDAD 4-BILBAO. En todos los casos se trata de depósitos de terceros, en los que se recepcionó, se hizo almacenamiento operativo y expedición de carburante propiedad de ENTIDAD 1.

Que, ENTIDAD 1. no cuenta en dichos territorios forales con empleados con capacidad para contratar en nombre y por cuenta de ENTIDAD 1.

- Finalmente, la AEAT solicitó de la Junta Arbitral que en el caso de que se aporte nueva documentación al expediente del conflicto se ponga de manifiesto al mismo concediendo trámite de alegaciones al respecto, conforme al artículo 16 del RJCAE.

- El 14 de abril de 2016, con el mismo objeto y con igual objeto también se requirió a la DFB copia del contrato firmado por ENTIDAD 1 con la filial del GRUPO 3 ENTIDAD 3, documentación que fue facilitada el siguiente día 21.

- De esa documentación se dio traslado a las Administraciones y al obligado tributario. Solo la DFB ha formulado alegaciones, con fecha 8 de febrero de 2017.

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

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- El examen de toda la documentación obrante en el expediente y las argumentaciones realizadas por la administraciones interesadas nos lleva a

sostener que nos encontramos ante supuestos similares a otros que ya han sido resueltos por Sentencias del Tribunal Supremo, bien es cierto que en relación con el Convenio Económico con Navarra, concretamente, por la STS de 13 de diciembre de 2016, recurso núm. 37/2016, confirmando el criterio sostenido por la Resolución de la Junta Arbitral de Navarra de 9 de septiembre de 2015 recaída en el conflicto 59/2013, con respecto a la tributación de las operaciones realizadas mediante las tarjetas GRUPO 1; por la STS de 9 de febrero de 2016, recurso núm. 13/2015, confirmando el criterio sostenido por la resolución de 9 de octubre de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico recaída en el conflicto 51/2012 con respecto a la tributación de las operaciones consistentes en la salida material de combustible desde depósitos fiscales sitos en Navarra; y por la STS de 31 de enero de 2017, recurso núm. 35/2016 que confirma la Resolución de la Junta Arbitral de Navarra de 16 de julio de 2015, recaída en el conflicto 60/2013, también referida a operaciones consistentes en la salida material de combustible desde depósitos fiscales sitos en Navarra, por lo que habremos de llegar a la misma solución que ha llegado el Tribunal Supremo en esas tres sentencias habida cuenta que los puntos de conexión previstos en el Concierto Económico que han sido aplicados son idénticos a los previstos en el Convenio Económico. Por esa solución también se decanta la DFB en su escrito de fecha 8 de febrero de 2017.

2.- Con respecto a la tributación de las operaciones realizadas mediante las tarjetas GRUPO 1 debemos comenzar señalando que no es la primera vez que nos pronunciamos ya lo hicimos con ocasión del conflicto 10/2012. En la resolución que entonces dictamos; número R7/2017, fechada el 12 de mayo de 2017, seguimos el planteamiento ya anticipado, esto es, remitirnos a lo que ya había declarado el Tribunal Supremo en relación con similar problema desde la perspectiva del Convenio Económico, que en los siguientes fundamentos reproducimos en sus aspectos esenciales.

3.- En ese sentido, recordamos que la STS de 13 de diciembre de 2016, con respecto a la entrega de bienes señala que "es constante la jurisprudencia europea que establece que el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho, como si ésta fuera la propietaria de dicho bien. Es pues un concepto delimitado no jurídicamente, conforme a la legislación de cada Estado miembro, sino económico, en que ha de analizarse en cada caso las facultades que se transmiten con la operación en relación con las que le corresponde a su propietario en relación con la determinación del devengo que marca el momento a partir del cual el adquirente es titular de dichas facultades en cuanto puede disponer de la cosa. En esta línea cabe traer a colación el art. 75.1 LIVA que establece que en las entregas de bienes el devengo se producirá «cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente», siendo constante la jurisprudencia europea al interpretar el art. 5 de la Sexta Directiva en el sentido de que se considera "entrega de bienes", "la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, aunque no haya transmisión de la propiedad jurídica del bien".

- Como se recordará el artículo 14 de la DIRECTIVA 2006/112/CE DEL CONSEJO de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, establece:

"1. Se entenderá por «entrega de bienes» la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

2. Además de la operación contemplada en el apartado 1, tendrán la consideración de entregas de bienes las operaciones siguientes:

- a) la transmisión, con indemnización, de la propiedad de bienes a requerimiento de la autoridad pública o en su nombre o en las condiciones previstas por la Ley;
 - b) la entrega material de bienes en virtud de contratos en los que se estipule el arrendamiento del bien durante un cierto período de tiempo, o la venta de bienes a plazos, cuando en el curso normal de los hechos se adquiriera su plena propiedad en el momento del pago del último vencimiento como máximo;
 - c) la transmisión de bienes efectuada en virtud de contratos de comisión de compra o de comisión de venta.
3. Los Estados miembros podrán considerar entrega de bienes la entrega de ciertas obras en inmuebles".

- Interesa llamar la atención, dados los términos en los que se ha desarrollado el debate en el presente conflicto, sobre lo que dispone el artículo 14.2.c) de la Directiva. Como no puede ser de otra manera, tanto la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, como la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido de Bizkaia incluyen entre las entregas de bienes dicho supuesto (artículo 8.Dos.6ª en ambos casos).

- La STS de 13 de diciembre de 2016 consideró aplicable al caso el artículo 33.6, A), en cuya virtud se entenderán realizadas en Navarra las operaciones sujetas al Impuesto de acuerdo con las siguientes reglas:

"1.º Las entregas de bienes muebles corporales fabricados o transformados por quien efectúa la entrega, cuando los centros fabriles o de transformación del sujeto pasivo estén situados en territorio navarro.

Cuando el mismo, sujeto pasivo tenga centros fabriles o de transformación en territorio navarro y común, si el último proceso de fabricación o transformación de los bienes entregados tiene lugar en Navarra.

2.º Si se trata de entregas con instalación de elementos industriales fuera de Navarra, se entenderán realizadas en territorio navarro si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por ciento del total de la contraprestación.

Correlativamente, no se entenderán realizadas en territorio navarro las entregas de elementos industriales con instalación en dicho territorio, si los trabajos de preparación y fabricación de dichos elementos se efectúan en territorio común y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por ciento del total de la contraprestación.

3.º Las entregas realizadas por los productores de energía eléctrica, cuando radiquen en territorio navarro los centros generadores de la misma.

4.º *Las demás entregas de bienes muebles corporales, cuándo se realice desde territorio navarro la puesta a disposición del adquirente.*

Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte.

5.º Las entregas de bienes inmuebles, cuando los mismos estén situados en territorio navarro".

- Concretamente la regla aplicable es la prevista en el apartado 4º de la letra A) del artículo 33.6 del Convenio.

- El equivalente de este artículo del Convenio es el artículo 28.Uno. A) del Concierto Económico, que lleva por título lugar de realización de las operaciones, en cuya virtud

"Uno. A los efectos de este Concierto Económico, se entenderán realizadas en los Territorios Históricos del País Vasco las operaciones sujetas al Impuesto de acuerdo con las siguientes reglas:

A) Entregas de bienes:

1º. Las entregas de bienes muebles corporales cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte.

Esta regla tendrá las siguientes excepciones:

a) Si se trata de bienes transformados por quien realiza la entrega, se entenderá efectuada ésta en el territorio vasco si se realizó en dicho territorio el último proceso de transformación de los bienes entregados.

b) Si se trata de entregas con instalación de elementos industriales fuera del País Vasco, se entenderán realizadas en territorio vasco si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación.

Correlativamente no se entenderán realizadas en territorio vasco las entregas de elementos industriales con instalación en dicho territorio si los trabajos de preparación y fabricación de dichos elementos se efectúan en territorio común, y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación.

c) Si se trata de bienes que deben ser objeto de expedición o transporte iniciado en otro Estado miembro, y se cumplan los requisitos previstos en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido para la aplicación del régimen de ventas a distancia, la entrega se entenderá realizada en el País Vasco cuando finalice en dicho territorio el referido transporte.

2. Las entregas realizadas por los productores de energía eléctrica, cuando radiquen en territorio vasco los centros generadores de la misma.
3. Las entregas de bienes inmuebles, cuando los bienes estén situados en territorio vasco."

- La regla aplicable sería la prevista en el apartado 1º de la letra A) del artículo 28.Uno.

4.- Pues bien, merece la pena recoger con cierta extensión parte del fundamento jurídico quinto de la indicada sentencia de 13 de diciembre de 2016, puesto que son trasladables al modo en que ENTIDAD 1 opera, concretamente interesan los párrafos siguientes:

"Son hechos relevantes los que a continuación se exponen. ENTIDAD 6 es una entidad cuya actividad principal es el comercio al por menor de combustibles de todas clases, figurando de alta en el epígrafe 655.1 del IAE, que se dedica fundamentalmente a suministrar carburante a sus clientes en las condiciones pactadas, careciendo de estaciones de servicio en Navarra, por lo que el suministro se hace desde determinadas estaciones de servicio con las que ha llegado a distintos acuerdos. No es ENTIDAD 6 una entidad financiera, ni su actividad consiste en prestar servicios financieros, sin perjuicio de que facilita a sus clientes una tarjeta para el pago de las prestaciones que recibe en las estaciones de servicio.

El contrato suscrito con sus clientes se denomina concesión de un crédito comercial, y como se ha puesto de manifiesto se pone a disposición de sus clientes un medio de pago, la tarjeta ENTIDAD 6, para satisfacer las prestaciones recibidas en las estaciones de servicio, recogándose que el cliente encomienda a ENTIDAD 6 la actuación como comisionista de compra en nombre propio y por

cuenta del cliente en las adquisiciones que se realizan con los medios de pago, esto es, con la tarjeta ENTIDAD 6.

Por otro lado, ENTIDAD 6 contrata con entidades propietarias de estaciones de servicio para que desde las mismas se suministre el carburante y otros servicios a sus clientes. Concierta distintos tipos de contratos. El que nos interesa es el que lleva a cabo con la ENTIDAD 7. En este contrato se hace constar la actividad a la que se dedica ENTIDAD 6, venta y comercialización de gasóleo y otros derivados del petróleo por medio de gestión automática eléctrica que permiten el aprovisionamiento de carburantes mediante tarjeta expedida por la misma, obligándose a contar con todos los permisos y licencias necesarios para la venta de carburante; ENTIDAD 7 es el titular de las instalaciones, poniendo a disposición exclusiva de ENTIDAD 6 estos surtidores y ENTIDAD 6 compra a ENTIDAD 7 el carburante que esta ha de suministrar a los clientes de ENTIDAD 6 titulares de la tarjeta ENTIDAD 6, como contraprestación por el uso de instalaciones y compra de carburante abona a ENTIDAD 7 las cantidades pactadas en función de los litros suministrados a los clientes de ENTIDAD 6, ENTIDAD 7 se compromete a permitir el uso de sus instalaciones y su correcta conservación, asegurando la calidad del carburante suministrado y la instalación de la estructura necesaria para el uso de la tarjeta ENTIDAD 6.

En definitiva, del conjunto de circunstancias y condiciones pactadas nos encontramos con que el objeto principal de toda la operativa es el suministro de carburante de ENTIDAD 6 a sus clientes en las condiciones pactadas con los mismos, el resto de acuerdos que se suceden tienen como objetivo hacer viable dicho objeto principal, esto es el suministro de carburante. Al efecto con su cliente ENTIDAD 6 se compromete a prestarle dicho suministro cuando lo reclame en una serie de estaciones de servicios previamente concertadas, bajo el régimen de comisión de compra en nombre propio y por cuenta ajena, de suerte que el carburante que se ha de suministrar debe ser propiedad de ENTIDAD 6 y para

facilitar el suministro en estas estaciones de servicio se le entrega al cliente una tarjeta de crédito para el pago en los establecimientos autorizados. Dado que ENTIDAD 6 no es propietaria de estación de servicio en Navarra, concierta con algunos de sus titulares que desde las mismas se suministren carburante a sus clientes con tarjeta ENTIDAD 6, por lo que al efecto conciertan la cesión de las instalaciones precisas para ello, adquiriendo previamente y pagando al efecto el carburante dispensado a sus clientes y la cesión de dichas instalaciones, en los términos antes apuntados.

En función de estas circunstancias lo que procede es dilucidar, por tanto, a los efectos de la distribución de competencias entre las administraciones implicadas, si estamos ante una entrega de bienes o ante una prestación de servicios. La única diferencia apreciable entre la operativa articulada por ENTIDAD 6 con ENTIDAD 8 y con la de ENTIDAD 7, es, siendo igual el contrato que une a ENTIDAD 6 con sus clientes, que mientras con ENTIDAD 8 no existe duda de la compra directa del carburante suministrado por parte de ENTIDAD 6 a las proveedoras, de suerte que el carburante suministrado a los clientes con tarjeta ENTIDAD 6 se trasmite de ENTIDAD 6 a estos; en cambio respecto de las estaciones de servicio de ENTIDAD 7, si bien tiene concertado ENTIDAD 6 con ENTIDAD 7 que simultáneamente al suministro a sus clientes con tarjeta de ENTIDAD 6, ENTIDAD 6 adquiere el carburante, parece ser que la AEAT (ya se ha dado cuenta de las dudas que suscita los términos en que se formula la demanda) niega que exista tal transmisión, por lo que considera que el carburante es suministrado directamente por las gasolineras a los clientes de ENTIDAD 6 que pagan el gasóleo con la tarjeta de crédito suministrada por ENTIDAD 6. Esto es, tal y como hace la AEAT en sus alegaciones se niega que estemos en presencia de una comisión de compra en nombre propio y por cuenta de sus clientes, sino que estamos en presencia de prestaciones de servicios de carácter financiero.

Como se ha indicado, el núcleo esencial de toda la operativa, sea uno u otro el acuerdo establecido para la entrega física del carburante con las estaciones de servicio, no es otro que el suministrar gasóleo a determinados transportistas en unas condiciones especiales previamente acordadas; es este contrato el que define y delimita el conjunto y complejidad de las operaciones articuladas para ese fin, el suministro de carburante. Ello resulta claro, además, si tenemos en cuenta cuál es la actividad de ENTIDAD 6, comercio al por menor de combustible, sin que en modo alguno opere en el sector financiero, y a dicho fin, se ofrece el uso de las tarjetas y se concierta con las estaciones de servicio de titularidad ajena.

La cuestión se traslada a examinar si la puesta de disposición del carburante a los clientes con tarjeta ENTIDAD 6, se hace por ENTIDAD 6 al entender que se ha producido la transmisión de la estación de servicio a ENTIDAD 6 y de esta a sus clientes, o por el contrario entender que solo hay una entrega de las estaciones de servicio a los clientes con tarjeta ENTIDAD 6. En la primera estaremos ante una entrega de bienes, en el segundo caso en una prestación de servicio.

Pues bien, ya se ha indicado los términos de los contratos, conforme a los mismos no existe duda que se ha concertado entre ENTIDAD 6 y sus clientes para el suministro de carburante una comisión en nombre propio por cuenta ajena y entre ENTIDAD 6 y ENTIDAD 7 la adquisición del carburante que ENTIDAD 7 servirá a los clientes con tarjeta ENTIDAD 6. Como se ha tenido ocasión de señalar en estos casos de operaciones de comisión de compra en las que el comisionista actúa en nombre propio y por cuenta ajena, como es el caso, se consideran a efectos de IVA, entrega de bienes; el comisionista se obliga a adquirir bienes, en este caso el carburante, a un tercero a favor del comitente; claramente se diferencia el hecho imponible consistente en la entrega de los bienes que el comisionista entrega al comitente, del devengo que se produce en el momento en el que el proveedor entrega los bienes al comisionista; técnicamente se puede distinguir dos entregas de bienes, una del proveedor, en este caso

ENTIDAD 7, al comisionista, e este caso ENTIDAD 6, y otra de este al comitente, en este caso los clientes de ENTIDAD 6.

AEAT por un lado que exista tal comisión de compra en nombre propio por cuenta ajena y, por otro, que exista una real transmisión de ENTIDAD 7 a ENTIDAD 6 del carburante que en definitiva es servido en unidad de acto a los clientes. Sin embargo, ya se ha dejado dicho que el concepto de entrega de bienes en el IVA, no es tanto jurídico como económico, por lo que no cabe combatir, como hace la AEAT, la comisión concertada entre las partes sobre la base de que jurídicamente existe determinadas quiebras que desvirtúan la presencia de dicha comisión, en tanto que como ha quedado delimitado no existe duda de la realidad concurrente, la operativa seguida y en definitiva el objeto principal de las operaciones realizadas en el que la comisión es el régimen a través del cual se hace posible dicho suministro y en el que es esencial la compra previa del carburante por parte de ENTIDAD 6 a favor de sus clientes para poderse ofrecer en condiciones más favorable, siendo evidente que ENTIDAD 6 adquiere previamente el combustible en su propio nombre con el fin de proporcionárselo a sus clientes en su día, lo que configura, por poseer las características propias y delimitadoras, una comisión en nombre propio y por cuenta ajena. Por último, afirma la AEAT que no existe esa primera transmisión entre ENTIDAD 7 y ENTIDAD 6, proveedor y comisionista, en tanto que se suministra directamente el carburante a los transportistas sin que exista acto intermedio, desmintiendo la realidad el acuerdo entre ENTIDAD 7 y ENTIDAD 6; sin embargo, no existe prohibición alguna que impida dicha simultaneidad y, como ha quedado acreditado, toda la operativa estructurada entre ENTIDAD 6 y ENTIDAD 7, cesión en exclusiva de surtidores, contraprestación por la cesión de uso, la contraprestación fijada, instalación de los mecanismos para hacer posible el suministro con total distinción del que ENTIDAD 7 hace para otros usuarios y exigir que ENTIDAD 6 posea los permisos y licencias necesarios para vender carburante a sus clientes con tarjetas, no indican más que no tienen otra razón de

ser que identificar quien suministra el carburante a los clientes de ENTIDAD 6, sin que gran parte de las mismas tengan sentido si no se quisiera visualizar y otorgarle presencia real a la adquisición de carburante previamente al suministro por parte de ENTIDAD 6 a ENTIDAD 7".

5.- En las actas de conformidad de 29 de noviembre de 2011 de la Inspección de la AEAT, se indica que la actividad principal de ENTIDAD 1 sujeta y no exenta al IVA, está clasificada en el epígrafe de IAE (empresario) epígrafe 6.165 (comercio al por mayor de petróleo lubricantes) describiéndose una forma de operar con respecto a las operaciones realizadas utilizando las tarjetas GRUPO 1 que, en sus términos esenciales, es similar al modo de actuar descrito en el supuesto resuelto por la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de diciembre de 2016, de ahí que consideremos procedente optar por la misma solución, y, por tanto, apliquemos lo dispuesto en apartado 1º de la letra A) del artículo 28.Uno del Concierto Económico.

Por tanto, a la DFB le corresponde la parte de IVA que se recaudó con ocasión de las entregas de combustible realizadas desde gasolineras situadas en Bizkaia cuyo pago se haya realizado utilizando la Tarjeta GRUPO 1, durante los años 2006 a 2011.

6.- Existe un segundo grupo de operaciones realizadas por ENTIDAD 1 sobre cuya tributación también se discrepa; nos referimos a las operaciones consistentes en la salida material de combustible desde depósitos fiscales sitos en Bizkaia. La particularidad de las mismas radica en que tales depósitos fiscales no son propiedad de dicha entidad.

Pues bien, la STS de 9 de febrero de 2016, sostiene que es evidente que el único lugar en que se producen operaciones materiales de entrega, y este es el punto de conexión, es el depósito fiscal sito en Navarra, que aunque no sea

propiedad del obligado tributario es fijo y estable, debiendo añadirse además, 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". LA STS de 31 de enero de 2017 que también se refiere a la salida de combustible desde depósitos fiscales sitos en Navarra, tras realizar una síntesis del estado de la cuestión debatida, llega a la misma conclusión. El precepto del Convenio Económico aplicado ha sido el artículo 33.6, A. 4º

Como ya hemos dicho el supuesto abordado es similar al que a nosotros nos ocupa ahora, y siendo así, tendremos que aplicar la regla prevista en el apartado 1º de la letra A) del artículo 28.Uno del Concierto Económico que es equivalente artículo 33.6, A. 4º del Convenio Económico.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Declarar que la Diputación Foral de Bizkaia es competente para llevar a cabo la exacción del IVA, ejercicios 2006 a 2011 que grava las entregas de carburante utilizando como medio de pago la "Tarjeta GRUPO 1" en estaciones de servicio situadas en Bizkaia por la entidad "ENTIDAD 1. (N.I.F. LNNNNNNNNN), y, asimismo, es competente para la exacción de las entregas efectuadas por ENTIDAD 1 desde depósitos fiscales sitos en Bizkaia, todo ello en aplicación de lo dispuesto en el apartado 1º de la letra A) del artículo 28.Uno del Concierto Económico.

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

3°.- Notificar el presente Acuerdo a la Diputación Foral de Bizkaia, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a ENTIDAD 1.