

**JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO  
ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD  
AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO**

**Conflicto:** 6/2013

**Administraciones afectadas:**

Diputación Foral de Gipuzkoa (promotor)

AEAT

**Objeto:** Competencia exacción IVA 2012

**RESOLUCIÓN: R14/2017**

**EXPEDIENTE: 6/2013**

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 15 de noviembre 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 el conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria que tiene por objeto determinar la competencia para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2012, periodos enero a junio, y del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2007, 2008 y 2011, en la parte correspondiente a las operaciones realizadas en Gipuzkoa por la entidad ENTIDAD 1 (N.I.F. LNNNNNNNN), en lo sucesivo ENTIDAD 1, que se ha ingresado indebidamente en la Administración tributaria del Estado, importe que, en su caso, debe ser objeto de transferencia a dicha Diputación Foral y que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 6/2013, actuando como ponente D. Isaac Merino Jara.

**I. ANTECEDENTES**

1. El presente conflicto se planteó por la Diputación Foral de Gipuzkoa (DFG) mediante escrito de fecha 4 de febrero de 2013, registrado el día siguiente en esta Junta, y fue admitido a trámite el 12 de abril de 2016.

2. Los antecedentes que se reflejan en el escrito de planteamiento del conflicto pueden resumirse de la manera siguiente:

-La entidad ENTIDAD 1 tiene domicilio en territorio común, concretamente en León (MUNICIPIO 1), habiendo superado, según la propia entidad, su volumen de operaciones en los ejercicios 2007 a 2011, los 7 millones de euros, habiendo presentado en Gipuzkoa declaración-liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido, modelo 390, en los ejercicios 2007 a 2011 y también por el Impuesto sobre Sociedades, modelo 200, ejercicios 2007 a 2010. Su actividad principal, clasificada en el epígrafe IAE 6.553 es comercio al por menor de carburantes y aceites para vehículos

-Según los datos obrantes en el Departamento de Hacienda y Finanzas de la DFG, dicha entidad realiza operaciones en Gipuzkoa y en territorio común en los ejercicios 2008 a 2011 (se desconoce el volumen de operaciones respecto los ejercicios 2007 y 2012), conforme al siguiente detalle:

Cuota				
atribuible	2008	2009	2010	2011
Gipuzkoa	0,68%	0,68%	0,87%	0,87%
Territorio común	99,32%	99,32%	99,13%	99,13%

-Constatada la falta de presentación por dicha entidad de autoliquidaciones correspondientes a los periodos enero a junio de 2012 del Impuesto sobre el Valor Añadido, se requirió su presentación a la empresa

-Igualmente, ante la falta de presentación por la referida entidad de la autoliquidación del Impuesto de Sociedades, correspondiente al ejercicio 2011 se requirió a dicha empresa su presentación, habiendo presentado ésta, tras dicho requerimiento, la autoliquidación correspondiente a los ejercicios 2007 y 2008, consignando un volumen de operaciones del 100 en el Estado.

-Mediante escrito de fecha 2 de octubre de 2012 ENTIDAD 1 presentó en el Departamento de Hacienda y Finanzas de la DFG declaración censal, modelo 036, modificando su situación tributaria con cese de obligación de presentar declaraciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido y por el Impuesto de Sociedades.

-Con ocasión de dicha solicitud presentó copia del acta de conformidad extendida por la AEAT, fechada 28 de septiembre de 2011, referida al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2008 en la que se refleja que ENTIDAD 1 no había realizado operaciones en territorio foral, basándose en lo dispuesto en el artículo 16 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco.

-Mediante escrito fechado el 25 de octubre de 2012 ENTIDAD 1 contesta a los requerimientos dictados por la Hacienda Foral, en relación a los periodos enero a junio de 202 correspondiente al IV A, señalando, por un lado, considerando que su actividad económica, relativa al comercio al por menor de carburantes y aceites para vehículos, se realiza directamente desde una estación de servicio situada en su domicilio, que está en territorio común, y desde otras estaciones de servicio que también están situadas en territorio común. Por otro lado, ENTIDAD 1 señala en cuanto a su actividad de emisión y atención de las obligaciones derivadas del uso por sus clientes de "tarjetas ENTIDAD 1" como medio de pago no supone una entrega de bienes que deba entenderse realizada donde sus clientes compran el combustible, sino una prestación de servicios de doble índole: financiero, porque sirve como medio de pago, y comercial, porque procura la fidelización de los clientes allí donde se admitan estas tarjetas como medio de pago, efectuándose estos servicios desde su sede sita en León.

-A través de la Orden Foral de 4 de diciembre de 2012, notificada el siguiente día, la DFG requirió a la AEAT de inhibición en lo que afecta a la competencia para la exacción y cobro del importe derivado las autoliquidaciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos enero a junio de 2012, y del Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2007, 2008 y 2011, en ambos casos en la parte correspondiente al volumen de operaciones realizadas en Gipuzkoa, en relación con ENTIDAD 1, que se ha ingresado indebidamente en la Administración tributaria del Estado, importe que, en consecuencia, señala, debe ser objeto de transferencia a dicha Diputación Foral.

-A los presentes efectos, resulta oportuno reseñar las consideraciones realizadas por la DFG en dicha Orden Foral, que son, en sus aspectos esenciales, éstas:

--Primera. ENTIDAD 1 es una entidad emisora de tarjetas que sirven como medio diseñado para, entre otras prestaciones, efectuar el pago de carburantes, que distribuye entre sus clientes, principalmente profesionales de la carretera, quienes las utilizan en diversos establecimientos, figurando entre ellos, algunas estaciones de servicio situadas en Gipuzkoa.

La AEAT no respondió a dicho requerimiento. A la vista de lo cual en su reunión celebrada el día 29 de enero de 2013, el Consejo de Diputados de la DFG decidió plantear el presente conflicto.

Los requerimientos de presentación de autoliquidaciones relativos a los ejercicios e impuestos indicados derivan de la consideración por parte de la DFG de que, por aplicación de los puntos de conexión previstos en el Concierto Económico, ENTIDAD 1 realizó en Gipuzkoa entregas de bienes

-- Segunda. ENTIDAD 1, añade seguidamente la DFG, comparte la consideración de la administración foral al haber solicitado ante la AEAT la devolución de ingresos indebidos correspondientes a declaraciones del Impuesto sobre Sociedades, presentadas ante la misma, reconociendo la realización de operaciones en las declaraciones presentadas en Gipuzkoa en relación con los ejercicios 2009 y 2010, así como la correspondiente competencia de exacción por el Impuesto sobre el Valor Añadido a favor de

dicha administración foral, por la presentación de declaraciones-liquidaciones desde 2007 hasta diciembre de 2011.

Es más, señala después la DFG, consta en su base de datos que ENTIDAD 1 es sujeto pasivo del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, con presentación de declaraciones desde 2007 por el citado impuesto, modelo 569, correspondiendo a dicha Diputación la exacción del mismo cuando el lugar de realización de las ventas minoristas de hidrocarburos, destinado al consumo directo de los adquirentes, esté situado en Gipuzkoa.

3.- En cuanto al fondo del conflicto, la DFG rebate el punto de vista de la AEAT reflejado en el acta de conformidad de 28 de septiembre de 2008 y, por ende también de ENTIDAD 1, señalando que "existe una entrega de bienes por la venta de combustible en el lugar en que la misma se produce. Por tanto, cuando se reposte en estaciones de servicio radicadas en territorio gipuzcoano se entenderá que las operaciones se efectúan en territorio foral, siendo competente la Hacienda Foral de Gipuzkoa para su exacción, en proporción al volumen de operaciones que la mercantil realice respecto al conjunto de la actividad desarrollada"

A esa conclusión llega, por un lado, teniendo en cuenta lo siguiente:

- ENTIDAD 1 es una empresa emisora de tarjetas que sirven como medio diseñado para, entre otras prestaciones, efectuar el pago de carburantes, que distribuye entre sus clientes, quienes las utilizan en diversos establecimientos, figurando entre ellos, estaciones de servicios, algunas situadas en Gipuzkoa
- En las condiciones establecidas por la mercantil a sus clientes se establece el disfrute de condiciones preferentes en la adquisición de combustible mediante la utilización de la "tarjeta ENTIDAD 1" con la obtención de descuentos sobre el precio bruto de la estación de servicio en la que se reposte, sin efectuar un consumo mínimo y con facturación mensual, siendo gratuita la citada tarjeta (consta en el expediente las condiciones de dicha tarjeta)

- Arguye, además, por otro lado, que su conclusión se ve reforzada por el análisis de los contratos que obran en el expediente, firmados con diversas empresas (ENTIDAD 2 con NIF LNNNNNNNN; ENTIDAD 3. con NIF LNNNNNNNN; con ENTIDAD 4, con NIF LNNNNNNNN; ENTIDAD 5, con NIF LNNNNNNNN; y, con ENTIDAD 6, con NIF LNNNNNNNN). En términos parecidos, de todos ellos se desprende que ENTIDAD 1 depositará en las distintas estaciones de servicios, en régimen de depósito, gasóleo A para cubrir el suministro de los titulares de la "tarjeta ENTIDAD 1", que el transporte del combustible corre a su cargo y, asimismo, que ella asume la responsabilidad de que el gasóleo suministrado cumpla con las características y especificaciones previstas en las normativas actuales.

- La DFG, igualmente apoya su conclusión en el hecho de que de sus bases de datos se desprende que ENTIDAD 1 está sujeta al Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en Gipuzkoa, de conformidad con las tarjetas de inscripción en el Registro territorial, con el código de identificación minorista (CIM), en cada uno de los domicilios de las 5 estaciones de servicios, antes aludidas, con las que tiene contrato comercial para la entrega de gasolina a los usuarios de la tarjeta de adquisición de combustible que gestiona.

- Por último, la DFG señala que ha planteado otros conflictos similares en relación con los obligados tributarios ENTIDAD 7 (NIF LNNNNNNNN), ENTIDAD 8 (NIF LNNNNNNNN), ENTIDAD 9 (NIF LNNNNNNNN) y ENTIDAD 10 (NIF LNNNNNNNN), a cuya argumentación se remite.

4.- El 8 de febrero de 2017, por esta Junta Arbitral se declara el expediente concluso, y para que puedan proceder a su vista y examen a los efectos de presentación de las alegaciones que estimen pertinentes, se les notifica tanto a la DFG, a la AEAT como a ENTIDAD 1 que, a tal fin, disponen del plazo de un mes.

- El 16 de febrero de 2017, y nuevamente el día 20, tiene lugar la vista del expediente por parte de la AEAT.

5. No ha realizado alegaciones la AEAT ni ENTIDAD 1. Si las ha realizado la DFG, que se ha ratificado en sus planteamientos iniciales, planteamientos que se han visto reforzados, desde su punto de vista, por las sentencias del Tribunal Supremo de 13 de diciembre de 2016, rec. 37/2016 y 13 de enero de 2017, rec. 35/2016.

6. 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. Comenzaremos señalando que el presente conflicto se refiere a dos impuestos distintos, el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Sociedades, que merecen en el Concierto Económico un tratamiento diferenciado, por lo que la solución que demos ha de estar acorde con ello, y, en consecuencia, distinguir entre uno y otro.

2. Pues bien, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, tendremos presente que no es la primera vez que nos pronunciamos sobre esta materia, ya lo hicimos con ocasión de los conflictos 10/2012 y 18/2012 y 27/2014 (acumulados). En las resoluciones que entonces dictamos, números 7/2017, de 12 de mayo, y 11/2017 de 21 de junio, seguimos el criterio del Tribunal Supremo en relación con similar problema desde la perspectiva del Convenio Económico.

3. Efectivamente, el examen de toda la documentación obrante en el expediente permite confirmar que, con respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido, nos encontramos ante un supuesto similar al resuelto por la STS de 13 de diciembre de 2016, recurso núm. 37/2016 por lo que habremos de llegar a la misma conclusión, puesto que los puntos de conexión previstos en el Concierto Económico son idénticos a los previstos en el Convenio Económico. Esa conclusión no es otra que nos encontramos ante entregas de bienes, como sostiene al DFG, que no ante prestaciones de servicios, como sostiene la AEAT.

4. Como señala la STS de 13 de diciembre de 2016, con respecto a la entrega de bienes "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 UVA 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:

haya 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;

9) 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 el Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre, por el que se adapta la normativa fiscal del Territorio Histórico de Guipúzcoa a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, también incluyen entre las entregas de bienes dicho supuesto (artículo 8.Dos.6a en ambos casos).

5.- La STS consideró aplicable al caso el artículo 33.6, A), del Convenio Económico 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, cuando 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 Económico.

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 1° de la letra A) del artículo 28.Uno.

6.- Merece la pena recoger con cierta extensión parte del fundamento jurídico quinto de la indicada sentencia (STS de 13 de diciembre de 2016), concretamente los párrafos siguientes:

"Son hechos relevantes los que a continuación se exponen. ENTIDAD 10 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 10 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 10, para satisfacer las prestaciones recibidas en las estaciones de servicio, recogándose que el cliente encomienda a ENTIDAD 10 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 10.

Por otro lado, ENTIDAD 10 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 11. En este contrato se hace constar la actividad a la que se dedica ENTIDAD 10, 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 11 es el titular de las instalaciones, poniendo a disposición exclusiva de ENTIDAD 10 estos surtidores y ENTIDAD 10 compra a ENTIDAD 11 el carburante que esta ha de suministrar a los clientes de ENTIDAD 10 titulares de la tarjeta ENTIDAD 10, como contraprestación por el uso de instalaciones y compra de carburante abona a ENTIDAD 11 las cantidades pactadas en función de los litros suministrados a los clientes de ENTIDAD 10, ENTIDAD 11 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 10.

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 10 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 10 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 10 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 10 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 10, 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 10 con ENTIDAD 12 y con la de ENTIDAD 11, es, siendo igual el contrato que une a ENTIDAD 10 con sus clientes, que mientras con ENTIDAD 12 no existe duda de la compra directa del carburante suministrado por parte de ENTIDAD 10 a las proveedoras, de suerte que el carburante suministrado a los clientes con tarjeta ENTIDAD 10 se transmite de ENTIDAD 10 a estos; en cambio respecto de las estaciones de servicio de ENTIDAD 11, si bien tiene concertado ENTIDAD 10 con ENTIDAD 11 que simultáneamente al suministro a sus clientes con tarjeta de ENTIDAD 10, ENTIDAD 10 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 10 que pagan el gasóleo con la tarjeta

de crédito suministrada por ENTIDAD 10. 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 10, 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 10, se hace por ENTIDAD 10 al entender que se ha producido la transmisión de la estación de servicio a ENTIDAD 10 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 10. 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 10 y sus clientes para el suministro de carburante una comisión en nombre propio por cuenta ajena y entre ENTIDAD 10 y ENTIDAD 11 la adquisición del carburante que ENTIDAD 11 servirá a los clientes con tarjeta ENTIDAD 10. 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 que el proveedor entrega los bienes al comisionista; técnicamente se puede distinguir dos entregas de bienes, una del proveedor, en este caso ENTIDAD 11, al comisionista, en este caso ENTIDAD 10, y otra de este al comitente, en este caso los clientes de ENTIDAD 10.

(sic) 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 11 a ENTIDAD 10 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 10 a favor de sus clientes para poderse lo ofrecer en condiciones más favorable, siendo evidente que ENTIDAD 10 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 11 y ENTIDAD 10, 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 11 y ENTIDAD 10; sin embargo, no existe prohibición alguna que impida dicha simultaneidad y, como ha quedado acreditado, toda la operativa estructurada entre ENTIDAD 10 y ENTIDAD 11, 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 11 hace para otros usuarios y exigir que ENTIDAD 10 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 10, 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 10 a ENTIDAD 11".

7.- La actividad principal de ENTIDAD 1 está sujeta y no exenta al IVA, está clasificada en el epígrafe de IAE (empresario) epígrafe 6.553 (comercio al por menor de carburantes y aceites para vehículos y se describe una mecánica, en sus términos esenciales, similar al supuesto resuelto por la Sentencia de 13 de diciembre de 2016 de ahí que debamos aplicar la misma solución, y, por tanto, consideramos aplicable lo dispuesto en el apartado 1º de la letra A) del artículo 28.Uno del Concierto Económico.

8.- En relación con el Impuesto sobre Sociedades debemos señalar, en primer lugar, que el artículo 14.Dos, in fine, del Concierto Económico, que lleva por título "normativa aplicable", establece que a efectos de dicho impuesto, "tendrán la consideración de entregas de bienes y prestaciones de servicios las operaciones definidas como tales en la legislación reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido". A la vista de lo que en el fundamento de derecho precedente hemos concluido, habremos de convenir que las operaciones controvertidas también tienen la consideración de entregas de bienes a efectos del Impuesto sobre Sociedades. En segundo lugar, hay que tener presente que el artículo 15. Dos del Concierto, que lleva por título "exacción del impuesto (de sociedades) dispone que "los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 7 millones de euros tributarán, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio". Ello es aplicable al presente caso, puesto que como se ha dicho, en los ejercicios 2007 a 2011 la propia ENTIDAD 1 manifestó que su volumen de operaciones superó los 7 millones de euros.

9.-. A la vista de lo dicho, solo nos falta referirnos al lugar de realización de las operaciones, cuestión a la que se refiere el artículo 16 del Concierto. Nos interesa, claro está, lo relativo a las entregas de bienes, y, al respecto su letra A, 1º dispone que entenderán realizadas en el País Vasco:

"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".

Pues bien, ninguna de las tres excepciones indicadas resulta aplicable, por tanto, se entenderán realizadas las entregas de bienes llevadas a cabo por ENTIDAD 1 desde Gipuzkoa. La solución sería la misma si, a efectos dialécticos consideráramos que antes de la entrega se hubiera realizado algún proceso de transformación en Gipuzkoa, puesto que habiendo sido este el último, la operación también se entendería realizada en territorio foral. Como ya recordamos en la Resolución 27/2016 de 28 de diciembre. La STS de 2 de abril de 2008, recurso 7350/2002, tras recordar que se considera "transformación cualquier alteración de los bienes que determine la modificación de los fines específicos para los cuales sean utilizables", distingue entre la alteración, que puede ser de cualquier clase siempre que el bien conserve su identidad básica, y la modificación de los fines específicos para los que sea utilizable, y es esta

segunda parte de su descripción la relevante, siendo, por tanto, fútil cualquier cambio o alteración que no suponga modificación de su dedicación específica".

En su virtud, la Junta Arbitral

### **ACUERDA**

1°.- Declarar a la Diputación Foral de Gipuzkoa competente para llevar a cabo la exacción del IVA, ejercicio 2012, periodos enero a junio, que grava las entregas de carburante a través del sistema "tarjeta ENTIDAD 1" en estaciones de servicio situadas en Guipúzcoa por la entidad "ENTIDAD 1. (N.I.F. LNNNNNNNN), en aplicación de lo dispuesto en el apartado 1° de la letra A) del artículo 28.Uno del Concierto Económico.

2°). Declarar que la Diputación Foral de Gipuzkoa es competente para llevar a cabo la exacción del Impuesto sobre Sociedades en la parte correspondiente a las operaciones realizadas en Gipuzkoa por la entidad "ENTIDAD 1. (N.I.F. LNNNNNNNN), durante los ejercicios 2007 a 2010.

3°.- La terminación y archivo de las actuaciones.

4°.- Notificar el presente Acuerdo a la Diputación Foral de Gipuzkoa, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a " ENTIDAD 1.