

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

**Conflicto:** 10/2012

**Administraciones afectadas:**

Diputación Foral de Gipuzkoa (promotor)

AEAT

**Objeto:** IVA

Determinación del volumen de operaciones –

Localización de las operaciones

**Resolución: R7/ 2017**

**Expediente: 10/2012**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 12 de mayo 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, ejercicios 2006 a 2009 y periodos de enero a agosto de 2010, en la parte correspondiente a las operaciones realizadas en Gipuzkoa por la entidad "ENTIDAD 1." (N.I.F. LNNNNNNNN), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 10/2012, 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 17 de febrero de 2012, registrado ese mismo día en esta Junta, y fue admitido a trámite el 1 de diciembre de 2014.

La ENTIDAD 1 desarrolla la actividad principal de comercio al por mayor de petróleo y lubricantes (Epígrafe 6.165 del IAE). Asimismo, figura de alta en el epígrafe del IAE (Intermediarios del Comercio).

La ENTIDAD 1 es una sociedad con domicilio en Madrid, cuyo volumen de operaciones ha sido superior a seis millones de euros en los ejercicios anteriores a 2007 y superior a siete millones de euros desde el citado ejercicio, por lo que de acuerdo con lo dispuesto tanto en el Concierto Económico como el Convenio Económico ha venido tributando según su cifra relativa de operaciones en el IVA.

La ENTIDAD 1 no había presentado en Gipuzkoa ninguna declaración-liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido hasta la correspondiente al periodo de septiembre de 2010.

2.-El Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos de la DFG requirió a la ENTIDAD 1 en fecha del 12 de marzo de 2010 la presentación de las declaraciones-liquidaciones del IVA, correspondientes a los ejercicios 2006-2009, por las operaciones realizadas en Guipúzcoa, derivadas de la emisión de tarjetas de pago usadas principalmente por transportistas.

ENTIDAD 1 respondió a dicho requerimiento mediante la presentación ante la DFG el 8 de octubre de 2010 de las referidas declaraciones-liquidaciones, no efectuando, sin embargo, los ingresos derivados de las mismas, solicitando, simultáneamente de la AEAT mediante dos escritos, registrados el 8 de octubre de 2010, la rectificación de las declaraciones-liquidaciones presentadas ante la misma por los citados ejercicios y periodos mensuales y la transferencia a la DFG

de los importes correspondientes indebidamente ingresados en la AEAT, cuya cuantía asciende a 1.279.234,99 euros y a 362.518,99 euros, por los ejercicios 2006-2009 y por los meses de enero-agosto de 2010, respectivamente.

El 27 de octubre de 2011 la Dependencia Regional Institucionales de la AEAT en el País Vasco remitió por correo interno a la Unidad Técnica de Recaudación del Departamento de Hacienda y Finanzas de la DFG un escrito en el que se indica, en relación a las solicitudes de remesas a favor de esa Diputación Foral relativas a la ENTIDAD 1, ejercicios 2006, 2007, 2008, 2009 y 2010 (enero agosto) por IVA, que la oficina gestora de la AEAT informa que las mismas se van a terminar por Acta Única y por lo tanto que la Dependencia indicada da por finalizados los expedientes.

Mediante Orden Foral 1056/2011, de 18 de noviembre la DFG requirió de inhibición a la Administración del Estado por considerarse competente para llevar a cabo la recaudación y cobro del importe derivado de las declaraciones-liquidaciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2006 a 2009 y periodos enero a agosto de 2010, en la parte correspondiente a las operaciones realizadas en Guipúzcoa, efectuada por la entidad "ENTIDAD 1 (N.I.F. LNNNNNNNN), que fue indebidamente ingresado en la Administración del Estado, cuya cuantía asciende a 1.641.753.97 euros, importe que, en consecuencia, debe ser objeto de transferencia a esta Diputación Foral".

3.-El 8 de febrero de 2012, ENTIDAD 1 presentó ante la DFG un escrito solicitando la rectificación de la declaración-liquidación mensual de IVA (modelos 320), correspondiente al ejercicio 2011, así como de la declaración resumen anual (modelo 390), presentados ante la DFG, solicitando la declaración como ingreso indebido y la transferencia al Estado del importe de 732.236,17 euros resultante de las mismas. ENTIDAD 1 basa su solicitud de rectificación *en* que, con fecha 29 de noviembre de 2011, había firmados 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, con alcance parcial, cuyo objeto es "la comprobación del volumen de operaciones realizados en los territorios Común y Forales respecto del total de operaciones declaradas". Por la entidad se adjuntan al escrito de solicitud indicado las referidas Actas en las que se fija, en relación con todos los objetos de comprobación, un volumen de operaciones del 100 % en territorio común, indicándose en las mismas que: "Por lo que respecta a las autoliquidaciones presentadas en la Hacienda Foral de Guipúzcoa, no procede la remisión de saldos a la misma por parte de esta Hacienda estatal".

4.-El contenido del escrito de planteamiento del conflicto presentado por la DFG puede resumirse del modo siguiente:

La DFG transcribe, tal como se recoge en las indicadas Actas, la operativa seguida por entidad 1, en las transacciones relativas a tarjetas comerciales de compra, operativa que la DFG no discute y que, en síntesis, es la siguiente:

*"GRUPO 1" es el servicio internacional de tarjetas comerciales de compra establecido por el GRUPO 2 como medio de pago mediante el cual, los usuarios de las mismas pueden adquirir combustible y carburante, así como otros productos y servicios en aquellos establecimientos que en cada momento, tanto en España como en el resto de Europa, estén adheridos al sistema "GRUPO 1", entre los que se encuentra la red peninsular de estaciones de servicio abanderadas con la imagen GRUPO 3 por acuerdo vigente del GRUPO 4 con el GRUPO 2.*

*El GRUPO 4 tiene firmado un acuerdo con el "GRUPO 2" en relación a la emisión de la tarjeta comercial de carácter electrónico "GRUPO 1", de ámbito europeo que implica:*

- a) *Emisión de tarjetas por el GRUPO 4 que son aceptadas como medio de pago en la red de estaciones de servicio del GRUPO 3 en Europa.*
- b) *Emisión de tarjetas por otras compañías del GRUPO 2 en el resto de Europa que son aceptadas en la red de estaciones de servicio GRUPO 3 del GRUPO 4 en España.*

*GRUPO 4 tiene firmado contrato con las estaciones de GRUPO 3 del GRUPO 4 en España.*

*En base a este contrato el titular de la gestión de la estación de servicio se obliga durante la vigencia del contrato a aceptar la tarjeta comercial de carácter electrónico denominada "GRUPO 1" emitida por GRUPO 4, por cualquier sociedad del GRUPO 2" o por tercera entidad designada por las mismas, como medio de pago para la adquisición de los productos comercializados y de los servicios prestados por la Estación de Servicio e instalaciones complementarias y adyacentes y que se encuentran incluidos en algunas de las categorías contempladas por el servicio "GRUPO 1".*

*El mecanismo de utilización de las tarjetas implica los siguientes hechos relevantes:*

- 1. Determinados empresarios disponen de estaciones de servicio localizadas en el País Vasco y Navarra. Denominaremos a este sector por la mención genérica de "gasolineras".*
- 2. Determinadas entidades y profesionales del sector del transporte precisan para el desarrollo de su actividad la adquisición de combustible para su depósito inmediato en sus vehículos. Denominaremos a estos sujetos por la mención genérica de "transportistas".*
- 3. Determinadas entidades ofrecen a entidades y empresarios y profesionales la posibilidad de adquirir el combustible que precisan mediante el empleo de una tarjeta que les emite esta entidad. Denominaremos a estas entidades como "Entidades emisoras".*
- 4. Se formalizan en estas operaciones dos grupos de contratos:*
  - a) Contratos entre la entidad emisora y las gasolineras*

*b) Contratos entre la entidad emisora y el transportista.*

*5. Como consecuencia del contrato entre la entidad emisora y los transportistas, la primera le entrega al segundo una tarjeta cuya titularidad corresponde a la entidad emisora pero que se expide a nombre del transportista para que éste pueda hacer uso de estas tarjetas como medio de pago de las adquisiciones de combustible que efectúe en las gasolineras. El transportista pagará de forma acumulada en una determinada fecha posterior la totalidad de los gastos en combustible directamente a la entidad emisora, sin tener necesidad de desembolsar importe alguno a la gasolinera.*

*6. Como consecuencia del contrato entre la entidad emisora y las gasolineras, los suministros de gasolina y otros productos en la gasolinera a los transportistas se facturan directamente por la gasolinera a la entidad emisora y no al transportista".*

Pues bien, partiendo del "Contrato GRUPO 1", que la DFG adjunta al escrito de planteamiento, de los contratos suscritos entre la entidad emisora y los transportistas, de la diligencia extendida por la Inspección de Tributos de la Administración foral, de fecha 15 de febrero de 2012, que recoge las manifestaciones realizadas por el encargado de la gasolinera ENTIDAD 2. NIF LNNNNNNNN, y de la diligencia de la misma fecha, que recoge las manifestaciones realizadas por el encargado de la gasolinera "ENTIDAD 3, NIF LNNNNNNNN, situada en MUNICIPIO 1, la DFG concluye que ENTIDAD 1 realiza entregas de bienes (suministro de carburante a transportistas) en el Territorio Histórico de Gipuzkoa. A esa solución, añade, también llega la propia Administración General de Estado, según se desprende de tres Consultas Vinculantes de la Dirección General de Tributos, solución, por lo demás, que, en su opinión, encuentra apoyo en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 77/2008, de 11 de junio, recurso núm. 3370/2006 y en

la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 10 de marzo de 2011, as. C-502/2009.

Es más, señala la DFG, incluso ENTIDAD 1 entiende, según se hace constar en las Actas extendidas por la AEAT a las que ya nos hemos referido, que las operaciones objeto del presente conflicto deben ser consideradas como entregas de bienes, dado que *"la sociedad se limita a vender combustible a sus clientes y, en ocasiones, la relación se estructura a través de las tarjetas "GRUPO 1" como un instrumento comercial de fidelización, sin que ello altere en absoluto la realidad económica subyacente, que no es otra que la venta de combustible a los clientes, operaciones que en todo caso deben calificarse como entregas de bienes de conformidad con lo establecido en el artículo 8 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido"*.

Señala después la DFG que de existir alguna prestación de servicios en las operaciones efectuadas a través de las tarjetas "GRUPO 1", no tendrían carácter predominante, apostillando después que la existencia de una entrega de bienes no resultaría cuestionable en los casos en los que la entidad emisora entrega al transportista producto propio depositado en la estación de servicio.

Añade seguidamente la DFG que el Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 13 de mayo, en su artículo 28, dispone que:

*Artículo 28. Lugar de realización de las operaciones.*

*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:*

*1. Las entregas de bienes muebles corporales, cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente".*

Apunta que no existe en el Concierto Económico un punto de conexión específico para las entregas de bienes efectuadas en operaciones en las que de un modo u otro interviene un intermediario que actúa en nombre propio (que compra para revender).

En consecuencia, sostiene la DFG que no cabe sino aplicar el punto de conexión referido en el artículo 28. Uno. A) al supuesto objeto de conflicto, considerando que deben entenderse realizadas en Gipuzkoa las entregas de carburante efectuadas a los clientes de "ENTIDAD 1" en las estaciones de servicios situadas en Gipuzkoa.

Recuerda la DFG que en las Actas de conformidad ya referidas se hace constar por parte de la Inspección del Estado que, en las operaciones analizadas objeto de comprobación, ENTIDAD 1 no lleva a cabo una entrega de bienes sino una prestación de servicios, eminentemente de carácter financiero (contratos de financiación), siguiendo lo previsto en la jurisprudencia comunitaria que se recoge en la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de febrero de 2003, As. C-185/01, Auto Lease Holland BV.

Con carácter subsidiario, para el supuesto de que se entendiera que las operaciones controvertidas efectuadas por ENTIDAD 1, se calificaran como prestaciones de servicios, la DFG sostiene que, en todo caso, parte de ellas deben entenderse realizadas en Gipuzkoa, puesto que el artículo 28. Uno. B) del Concierto Económico, en relación con el lugar de realización de las operaciones, dispone en su número 1 que "las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco cuando se efectúen desde dicho territorio".

En consecuencia, concluye la DFG, ENTIDAD 1. ha realizado operaciones en Guipúzcoa, en relación con el IVA, en los ejercicios referidos, tanto si se considera que ha llevado a cabo entregas de bienes como si se entiende que lo que ha efectuado son prestaciones de servicios.

Por todo ello, solicita de esta Junta Arbitral que "se declare a la Diputación Foral de Gipuzkoa competente para llevar a cabo la recaudación y cobro del importe derivado de las declaraciones-liquidaciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2006 a 2009 y periodos enero a agosto de 2010, en la parte correspondiente a las operaciones realizadas en Guipúzcoa, efectuada por la entidad "ENTIDAD 1 (N.I.F. LNNNNNNNN), que fue indebidamente ingresado en la Administración del Estado, cuya cuantía asciende a 1.641.753.97 euros, importe que, en consecuencia, debe ser objeto de transferencia a esta Diputación Foral".

5.-La notificación del planteamiento del conflicto, concediendo plazo para formular alegaciones, proponer pruebas y presentar documentación, se llevó a cabo el 3 de diciembre de 2014.

6.-La AEAT presentó alegaciones mediante un escrito fechado el 5 de enero de 2016, registrado ante este Junta Arbitral el 16 de enero de 2016, siendo su contenido, resumidamente, éste:

La Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT incoó sendas actas de conformidad por el IVA (una por los ejercicios 2006 a 2009) y otra por los ejercicios 2009 a 2010, el 29 de noviembre de 2011, en las cuales se reflejan, entre otros, los extremos siguientes en relación al presente conflicto:

El obligado declaró un porcentaje de tributación al Estado del 100 % en sus declaraciones anuales del IVA de los ejercicios 2006 y 2007, del 98% en la de

2008; del 97,74 en la de 2009 y del 96,79 % en la 2010, no habiendo declarado ningún porcentaje en Gipuzkoa

Como consecuencia de un requerimiento efectuado por la DFG, el 4 de octubre de 2010 el obligado presentó ante la misma las declaraciones resumen-anual del IVA de los ejercicios 2006 a 2009, pasando a declarar porcentajes de tributación a Gipuzkoa.

El 8 de octubre de 2010 presentó, ante la AEAT escrito de rectificación de declaraciones-autoliquidaciones por los ejercicios citados solicitando además que se transfirieran a la DFG los saldos resultantes, que a la fecha de incoación del acta no habían sido remesados.

En las Actas mencionadas se concluye: *"queda acreditada que las operaciones realizadas entre las entidades emisoras de las tarjetas de pago en estaciones de servicio y sus clientes tienen la consideración de prestaciones de servicio y que la contratación de los servicios de tarjetas GRUPO 1 se realiza en territorio común y por tanto es en este territorio donde se entienden realizadas las operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido"*.

En ambas Actas se concluye que *"la entidad, ENTIDAD 1, de acuerdo con la información disponible en el expediente y los datos comprobados, ha tributado correctamente por el concepto impositivo Impuesto sobre el Valor Añadido, declarando una cifra relativa a favor del Estado del 100 %"*.

La AEAT considera que la clave está en la calificación de las operaciones realizadas, ya sea como entrega de bienes o como prestación de servicios, para después determinar su lugar de realización.

Pues bien, las operaciones que realiza ENTIDAD 1 se concretan en dos grupos de contratos:

- Contratos entre las gasolineras y la entidad emisora
- Contratos entre la entidad emisora y el transportista

Como consecuencia del contrato entre la entidad emisora y las gasolineras, los suministros de gasolina y otros productos a los transportistas se facturan directamente por la gasolinera a la entidad emisora y no al transportista.

Como consecuencia del contrato entre la entidad emisora y el transportista, la primera entrega al segundo una tarjeta cuya titularidad corresponde a la entidad emisora pero que se expide a nombre del transportista para que este pueda hacer uso de esas tarjetas como medio de pago de las adquisiciones de combustible que efectúe en las gasolineras. El transportista pagará de forma acumulada en una determinada fecha posterior la totalidad de sus gastos en combustible directamente a la entidad emisora, sin tener necesidad de desembolsar importe alguno a la gasolinera.

En ambos tipos de contrato se establece como título definatorio de los mismos ser "contratos de servicios", y entre sus cláusulas se establece que la entidad emisora actúa como "comisionista de compra en nombre propio". No obstante, añade la AEAT, el análisis de la naturaleza jurídica de los mismos y así como de las obligaciones asumidas por las partes, lleva a la conclusión de que la relación entre la entidad emisora de las tarjetas y el transportista es una modalidad de contrato de prestación de servicios.

Como decíamos, para la AEAT la calificación del contrato resulta clave para determinar el lugar de realización de las operaciones, de suerte que, -sostiene- "si estuviéramos ante un contrato de comisión de compra por cuenta propia, estas

operaciones consistirían en dos entregas sucesivas de bienes siendo de aplicación, a los efectos de establecer el punto de conexión aplicable, la regla general del lugar de su puesta a disposición (artículo 28. Uno. A).1 del Concierto)", por el contrario, puesto que estamos ante prestaciones de servicios se debe acudir al lugar desde donde dichas prestaciones se efectúen, y, por tanto, "será la oficina desde la que la entidad emisora realiza las gestiones de contratación de estos servicios con sus clientes (transportistas) el lugar en el que se deberán entender realizadas las operaciones (artículo 28. Uno. B) 1 del Concierto".

La AEAT argumenta después acerca de los pruebas que señalan que la prestación de servicios se gestiona desde Madrid, señalando que ENTIDAD 1 no cuenta en los territorios forales con empleados con capacidad para contratar en nombre y por cuenta de la entidad, añadiendo: "que respecto a la operativa, sistema y lugar de contratación de las tarjetas GRUPO 4, los contratos formalizados con los clientes de ENTIDAD 1, obedecen a dos tipos de contratos de adhesión que operando como mera solicitud, una vez cumplimentados se remiten a las oficinas de ENTIDAD 1 LNNNNNNNN en DOMICILIO 1 (Madrid) para que, en caso de ser aprobados proceder a la firma del contrato de utilización de dichas tarjetas "GRUPO 1".

Como consecuencia de ello concluye: "Las operaciones realizadas entre las entidades emisoras de las tarjetas de pago en estaciones de servicios y sus clientes tienen la consideración de prestaciones de servicio y que la contratación de los servicios de tarjetas GRUPO 1 se realizan en territorio común y por tanto es en ese territorio donde se entienden realizadas las operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido"

La AEAT finaliza solicitando que se declara que "la AEAT ostenta la competencia para la exacción del IVA (ejercicios 2006 a 2009 y periodos mensuales 01 a 08 de 2010), correspondiente a la entidad ENTIDAD 1 (NIF:

LNNNNNNNNN ya que la totalidad de sus operaciones fueron realizadas en territorio común".

El 23 de junio de junio de 2015 se pudo de manifiesto el expediente para la presentación de alegaciones.

El 9 de julio de 2015 la DFG presenta alegaciones, registradas en esta Junta Arbitral el 13 de julio de 2015, al tiempo que adjunta copia del "Contrato de Agencia para el Suministro y Venta de Gasóleo A de automoción a clientes de ENTIDAD 1. a través de tarjeta "GRUPO 1", en la, estación de servicio de MUNICIPIO 2, de cuyo articulado recoge las siguientes estipulaciones:

*Primera.-Objeto*

*El agente se obliga a promover y concluir en nombre y por cuenta de GRUPO 4 los actos y operaciones de suministro y venta en la Estación a los clientes nacionales indicados por GRUPO 4, y a la gestión de su cobro exclusivo a través de la tarjeta GRUPO 1.*

*El Agente solo podrá concluir ventas o contratos en nombre y representación de GRUPO 4 respecto del antedicho producto, debiendo observar estrictamente lo dispuesto en la estipulación cuarta que GRUPO 4 podrá modificar razonablemente en cualquier momento.*

*El Agente sólo podrá concluir ventas o contratos en nombre y representación de GRUPO 4 respecto del antedicho producto, debiendo observar estrictamente lo dispuesto en la estipulación cuarta que GRUPO 4 podrá modificar razonablemente en cualquier momento...*

*El Agente se obliga a recibir y almacenar en calidad de depósito la totalidad de gasóleo A de automóvil que GRUPO 4 vaya a vender a los clientes titulares de la tarjeta GRUPO 1.*

*Cuarta- Régimen de Producto depositado por GRUPO 4 y obligaciones de El Agente respecto de su producto.*

*El Agente se obliga a recibir y almacenar la totalidad de gasóleo A de automoción que vaya a venderse...*

*"C. El gasóleo A de automoción que se depositará en la estación por cisternas completas, es plena propiedad de GRUPO 4, quien lo adquirirá al operador autorizado de su conveniencia, para su venta en la Estación a los titulares de la tarjeta GRUPO 1 al precio que libremente determine GRUPO 4.*

*E) El gasóleo A de automoción Propiedad de GRUPO 4, estará almacenado de forma indiferenciada en la Estación en régimen de depósito.*

*"Salvo que se le autorice expresamente en este Contrato, o previamente y expresamente por escrito, el Agente no podrá ejercer facultades de disposición, de riguroso dominio, de administración, ni ninguna otra, en nombre y representación de GRUPO4".*

*M) El Agente no asume el riesgo y ventura de las operaciones en que intervendrá en nombre y representación de GRUPO 4 en virtud de este contrato."*

*N) El Agente realizará la fijación de los precios de venta al público de gasóleo A de automoción depositado por GRUPO 4 y de las condiciones de venta con sujeción estricta a las instrucciones recibidas en cada momento por GRUPO 4 pudiendo GRUPO 4 modificarlas en cualquier momento y con obligación por parte del Agente de proceder a su aplicación en la fecha y hora que GRUPO 4 le indique.*

*P) El Agente realizará la gestión de cobro a los clientes de GRUPO 4 mediante la aceptación exclusiva de la tarjeta GRUPO 1, no aceptando ningún otro medio de pago, y emitiendo los correspondientes vales de suministro y posterior reintegro a GRUPO 4 del precio obtenido por la venta al público en régimen de agencia de combustibles y carburantes depositados y que son propiedad de GRUPO 4 y de la rendición de cuenta a la sociedad, conforme a los términos y condiciones pactados en este contrato".*

*Sexta-Obligaciones de GRUPO 4.*

*C) Adquirir el gasóleo de automoción que depositará en la Estación para su venta a los clientes nacionales titulares de la tarjeta GRUPO 1 a operador autorizado"*

*Séptima-Remuneración del Agente.*

*Como contraprestación por los servicios prestados por el Agente de acuerdo con este contrato GRUPO 4, por su intermediación, pagará una comisión variable."*

Las estipulaciones transcritas, señala la DFG, vienen a corroborar las consideraciones efectuadas por ella en el escrito de planteamiento del conflicto. En éste se ponía de manifiesto que de las operativas de actuación del obligado tributario se desprendía la realización de entregas de bienes en Gipuzkoa, pudiendo apreciar, dependiendo del tipo de contrato suscrito con las gasolineras sitas en dicho territorio, en algunos casos, una doble entrega sucesiva de bienes a efecto del IVA y, en otros, una única entrega de bienes, como acontece en caso de que el contrato suscrito sea un contrato de agencia como el referido.

En las Actas incoadas por la Inspección del Estado, concluye la DFG, no se aprecia, sin embargo, que haya tenido en cuenta la existencia de dichos contratos de agencia entre el obligado tributario y las gasolineras ubicadas en Gipuzkoa.

El 14 de abril de 2016, en virtud de lo dispuesto en el artículo 17.1 del RJCAE, la Junta Arbitral requirió de la AEAT la aportación de determinada documentación, que no constaba en el expediente, pero que aparecía mencionada en las Actas de Conformidad extendidas por la AEAT de 29 de noviembre de 2011 relativas al IVA, concretamente la siguiente:

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

-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 afirmado por el GRUPO 4 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 GRUPO 3 del GRUPO 4.

-Copia del contrato celebrado por ENTIDAD 1 con ENTIDAD 4 y ENTIDAD 5.

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

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

- 1 Contrato celebrado entre ENTIDAD 6 e ENTIDAD 3, relativo a la estación de servicio de MUNICIPIO 1 (Gipuzkoa).
- 2 Contrato celebrado entre ENTIDAD 1 y ENTIDAD 6 relativo a la estación de servicio de MUNICIPIO 1, (Gipuzkoa).
- 3 Contrato celebrado entre ENTIDAD 1. y ENTIDAD 2 denominada "X".
- 4 Contrato tipo adhesión GRUPO 1 para coches (flotas) y camiones (CRT).
- 5 Contrato tipo de servicio GRUPO 1 entre ENTIDAD 1 y las estaciones de servicios.
- 6 Contrato de servicios logísticos de gasolinas y gasóleos celebrado entre ENTIDAD 7 y ENTIDAD 4.
- 7 Contrato de servicios logísticos de gasolineras y gasóleos celebrado entre ENTIDAD 1 y ENTIDAD 4.

Además, puso en conocimiento de esta Junta Arbitral:

1º Respecto del detalle de la estructura de medios materiales y personales de los que dispone ENTIDAD 1 en Gipuzkoa, 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 4 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 5. 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.

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

2°. Respecto a las copias de los contratos celebrados por ENTIDAD 1 con las estaciones de GRUPO 3 del GRUPO 4 así como a la copia del contrato celebrado por ENTIDAD 1 con ENTIDAD 5, que se está en proceso de solicitud de los mismos.

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

De esa documentación se dio traslado a la DFG y al obligado tributario. Solo la DFG ha formulado alegaciones, con fecha 14 de febrero de 2017, registradas el siguiente día ante esta Junta Arbitral, que, resumimos del siguiente modo:

En primer lugar, reseña algunas cláusulas del contrato de ENTIDAD 9 con inversiones ENTIDAD 8 (Gasolinera en MUNICIPIO 1-Gipuzkoa):

-En el contrato de ENTIDAD 9 con inversiones ENTIDAD 8 (Gasolinera en MUNICIPIO 1-Gipuzkoa) se expone que *ENTIDAD 9 es una entidad interesada en ofrecer a sus clientes profesionales, tanto extranjeros como nacionales, el suministro y compra de gasóleo A de automoción en una Unidad de Suministro próxima a la frontera con Francia y en la que dichos clientes pueden abonar las transacciones comerciales únicamente mediante la tarjeta "GRUPO 1".*

En la Estipulación Primera del citado contrato se recoge que *"El Agente [Estación de Servicio de MUNICIPIO 1-ENTIDAD 8] se obliga a promover y concluir en nombre y por cuenta de ENTIDAD 9 los actos y operaciones de suministro y venta en la Unidad de Suministro a los clientes indicados por ENTIDAD 9, tanto nacionales como extranjeros, y la gestión de su cobro exclusivo a través de la tarjeta GRUPO 1, de gasóleo A de automoción entregada en depósito por ENTIDAD 9 al Agente"*.

En la Estipulación Cuarta del reiterado contrato se consigna:

*En la letra E) que "El gasóleo A de automoción propiedad de ENTIDAD 9, y depositado hasta el volumen máximo de capacidad convenido para su venta conforme a lo detallado estará en la Unidad de Suministro en régimen de depósito desde el momento en que el producto pase la brida de conexión con la manguera que sirvió para su trasvase..."*

A su vez en la Letra L) que *"salvo que se lo autorice expresamente en este Contrato, previa y expresamente por escrito, el Agente no podrá ejercer facultades de disposición, de riguroso dominio, de administración, ni ninguna otra, en nombre y representación de ENTIDAD 9"*.

Por otra parte, en la letra M), que *"El Agente no asume el riesgo y ventura de las operaciones en que intervenga en nombre y representación de ENTIDAD 9 en virtud de este contrato"*.

En su letra P) que *"El Agente realizará la gestión de cobro a los clientes de ENTIDAD 9 mediante aceptación exclusiva de la tarjeta GRUPO 1, no aceptando ningún otro medio de pago, y emitiendo los correspondientes vales de suministro para su posterior custodia y entrega ENTIDAD 9, conforme a los términos y condiciones pactados seguidamente"*.

En segundo lugar, resume algunas cláusulas del contrato de ENTIDAD 1 con ENTIDAD 9, en relación con ENTIDAD 3 (Gasolinera en Gipuzkoa):

-En el apartado 5 del contrato ese expone que *"Con objeto de habilitar los procesos de suministros y facturación que exigen los procedimientos técnicos de uso y funcionamiento' de la tarjeta internacional GRUPO 1, las partes han acordado formalizar el presente **contrato de suministro y reventa de todas las operaciones mercantiles de suministro y entrega de gasóleo A de automoción a los clientes usuarios de la tarjeta GRUPO 1 que se abastezcan en la Unidad de Suministro de MUNICIPIO 1** realizando su abono exclusivamente a través de la tarjeta GRUPO 1".*

En la Estipulación Primera del contrato se especifica que *"En relación con todas las operaciones de suministro y venta de gasóleo A en la Unidad de Suministro que sean abonadas con la tarjeta GRUPO 1, **ENTIDAD 9 procederá a la reventa a ENTIDAD 1** en los siguientes términos y condiciones:*

*A.-Todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por ENTIDAD 9 a través del Agente a los usuarios de tarjeta cuyo pago éstas realicen a través de la tarjeta GRUPO 1, **serán consideradas a todos los efectos ventas efectuadas por ENTIDAD 9 a ENTIDAD 1, en calidad de agente comisionista de compra que interviene en nombre propio y pez su cuenta y riesgo**".*

En tercer lugar, resume el contenido del contrato de ENTIDAD 1 (tarjeta GRUPO 1) con ENTIDAD 2, denominada "X", de la siguiente manera:

En la estipulación segunda se recoge *"Todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el titular [gasolinera de MUNICIPIO 3] en la Estación a los usuarios de la tarjeta cuyo pago éstas realicen a través de la tarjeta, **serán consideradas a todos los efectos ventas efectuadas por el Titular a ENTIDAD 1, a la entidad que esta designe, en calidad de agente comisionista de compra que interviene en nombre y por su cuenta y riesgo"***.

En cuarto lugar, respecto al Contrato de servicios logísticos de gasolinas y gasóleos rubricado entre ENTIDAD 7 y ENTIDAD 4, se precisa en la Estipulación Segunda:

*"1. Objeto. -El objeto de este contrato comprende la aceptación y recepción de los productos de la Contratante (combustibles), su transporte, almacenamiento operativo y expedición.*

En quinto lugar, respecto del contrato de servicios logísticos de gasolinas y gasóleos celebrada entre ENTIDAD 1 y ENTIDAD 4, destaca que su objeto resulta ser similar al contrato entre ENTIDAD 7 y ENTIDAD 4.

En sexto lugar, insiste en la aplicación al caso de las Consultas Vinculante de la DGT de 16 de julio de 2016 y de 8 de septiembre de 2010 ya citadas, y, asimismo de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 77/2008, de 11 de junio, recurso núm. 3370/2006 y de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 10 de marzo de 2011, as. C-502/2009.

En séptimo lugar, trae a colación la resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 9 de septiembre de 2015, conflicto núm. 59/2013, en la medida en que en un asunto de similar naturaleza llega a la conclusión de que existe una doble transmisión de entregas

de bienes desechando la posibilidad de calificar su naturaleza como prestaciones de servicios, sobre la base de que:

*"Si jurídicamente no se produjera esa doble entrega podría afirmarse que AAA S.A. 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 completa 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, entrega al adquirente del carburante un distintivo que le 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, ni asumiría ninguna obligación ni ningún derecho relativo al producto servicio que el dueño del producto vendido entrega a la acreditada.*

*27°. Por otra parte, AAA, S.A. ha manifestado, a requerimiento acordado por esta Junta Arbitral y ejecutado por la AEAT, que en la estación de servicio de HHH se opera del mismo modo que en las de JJ, en las que AAA, S.A. actúa "como revendedor, es decir, sin que el carburante sea propiedad de AAA, S.A. Cuando el cliente repostea en dichas estaciones se transmite el carburante por parte del explotador de la estación a la sociedad y, a su vez, el cliente final por parte de AAA, S.A.*

*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 AAA S.A. a sus clientes transportistas, usuarios de la tarjeta que esta entidad emite".***

En octavo lugar, advierte que la citada resolución de la Junta Arbitral de Navarra ha sido confirmada por la STS núm. 2595/2016, de 13 de diciembre, recurso núm. 37/2016, referida al obligado tributario ENTIDAD 10, para después recoger algunos párrafos de ella.

En noveno lugar, señala que el TS ha dictado la Sentencia núm. 138/2017, de 31 de enero, recurso núm. 35/2016, ratificando la tesis recogida en la STS de 13 de diciembre de 2016 ya citada.

En conclusión, de la documentación aportada al expediente por parte de la AEAT, previo requerimiento de esta Junta Arbitral se desprende la naturaleza de entrega de bienes de las operaciones realizadas por ENTIDAD 1, que puede ser una única entrega de bienes, cuando el combustible es propiedad de la propia mercantil, dos entregas sucesivas, cuando la mercantil adquiere a otra entidad el combustible en el momento inmediatamente anterior al repostaje de los clientes para revenderse a aquellos por medio de la utilización de la tarjeta, constituyendo ésta únicamente un medio *de* pago que busca fidelizar la clientela.

Por tanto, a la vista de todo ello, concluye la DFG, "no cabe sino aplicar el punto de conexión referido en el artículo 28.Uno.A) del Concierto Económico al supuesto controvertido, considerando que deben entenderse realizadas en Guipúzcoa las entregas de carburante efectuadas a los clientes de "ENTIDAD 1." en las estaciones de servicios efectuadas en Gipuzkoa, al ser expedido el bien desde esa localización (Gipuzkoa), siendo calificadas de entregas de bienes, consideración que también comparte el propio obligado ENTIDAD 1 en las Actas de Inspección emitidas por la AEAT, en las que se indica, **"la sociedad se limita a vender combustible a sus clientes y en ocasiones, la relación se estructura a través de las tarjetas "GRUPO 1" como un instrumento comercial de fidelización, sin que ello altere en absoluto la realidad económica subyacente, que no es otra que la venta de combustible a los clientes,**

**operaciones que en todo caso deben calificarse como entregas de bienes, de conformidad con lo establecido en el artículo 8 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido".**

No ha presentado alegaciones el obligado tributario.

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

## **II. FUNDAMENTOS DE DERECHO**

1.-El examen de toda la documentación obrante en el expediente permite confirmar que, en efecto, 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, si los puntos de conexión previstos en el Concierto Económico son idénticos a los previstos en el Convenio Económico, que lo son, digámoslo ya. Esa conclusión no es otra que nos encontramos ante entregas de bienes, como sostiene al DFG, que no ante prestaciones de servicios, como pretende la AEAT.

2.-Como señala la STS de 13 de diciembre de 2016, "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 adquiera 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".

3.-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 mencionada. 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 Gipuzkoa 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).

La STS de 13 de diciembre de 2016 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.

El equivalente de este artículo del Convenio Económico es el artículo 28. Uno.) 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 es la prevista en el apartado 1° 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 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 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".

Asimismo, resulta de interés recoger los siguientes párrafos contenidos también en el fundamento jurídico quinto de la STS de 13 de diciembre de 2016:

"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 trasmite 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".

Tras lo que se acaba de seguir lo siguiente que se señala en el fundamento jurídico quinto de la STS de 13 de diciembre de 2016 es lo siguiente:

"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 el 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".

Finalmente, podemos leer en el fundamento de derecho quinto de la STS de 13 de diciembre, que la AEAT niega "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".

En las Actas de Investigación de 29 de noviembre de 2011, se indica que la actividad principal del obligado tributario sujeta y no exenta al IVA es el comercio al por mayor de petróleo y lubricantes (Epígrafe 6.165 del IAE) 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, puesto que consideramos que nos encontramos ante entregas de bienes (las entregas de combustibles), que no ante prestaciones de servicios, puesto que con la emisión de las tarjetas a favor de los clientes de las estaciones de servicios no se instrumenta una operación financiera sino que se articulan, simplemente, como un medio de pago de la entrega de bienes, es decir, como una medio de pago de la entrega del carburante.

En su virtud, la Junta Arbitral

### **ACUERDA**

1º.- Declarar a la Diputación Foral de Gipuzkoa competente para llevar a cabo la exacción del IVA, ejercicios 2006 a 2009 y periodos enero a agosto de 2010, que grava las entregas de carburante a transportistas a través del sistema "Tarjeta GRUPO 1" en estaciones de servicio situadas en Gipuzkoa por la entidad "ENTIDAD 1 (N.I.F. LNNNNNNNN)", 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 Gipuzkoa, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a ENTIDAD 1.