

JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO Conflicto: 11/2008 Administraciones afectadas: Diputación Foral de Bizkaia Administración del Estado Objeto: Impuestos Especiales (Hidrocarburos): exención Biocarburantes. Otras cuestiones: Inadmisibilidad del conflicto: competencias de la Junta Arbitral
--

Resolución R 8/2009

Expediente 11/2008

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 3 de abril de 2009

la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Fernando de la Hucha Celador, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

sobre el conflicto planteado por la Administración del Estado contra la Diputación Foral de Bizkaia, originado por la solicitud dirigida por la primera a la segunda de estas Administraciones, de reembolso parcial de determinadas deducciones en la cuota del Impuesto sobre Hidrocarburos practicadas por la sociedad (Entidad) (C.I.F. ANNNNNNN), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 11/2008.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) mediante escrito de fecha 27 de noviembre de 2007, registrado de entrada en esta Junta Arbitral el 4 de abril de

2008. Los antecedentes del conflicto expuestos en dicho escrito pueden resumirse de la manera siguiente:

La (Entidad) (en adelante (Entidad)) viene presentando declaraciones-liquidaciones tanto a la Administración del Estado como a las de los Territorios Históricos y de la Comunidad Foral de Navarra por el Impuesto sobre Hidrocarburos devengado en los respectivos territorios e ingresando las cantidades resultantes.

Con fecha 28 de marzo de 2007 la Inspección de la AEAT y (Entidad) suscribieron dos actas de conformidad por el Impuesto sobre Hidrocarburos, ejercicios 2003 y 2004, copias de las cuales se acompañan al escrito de planteamiento. Las actuaciones inspectoras tenían por objeto “comprobar las deducciones por bioetanol en relación con las gasolinas sin plomo del epígrafe 1.2.2 [de la Tarifa 1ª del artículo 50.1 de la Ley de Impuestos Especiales, 38/1992, de 28 de diciembre] practicadas por la empresa en los modelos de autoliquidación 564, correspondiente al ingreso del Impuesto especial de fabricación de Hidrocarburos” de los mencionados ejercicios.

En las citadas actas de la Inspección se indica que las refinerías de petróleo en la Península Ibérica de (Entidad 2), (Entidad 3) y (Entidad 4) se acogieron en los ejercicios respectivos (2003 y 2004) a la exención prevista en el artículo 51.3,a) de la Ley de Impuestos Especiales 38/1992 (LIE). En la redacción vigente en dichos ejercicios (establecida por los apartados 6 y 7 del artículo 7 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre), la aludida exención se refería a la fabricación o importación del alcohol etílico producido a partir de productos agrícolas o de origen vegetal (bioetanol) definido en el código NC 2207.20, ya se utilice como tal o previa modificación química, que se destine a su uso como carburante, directamente o mezclado con carburantes convencionales, en el campo de los proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes.

El escrito de interposición describe el funcionamiento de la exención en términos prácticamente idénticos a los utilizados por las actas: las refinerías de petróleo reciben en régimen de exención el etanol parcialmente desnaturalizado, lo transforman en ETBE (Etil Tertio Butil Eter) y se lo añaden a la gasolina sin plomo de 95 octanos gravada con el tipo del impuesto para el epígrafe 1.2.2 establecido en el artículo 50 de la LIE, que se devenga al salir del depósito fiscal de titularidad de (Entidad). Las certificaciones de recepción del etanol visadas por los interventores de las refinerías son transferidas a (Entidad) para que esta empresa, como sujeto pasivo del impuesto, se deduzca en el modelo 564 las cuotas correspondientes al volumen del etanol que lleva incorporada la gasolina sin plomo de 95 octanos, procediendo a reintegrárselo a los titulares del derecho.

Se indica también en las actas que en los ejercicios 2003 y 2004 (Entidad) practicó la deducción en su totalidad en las cuotas ingresadas en territorio común mientras que no minoró ninguna partida por ese concepto en las declaradas e ingresadas en las Diputaciones Forales de Álava y Bizkaia y en Navarra. En vista de ello, el actuario considera que las Administraciones forales adeudan a la Hacienda estatal unas cantidades cuyo importe determina aplicando a la suma total de las deducciones practicadas por aplicación de la exención el tanto por ciento que representan las salidas de depósitos fiscales en cada territorio sobre el volumen total de salidas con impuesto de gasolina sin plomo de 95 octanos clasificada en el epígrafe 1.2.2 de la LIE. Los datos en los que se basan estos cálculos figuran en cuadros anexos a las actas y de ellos resulta, según la Inspección, que la Hacienda Foral de Bizkaia debe a la del Estado 2.946.854,21 euros en 2003 y 3.402.632,17 euros en 2004.

Las actas aceptan la calificación de los hechos expuestos propuesta en un informe del Servicio Jurídico de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, en el que se sostiene que (Entidad) cometió un error en la declaración del resultado atribuible a las Administraciones implicadas que no impide que el pago realizado a

la Administración del Estado tenga efectos liberatorios de su deuda tributaria. En consecuencia califica el acta como “acta sin descubrimiento de cuota con regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo”, tipo de acta previsto en el artículo 53 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos aprobado por el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, entonces en vigor.

2. Prosiguiendo con el resumen de los antecedentes expuestos en el escrito de planteamiento del conflicto, al levantamiento de las actas de la Inspección sucedieron las siguientes actuaciones:

Con fecha 30 de abril de 2007 la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco dirigió a la Hacienda Foral de Bizkaia sendas solicitudes de reembolso de las cantidades mencionadas en el anterior antecedente, en las que se señalaba que “dicha propuesta de inicio se formula de acuerdo con el Apartado 5.2.a de los Acuerdos entre ambas Administraciones sobre ingresos en Administración no competente, al considerarse esta Administración estatal acreedora del ingreso”.

Con fecha 28 de septiembre de 2007, la AEAT dirigió a la Hacienda Foral de Bizkaia un escrito (Documento nº 5 de los anexos al escrito de planteamiento) en el que se alega que la incorrecta imputación de la exención provocó un ingreso indebido en la Diputación Foral de Bizkaia y se añade que “sostener lo contrario implicaría reconocer una aplicación indebida de los puntos de conexión de Concierto y de la normativa de impuestos especiales y se dejaría a la empresa la facultad de aplicar libremente la exención en cualesquiera territorios –común y forales- incumpliendo así la normativa sobre los puntos de conexión del Concierto y del citado impuesto y produciendo a la Administración afectada la consiguiente merma recaudatoria”.

Advierte, por último a la Diputación Foral de Bizkaia que, de mantenerse la controversia la AEAT plantearía el conflicto ante la Junta Arbitral “en relación con el reparto de la aplicación de la exención en el Impuesto especial sobre hidrocarburos

por incorporar bioetanol en el proceso de transformación de ETBE a las gasolinas sin plomo por parte de la (Entidad) durante los ejercicios 2003 y 2004”.

3. El escrito de planteamiento indica que habiendo transcurrido el plazo de un mes previsto en el artículo 13 [apartado 1] del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por el Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, “y no habiendo constancia de que la Hacienda Foral de Bizkaia haya atendido el requerimiento antes referido, hay que entender... que dicha Administración se ratifica en su competencia”. En consecuencia, añade, presenta dicho escrito dentro del plazo de un mes previsto en el [apartado 2 del] citado artículo del RJACE.

El escrito de planteamiento, tras exponer los fundamentos de Derecho que considera oportunos, formula a la Junta Arbitral la siguiente petición en cuanto al fondo del asunto: que “resuelva la estimación del mismo, con acogimiento de la pretensión y consiguiente declaración de procedencia del pago por parte de la Hacienda Foral de Bizkaia de las cantidades solicitadas como reembolso de fondos, por los importes de 2.946.854 € y 3.402.632,17 € para los ejercicios 2003 y 2004 respectivamente”. Debe tenerse en cuenta, sin embargo, la rectificación de la primera de estas cantidades de la que se da cuenta en el escrito de la AEAT de 28 de octubre de 2008, al que nos referiremos en el apartado 9 de estos antecedentes.

4. En su reunión del 12 de mayo de 2008, la Junta Arbitral acordó admitir a trámite el conflicto y notificar su planteamiento a la Diputación Foral de Bizkaia, emplazándola para la formulación de alegaciones y proposición de pruebas.

5. La Diputación Foral de Bizkaia formuló sus alegaciones por medio de un escrito de su Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica de fecha 18 de junio de 2008, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el mismo día.

La principal de dichas alegaciones, a cuya argumentación se dedica la mayor parte del escrito, es que esta Junta Arbitral no es competente para conocer del conflicto. En consecuencia, solicita en su petición que ésta “declara su incompetencia para la resolución del conflicto promovido y se inhíba en el mismo, para que sea reconducido hacia los órganos y procedimientos previstos en el Concierto Económico”. Subsidiariamente solicita la desestimación de la pretensión del Estado, cuyos efectos pide que se tomen en consideración las alegaciones contenidas en el “Informe relativo al conflicto arbitral número 11/2008”, que adjunta al escrito de alegaciones.

El citado Informe, emitido por el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral del Bizkaia con fecha del 16 de junio de 2008, comienza describiendo de manera minuciosa y clara el sistema, regulado en el artículo 105.5 del Reglamento de los Impuestos Especiales, de producción del biocarburante y su incorporación a la gasolina sin plomo de 95 octanos, llegando a la conclusión de que “la imposibilidad de identificar el biocarburante que, en su caso, se contiene en la mezcla que sale a consumo desde cada establecimiento imposibilita a su vez la determinación de dónde se produce el devengo del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos correspondiente al biocarburante”.

Pone seguidamente de manifiesto el Informe la ausencia en los ejercicios 2003 y 2004 de un criterio de imputación a las Administraciones interesadas de la deducción por el biocarburante, criterio que se adoptó por acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 30 de julio de 2007. Argumenta a continuación el Informe que no es de aplicación al caso controvertido el artículo 33.Dos del Concierto Económico.

Finalmente, sostiene que la existencia del ajuste en los Impuestos Especiales de Fabricación “determina que cualquiera que sea el criterio de reparto de la recaudación de las figuras tributarias afectadas por el mismo o de las exenciones

aplicables, los resultados de su aplicación tienen carácter provisional en lo que se refiere a la distribución de la recaudación entre las administraciones implicadas, que no tendrá carácter definitivo sino a través de los resultados que se deriven del propio ajuste. En este sentido, la liquidación definitiva de los ajustes correspondientes a los ejercicios 2003 y 2004 se realizó, de común acuerdo entre ambas administraciones, habiéndose ingresado por las administraciones del País Vasco en la Agencia Especial de Administración Tributaria (*sic*) los importes resultantes en los plazos legalmente previstos...”.

6. Notificado a (Entidad), en su calidad de interesada, el planteamiento del conflicto, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 15.1 RJACE, ésta solicitó personarse en el procedimiento por medio de escrito de fecha 24 de enero de 2008, registrado de entrada en esta Junta Arbitral el 4 de abril de 2008. En su virtud, se la tuvo por personada una vez que se admitió a trámite el conflicto.

7. Puesto de manifiesto el expediente para alegaciones, formularon las suyas (Entidad), mediante escrito de 21 de octubre de 2008, registrado de entrada el día 27, y la AEAT, mediante escrito de 28 de octubre de 2008 y fecha de entrada del 29.

8. (Entidad) manifiesta en su escrito de 21 de octubre de 2008 que “habiendo podido constatar los términos en que se ha planteado el debate entre las Administraciones, en el sentido de que nos encontramos ante una cuestión estrictamente competencial de la que, en ningún caso, podrían derivarse consecuencias jurídicas o económicas que afectaran a la posición de [(Entidad)] ésta considera oportuno manifestar que comparte los términos de la discusión, permitiéndose, únicamente, reafirmar que ningún efecto o consecuencia puede derivarse del procedimiento en beneficio o en perjuicio de sus intereses dado que su situación tributaria en relación con la cuestión aquí controvertida ha sido ya regularizada y que no le corresponde tomar parte o pronunciarse a favor o en

contra del posicionamiento mantenido por cada una de las Administraciones involucradas en el procedimiento”.

9. En su escrito de alegaciones de 28 de octubre de 2008, la AEAT expone, en primer lugar, que con fecha 3 de abril de 2008 la Delegación Central de Grandes Contribuyentes acordó resolver un procedimiento de rectificación de errores del acta levantada a (Entidad) el 28 de marzo de 2007 correspondiente al ejercicio 2003 en el sentido de fijar como suma reclamada a la Diputación Foral de Bizkaia 2.943.082,12 €, en lugar de 2.946.854,21 €. Análoga resolución respecto al acta correspondiente al ejercicio 2004 no dio lugar a una modificación de la cantidad objeto de reclamación.

Formula además la AEAT determinadas consideraciones respecto a las alegaciones de la Diputación Foral de Bizkaia y concluye su escrito reiterando en los mismos términos su petición a la Junta Arbitral, salvo la rectificación señalada en la cantidad reclamada para el ejercicio 2003.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. El planteamiento del presente conflicto ha tenido lugar en tiempo y forma. En lo que respecta a la tempestividad del planteamiento, es de señalar que el escrito correspondiente, aunque lleva fecha del 27 de noviembre de 2007, dentro, por tanto, del plazo de un mes establecido en el artículo 13.2 RJACE, no fue registrado de entrada en esta Junta Arbitral hasta el 4 de abril de 2008. Sin embargo, en la primera de estas fechas no había entrado aún en vigor el Reglamento de la Junta ni esta se hallaba constituida de manera efectiva, hecho que tuvo lugar precisamente el 4 de abril de 2008. Por ello, la Junta Arbitral ha adoptado el criterio de tomar esta fecha como día inicial para el cómputo del plazo establecido en el citado precepto, plazo que claramente se ha observado en el presente caso.

a) Competencia de la Junta Arbitral

2. Entrando ya en el análisis de las cuestiones planteadas por el presente conflicto, es necesario ante todo examinar la alegación de la Diputación Foral de Bizkaia de que la Junta Arbitral carece de competencia para conocer de él. En opinión de la Diputación Foral, esta alegación se fundaría en que el conflicto que se le ha sometido no tiene cabida en ninguno de los supuestos de competencia enumerados en el artículo 3 RJACE, que reproduce en términos sustancialmente idénticos (otra cosa no sería posible) las funciones que atribuye a este órgano el artículo 66.Uno del Concierto Económico, a las que añade la de resolver las discrepancias que surjan en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa que le confiere el artículo 64, b) del Concierto.

El texto de la norma reglamentaria es el siguiente:

Artículo 3.º Competencias de la Junta Arbitral.

Es competencia de la Junta Arbitral:

- a) La resolución de los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.
- b) La resolución de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

En particular, resolver las controversias que, producidas por consultas referentes a la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el Concierto Económico y

cuya resolución compete primariamente a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, no lleguen a ser resueltas por ésta por falta de acuerdo.

c) La resolución de las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes.

A juicio de la Diputación Foral de Bizkaia, la controversia objeto del presente conflicto no tiene encaje, aparte, como es obvio, de la competencia prevista en la letra c), tampoco en las establecidas en las letras a) y b).

En lo que respecta a la letra a) porque, a juicio de la Diputación Foral, el presente conflicto “no se plantea sobre cómo ha de aplicarse un punto de conexión”, por la razón elemental de que, “no es posible discrepar sobre cómo ha de aplicarse un punto de conexión cuando falta un elemento esencial para posibilitar esta discrepancia: el propio punto de conexión sobre el que discrepar”. Para que el punto de conexión que pudiera dar pie a la controversia existiese sería necesario, afirma la institución foral, “que las Administraciones afectadas, con anterioridad, ya hubiesen acordado un punto de conexión respecto a la aplicación de la exención de los biocarburantes”. Es decir que, a juicio de la Diputación, el punto de conexión inexistente debería prever específicamente la distribución de la referida exención entre el Territorio Histórico de Vizcaya y el Estado.

Tampoco en la letra b) tendría cabida el presente conflicto, “fundamentalmente por los mismos motivos expuestos en el apartado anterior respecto a la letra a): no está en cuestión la interpretación y aplicación del Concierto, sino la cobertura, previo acuerdo de las Administraciones, de un déficit de reglas de distribución de competencias detectado para el caso objeto del conflicto”.

En apoyo del argumento básico (inexistencia de un punto de conexión) aduce la Diputación de Bizkaia dos consideraciones adicionales:

- 1º) La propia Administración del Estado habría reconocido, en comunicación dirigida al obligado tributario (Entidad), la inexistencia de un criterio de reparto y la necesidad de acordar un punto de conexión. Este reconocimiento se deduciría de una comunicación de fecha 20 de enero de 2003 dirigida por el Director del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT a (Entidad) en la que indica a ésta que “estando próxima la firma del acuerdo entre las Administraciones tributarias del País Vasco y del Estado que establezca el procedimiento para la aplicación de la exención, en los supuestos de mezclas de biocarburantes y carburantes convencionales” practique las deducciones de la cuota por exenciones en materia de biocarburantes en las declaraciones-liquidaciones presentadas en la Administración tributaria del Estado. En opinión de la Diputación Foral de Bizkaia, “el hecho de que por causas de diversa índole, irrelevantes a efectos del asunto que aquí se sustancia, no prosperasen hasta julio de 2007 los intentos de formalizar unos principios de acuerdo sobre cuya culminación había otras expectativas temporales, no puede alegarse como instrumento que dé cobertura jurídica a los argumentos que los servicios de inspección de la AEAT predicen frente a (Entidad)”.
- 2º) El hecho de que los acuerdos de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 30 de julio de 2007 incluyesen uno (el decimoquinto) relativo a la aplicación de los beneficios fiscales para los biocarburantes, desarrollado en el Anexo XIII de los acuerdos, demostraría, en opinión de la Diputación Foral, que hasta este momento no existía un criterio de distribución entre Administraciones de dichos beneficios. A juicio de la institución foral es “irrelevante a los efectos de la resolución del conflicto planteado el hecho de que, finalmente, el acuerdo suscrito por las Administraciones competentes para la exacción del Impuesto sobre Hidrocarburos haya optado por un criterio idéntico al que la AEAT

pretende sea de aplicación para unos hechos anteriores”; es decir, a los ejercicios 2003 y 2004.

Concluye la Diputación Foral de Bizkaia su razonamiento sobre la falta de competencia de la Junta Arbitral con el argumento de que, en ausencia de un punto de conexión, la resolución del presente conflicto exigía una adaptación del Concierto por acuerdo entre ambas Administraciones, con arreglo a lo establecido en la Disposición Adicional Segunda del Concierto. El órgano competente para ello, al que debió acudir, es la Comisión Mixta del Concierto Económico, el cual hubiera podido resolver la controversia haciendo uso de las competencias que le atribuye el artículo 62 del Concierto, en especial de las previstas en las letras a) (“Acordar las modificaciones del Concierto Económico”) y b) (“Todos aquellos acuerdos que en materia tributaria y financiera resulten necesarias en cada momento para la correcta aplicación y desarrollo de lo previsto en el presente Concierto”). En efecto, afirma la Diputación Foral de Bizkaia, “no tenemos dudas de que en esta situación (en la necesidad de desarrollar el Concierto para dar cobertura jurídica a un supuesto fallo de regulación) se encontraba el supuesto de la aplicación de exención de los biocarburantes ...”.

3. De acuerdo con el planteamiento de la Diputación Foral de Bizkaia expuesto en el Fundamento de Derecho anterior, la competencia de esta Junta Arbitral para conocer del conflicto depende de que este verse sobre la aplicación de un punto de conexión ya establecido en el Concierto o, por el contrario, dicho punto no existiese al tiempo de los hechos que dan origen a la controversia, como sostiene la Diputación.

En su escrito de alegaciones de 28 de octubre de 2008, la AEAT manifiesta acerca de esta cuestión su opinión contraria a la de la Diputación Foral de Bizkaia: a su juicio, el criterio adoptado en las actas de inspección extendidas a (Entidad) “no es un nuevo punto de conexión: de lo contrario habría de modificarse la Ley del

Concierto Económico, sino que antes bien es una modulación del previsto en el Concierto (artículo 33 LC)".

No podemos compartir en este punto la tesis de la Diputación Foral de Bizkaia, por la razón fundamental de que, como sostiene la AEAT, el punto de conexión que es necesario aplicar para resolver el conflicto existía cuando se realizaron los hechos origen de la controversia. Dicho punto de conexión no es otro que el establecido para los Impuestos Especiales de Fabricación en el párrafo primero del artículo 33.Dos del Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, cuyo texto es el siguiente: "Los Impuestos Especiales de Fabricación se exigirán por las respectivas Diputaciones Forales cuando el devengo de los mismos se produzca en el País Vasco". Este es, por tanto, el precepto de aplicación a la controversia, con cuya mención damos cumplimiento a lo dispuesto en la letra b) del artículo 16.5 RJACE.

Para entenderlo así basta considerar que la aplicación de las exenciones debe necesariamente estar sujeta al mismo criterio o punto de conexión que el tributo en cuya determinación deben aquéllas tomarse en consideración. En efecto, las exenciones o desgravaciones fiscales no tienen una existencia aislada del hecho imponible al que afectan, sino que constituyen una pieza del conjunto normativo de cuya aplicación resulta la cuota tributaria. Como dice la AEAT en su escrito de planteamiento del conflicto (F.D. 3º.III), "la exención está unida a la realización del hecho imponible". La opinión contraria llevaría al absurdo de considerar necesaria la previsión por el Concierto de un punto de conexión específico para las exenciones de cada uno de los tributos concertados, al menos para aquellas que operen técnicamente como partidas deducibles de la cuota íntegra. Basta para demostrar lo insostenible de esta tesis observar que el Concierto Económico no establece ningún punto de conexión específico para exenciones en ninguno de los tributos concertados, como sería de esperar si dicha tesis fuese correcta.

4. En este punto del razonamiento es necesario fijar con la mayor precisión posible el objeto del presente conflicto, en primer lugar, para adoptar una resolución acerca de la competencia de esta Junta Arbitral. De entrada, debemos descartar que dicho objeto esté constituido por la reclamación de una cantidad por la AEAT a la Diputación Foral de Bizkaia. De ser así, esta Junta sería claramente incompetente.

A igual conclusión habría de llegarse si el objeto de la controversia fuese la validez del pago hecho por (Entidad) a la Hacienda del Estado y, en consecuencia, si éste produjo o no efectos liberatorios de su deuda tributaria por el Impuesto sobre Hidrocarburos, cuestión a la que se refiere el escrito de planteamiento del conflicto, recogiendo las extensas consideraciones al respecto del informe del Servicio Jurídico de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de 28 de febrero de 2007. En los términos en que está planteada, la controversia es ajena al pago realizado por (Entidad) y sus efectos y, por tanto, a la situación contemplada por el artículo 62.8 de la Ley General Tributaria (reclamación por una Administración de un impuesto cuando por la misma operación ya se ha pagado a otra Administración una deuda tributaria por el mismo impuesto u otro incompatible con él), en torno al cual razona el citado informe.

Tampoco versa la presente controversia sobre cuál de las dos Administraciones en conflicto está obligada a devolver un importe satisfecho en concepto de Impuesto sobre Hidrocarburos. El artículo 52 de la LIE establece el derecho a la devolución de las cuotas satisfechas por dicho impuesto, entre otros supuestos ajenos al presente caso, en el de “la utilización de productos objeto del impuesto en proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes, en particular, de los combustibles y carburantes obtenidos a partir de recursos renovables”. Que este no es el supuesto aquí contemplado resulta patente apenas se considere que (Entidad) no ingresó ninguna cantidad por el biocarburante mezclado con la gasolina sin plomo de 95 octanos, puesto que dedujo íntegramente

el importe correspondiente a dicho carburante, si bien lo hizo en su totalidad –y aquí es donde radica el conflicto- de la cuota debida a la Administración del Estado.

Incorre, por tanto, en un error la AEAT al invocar en su escrito de alegaciones el párrafo segundo del artículo 33.Dos del Concierto Económico, que establece la regla general según la cual “las devoluciones de los Impuestos Especiales de Fabricación serán efectuadas por la Administración en la que hubieran sido ingresadas las cuotas cuya devolución se solicita”. Acierta, por el contrario, la Diputación Foral de Bizkaia cuando afirma en el punto 7º del Informe de 16 de junio de 2008 incorporado a su escrito de alegaciones de 18 de junio, que el citado precepto no es aplicable al presente caso. No es este, sin embargo, como ya quedó indicado en el anterior Fundamento de Derecho, el precepto del Concierto sobre cuya interpretación y aplicación versa el presente conflicto, dando así lugar a la competencia de esta Junta Arbitral, sino el párrafo primero de dicho artículo 33.Dos.

Es cierto que la situación que ha dado origen a la controversia habría podido recibir un tratamiento distinto por las dos Administraciones interesadas. Así, la AEAT pudo haber considerado inexacta la autoliquidación del Impuesto sobre Hidrocarburos presentada por (Entidad) y, tras rectificar la situación tributaria del contribuyente, haberle reclamado el pago de la cantidad ingresada de menos. A ello alude la propia AEAT en su escrito de planteamiento del conflicto (Antecedente 3º) al señalar que, frente a la extensión de actas sin descubrimiento de deuda con regularización tributaria “evidentemente, la otra opción era liquidar las diferencias referidas y que el sujeto pasivo reclamase a cada Diputación Foral lo que correspondiese”. La Hacienda Foral de Bizkaia pudo hacer lo propio con las declaraciones que le presentó (Entidad) sin deducción por la exención de los biocarburantes. Sin embargo, la AEAT no siguió esta línea de actuación, sino que dando por buenos la declaración e ingreso realizados por el contribuyente, situó la cuestión en el plano de las relaciones financieras con la Diputación Foral de Bizkaia, en el que la controversia se enmarca necesariamente en el Concierto

Económico. Esto es justamente lo que sostiene (Entidad) en su escrito de alegaciones referido en el apartado 8 de los antecedentes.

Planteada la cuestión como relativa al reparto del coste financiero de la exenciones indudable que cae plenamente dentro del ámbito de competencia de esta Junta Arbitral definido por el artículo 66.Uno del Concierto Económico, ya se considere que versa sobre “la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados” (letra a), ya se estime que se trata de un conflicto surgido entre las Administraciones interesadas “como consecuencia de la interpretación y aplicación del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales” (letra b).

Como conclusión de las consideraciones precedentes, nos pronunciamos a favor de la competencia de la Junta Arbitral para conocer del presente conflicto.

b) Cuestión de fondo

5. La cuestión de fondo que plantea el presente conflicto se desdobra en dos: a la vista del punto de conexión para los Impuestos Especiales de Fabricación, entre los que se incluye el Impuesto sobre Hidrocarburos, que establece el párrafo primero del artículo 33.Dos del Concierto Económico, a saber, el lugar del devengo del impuesto,

- 1º) Determinar si la interpretación correcta de dicho punto de conexión imponía en los ejercicios 2003 y 2004 el reparto del coste financiero derivado de la aplicación de la exención de los biocarburantes entre la Administración del Estado y la Diputación Foral de Bizkaia.
- 2º) Determinar si es adecuado el criterio de reparto en función de las salidas con impuesto de gasolina sin plomo de 95 octanos del depósito fiscal del devengo.

6. No parece ofrecer duda que la respuesta al primero de los anteriores interrogantes debe ser positiva. Lo contrario no sólo sería opuesto al equitativo reparto de los recursos financieros entre el Estado y los Territorios Históricos que inspira el Concierto, sino también a la letra de éste.

En efecto, de acuerdo con el artículo 33.Uno del Concierto “los Impuestos Especiales tienen el carácter de tributos concertados que se regirán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado”. Pues bien, si las Haciendas de los Territorios Históricos no admitiesen la deducción por aplicación de la exención de los biocarburantes estarían aplicando una normativa distinta de la estatal. Hay que dar, pues, la razón a la AEAT cuando afirma en su escrito de alegaciones de 28 de octubre de 2008 que “no cabe duda de que es totalmente contrario a la LC que respecto de un impuesto concertado se impute en exclusiva [la exención] a una de las Administraciones”.

7. La Diputación Foral de Bizkaia estima que en ausencia de un criterio expreso de reparto del coste de la exención entre las Administraciones resulta imposible llevar a cabo este reparto. Alega a este respecto que “una vez que el biocarburante, antes de que se ultime el régimen suspensivo, es mezclado con la gasolina sin plomo pierde su identidad, de modo que no es posible determinar la cantidad de biocarburante que en su caso se contiene en el volumen de carburante que sale de cada establecimiento de (Entidad) con destino a su consumo, ya se localice el establecimiento en territorio común o territorio foral”.

Para la Diputación Foral de Bizkaia el hecho de que la Comisión Mixta del Concierto haya adoptado el 30 de julio de 2007 un acuerdo sobre la aplicación de la exención sería una prueba de la necesidad de una norma expresa de reparto o establecimiento de un punto de conexión. Señala la Diputación que el criterio fijado en dicho acuerdo es sólo uno de los posibles. A su juicio es irrelevante que el

adoptado en dicho acuerdo sea idéntico al aplicado por la AEAT en los casos controvertidos.

En realidad, este argumento no hace sino reiterar el de la ausencia de un punto de conexión, que hemos rechazado como demostración de la incompetencia de la Junta Arbitral para conocer de este conflicto. Frente a él hay que recordar que tanto los principios inspiradores del Concierto como la norma de distribución del poder impositivo contenida en el artículo 33.Dos de éste impiden que el coste recaudatorio de la exención se impute exclusivamente a la Administración del Estado. Por consiguiente, si se acepta que el reparto del coste de la exención entre las Administraciones es una exigencia básica del Concierto, hay que afirmar que su cumplimiento no puede depender de la existencia de una norma expresa de reparto, siempre que sea posible utilizar un criterio razonable para llevarlo a cabo.

Esto es lo que en sustancia arguye la AEAT cuando afirma en sus alegaciones que “la configuración de un tributo como concertado afecta a todos los componentes de ese tributo, incluidas las bonificaciones, exenciones, deducciones y demás componentes de esa figura impositiva, con las modulaciones y en su caso excepciones que se establezcan en la propia LC, excepción que no se contempla para el presente supuesto en el artículo 33 de la LC”. Y añade más adelante que la imposibilidad –que admite la AEAT- de identificar el biocarburante contenido en la mezcla que sale a consumo desde cada establecimiento, que imposibilita, a su vez, la determinación de dónde se produce el devengo del Impuesto sobre Hidrocarburos era lo que hacía necesario que se fijara por las Administraciones implicadas un criterio equitativo (a la vista de las dificultades técnicas y físicas existentes), a la par que respetuoso con su naturaleza de impuesto concertado, y que proporcionara seguridad jurídica a los obligados”.

Señala también el escrito de alegaciones de la AEAT que desde el año 2001 se iniciaron distintas aproximaciones a las Haciendas Forales afectadas a fin de

consensuar un criterio, pero que, a pesar de la insistencia de la AEAT, el acuerdo tardó varios años en conseguirse, “circunstancia que ha propiciado el mayor incremento recaudatorio por parte de las Haciendas Forales afectadas, lo que ha propiciado un enriquecimiento injusto y contrario a la LC, a la vista de la distribución de competencias para exaccionar este tributo que prevé la LC”.

8. Señala la Diputación Foral de Bizkaia, mediante la remisión que hace en su escrito de alegaciones al Informe del Departamento de Hacienda y Finanzas de 16 de junio de 2008 relativo al presente conflicto, la existencia del ajuste en los Impuestos Especiales de Fabricación. Afirma la Diputación Foral que “la propia existencia del ajuste determina que cualquiera que sea el criterio de reparto de la recaudación de las figuras tributarias afectadas por el mismo o de las exenciones aplicables, los resultados de su aplicación tienen carácter provisional en lo que se refiere a la distribución de la recaudación entre las administraciones implicadas, que no tendrá carácter definitivo sino a través de los resultados que se deriven de la aplicación del propio ajuste”. El argumento, aunque expuesto de manera no excesivamente clara, parece consistir en que la menor recaudación causada a la Administración del Estado por haberse deducido íntegramente la exención correspondiente al biocarburante en la cuota satisfecha a dicha Administración, fue compensada a través de dicho ajuste.

No ignora, sin embargo, la Diputación Foral de Bizkaia, que el ajuste correspondiente a los Impuestos Especiales sobre la Fabricación, al igual que el relativo al IVA, no puede compensar directamente deficiencias de recaudación en perjuicio de una u otra de las Administraciones que se distribuyen la competencia tributaria sobre el impuesto correspondiente. Dichos ajustes tienen la finalidad de corregir el cupo del País Vasco para tomar en consideración el hecho de que tanto el IVA como los Impuestos Especiales, aunque se devengan en origen, tienen por objeto o materia gravada el consumo final, de manera que el impuesto recaudado por una de las Administraciones es en parte soportado económicamente por

ciudadanos residentes en el territorio de la otra. En otros términos, la función de los ajustes por impuestos indirectos es convertir (en términos macroeconómicos) un impuesto en origen en un impuesto en destino. En la mayoría de los casos el ajuste determina un flujo financiero del Estado al País Vasco; la excepción es precisamente el Impuesto sobre Hidrocarburos, que origina un flujo negativo para el País Vasco, como se establece en el artículo 15. Uno.c).2 de la Ley 13/2002, de 23 de mayo, que aprobó la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2002-2006, dentro del que se comprenden los ejercicios a los que se refiere el presente conflicto.

La fórmula matemática para el cálculo del ajuste para los Impuestos Especiales de Fabricación aplicable a los ejercicios 2003 y 2004, establecida en el artículo 54.Dos del vigente Concierto Económico, es la siguiente:

$$RFPV = RRPV + c * RRAD + (c - d) * H$$

Con arreglo a esta fórmula, a la recaudación real en el País Vasco (RRPV) por el impuesto de que se trate hay que añadirle, con el signo correspondiente, el importe de los otros dos términos del segundo miembro de la igualdad, es decir:

- El resultado de multiplicar por un coeficiente (“c”), que representa el consumo de los residentes en el País Vasco en relación con los residentes en el territorio común, la recaudación en Aduanas por el impuesto, y
- El resultado de aplicar la diferencia entre el coeficiente “c” y otro coeficiente “d”, que mide la capacidad recaudatoria relativa del País Vasco respecto a la del territorio común, a una magnitud H que represente la recaudación teórica por la Administración menos eficiente.

Los valores de los coeficientes “c” y “d” fueron fijados, en lo que respecta al Impuesto sobre Hidrocarburos, por el artículo 15.Uno, c) de la Ley 13/2002. Dichos

valores son $c = 6,560$ y $d = 8,260$. Por cierto, la Ley 29/2007, de 25 de octubre, ha establecido estos mismos valores para el quinquenio 2007-2011.

Aplicando los valores indicados al primero de los mencionados términos, resulta la expresión $6,560 \cdot \text{RRAD}$. Este término no está afectado por la restante recaudación por la AEAT por el Impuesto sobre Hidrocarburos.

En cuanto al segundo de dichos términos, la diferencia “ $c - d$ ” asume el valor “ $6,560 - 8,260$ ”, es decir, el valor negativo $-1,700$, como indica el apartado 2 del artículo 15.Uno, c) de la Ley 13/2002. A su vez, la variable H , a la que hay que aplicar este valor para calcular el ajuste, adopta las siguientes expresiones (art. 54.Dos del Concierto):

- $\text{RRPV}/0,08260$, si la recaudación real relativa en el País Vasco es inferior a su capacidad recaudatoria también relativa, o
- $\text{RRTC}/(1 - 0,08260)$, es decir, $\text{RRTC}/0,91740$, en el caso contrario.

En la primera hipótesis, una elevación de la recaudación en el País Vasco, como consecuencia de la no deducción de la exención originaría una elevación de H de $1/0,0826 = 12,11$ euros por cada euro de aumento. Y el ajuste sería de $- 0,017 \times 12,11 = - 0,21$ euros por euro, o sea una cantidad negativa.

En la segunda hipótesis, una disminución por la misma causa de la recaudación en el territorio común daría lugar a una reducción de H de $1/0,9174 = 1,090$ euros por cada euro, que multiplicada por el coeficiente $- 0,017$ produciría un aumento del ajuste de $0,018$ euros por euro.

Esta segunda es la máxima influencia que hubiera podido tener sobre el ajuste la reducción de la recaudación por la AEAT del Impuesto sobre Hidrocarburos como consecuencia de la deducción de la exención del biocarburante. Pero incluso que este limitado efecto reductor del cupo haya efectivamente tenido lugar hubiera

requerido un esfuerzo demostrativo por parte de la Diputación Foral de Bizkaia que esta no ha realizado. En vista de ello, debemos rechazar el argumento de que la pérdida recaudatoria de la AEAT por la total imputación de la exención en los ejercicios considerados fue compensada por el ajuste por el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.

9. El escrito de la AEAT de planteamiento del conflicto argumenta que el acuerdo de la Comisión Mixta de 30 de julio de 2007 es aplicable a los ejercicios 2003 y 2004, “puesto que interpreta la normativa sobre impuestos especiales y el Concierto Económico” vigente en dichos ejercicios. En este carácter interpretativo insiste el escrito de alegaciones de 28 de octubre de 2008. Por su parte, la Diputación Foral de Bizkaia sostiene el carácter de norma innovadora de dicho acuerdo, en coherencia con su tesis de la ausencia hasta la adopción de éste de un punto de conexión para la exención, que el acuerdo vendría a establecer.

10. Es conocido lo borroso de la categoría de normas interpretativas, en contra de la cual se observa que estas normas contienen necesariamente un elemento de novedad en el ordenamiento jurídico, ya que de lo contrario serían superfluas. La calificación expresa como interpretativa de una norma denotaría la voluntad de su aplicación retroactiva desde la vigencia de la norma supuestamente interpretada. No es este, sin embargo, el caso del acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto en la materia que nos ocupa.

11. La resolución del presente conflicto no exige, sin embargo, necesariamente un pronunciamiento sobre el carácter interpretativo o no del mencionado acuerdo. Nos limitaremos, por tanto, a señalar que éste podría tener cabida en un concepto amplio de norma interpretativa y que, en cualquier caso, es inequívoca su intención de facilitar la aplicación del artículo 33 del Concierto Económico y en consecuencia, su función subordinada a este precepto.

12. Cabe añadir que si, como pretende la Diputación Foral, el acuerdo contuviese un nuevo punto de conexión no habría podido ser adoptado por la Comisión Mixta, sino que habría necesitado su aprobación mediante una Ley de modificación del Concierto.

13. Como hemos indicado más atrás (Fundamento de Derecho 2), la Diputación Foral de Bizkaia argumenta que la propia Administración del Estado habría reconocido, en comunicación de fecha 20 de enero de 2003 dirigida por el Director del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT a (Entidad) la inexistencia de un criterio de reparto y la necesidad de acordar un punto de conexión e indicado a esta sociedad que practicasen las deducciones de la cuota por exenciones en materia de biocarburantes en las declaraciones-liquidaciones presentadas en la Administración tributaria del Estado. Sin embargo, esta comunicación produce sus efectos fundamentalmente en las relaciones entre el obligado tributario y la AEAT (sobre todo el de eximir a éste de cualquier responsabilidad por infracción tributaria), sin que sus afirmaciones sobre la inexistencia de un punto de conexión puedan desvirtuar las conclusiones a que hemos llegado en los anteriores Fundamentos de Derecho.

14. Hemos señalado también más atrás (Fundamento de Derecho 4) que el objeto del presente conflicto no está constituido por la reclamación de una cantidad por la AEAT a la Diputación Foral de Bizkaia ya que, de ser así, esta Junta Arbitral sería claramente incompetente para conocer de él. A primera vista la pretensión de la AEAT tendría precisamente este objeto, ya que solicita de la Junta que declare la “procedencia de pago por parte de la Hacienda Foral de Bizkaia de las cantidades solicitadas como reembolso de fondos”. Es necesario, sin embargo, interpretar esta petición, formulada quizá con expresión técnicamente poco depurada, teniendo en cuenta el sentido de las alegaciones formuladas por la AEAT ante este órgano arbitral, y entender que lo que se solicita de esta Junta Arbitral, y entra dentro de sus competencias, es la declaración de que el punto de conexión relativo a los

Impuestos Especiales de Fabricación, entre los cuales se encuentra el Impuesto sobre Hidrocarburos, establecido en el artículo 33 del Concierto Económico, exige que el coste recaudatorio de la exención de los biocarburantes sea repartido entre las Administraciones interesadas y que un criterio adecuado de reparto es el que tiene en cuenta el volumen de salidas de la gasolina sin plomo que contiene biocarburante de los depósitos fiscales situados en los territorios respectivos. Es en ejecución de esta resolución cuando procederá formular las pretensiones de reembolso de las cantidades correspondientes.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar:

- 1º) Que del punto de conexión relativo a los Impuestos Especiales de Fabricación establecido en el artículo 33.Dos del Concierto Económico se deriva la exigencia de que el coste recaudatorio de la exención de los biocarburantes establecida en el artículo 51.3, a) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales, sea repartido entre la Administración del Estado y la Diputación Foral de Bizkaia.
- 2º) Que es conforme al Concierto el criterio de reparto que atiende al volumen de salidas con impuesto de gasolina sin plomo de 95 octanos clasificado en el epígrafe 1.2.2 del artículo 50 de la Ley de Impuestos Especiales de los depósitos fiscales del devengo situados en los territorios respectivos.

En ejecución de esta resolución, la AEAT podrá formular las pretensiones de reembolso que procedan.