

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

Conflicto: 44/2012

Administraciones afectadas:

Diputación Foral de Gipuzkoa (promotor) AEAT

Objeto: Exacción IVA 2006-2009

Resolución: R7/ 2018

Expediente: 44/2012

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 28 de junio de 2018

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 (en lo sucesivo DFG) frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo AEAT) que tiene por objeto determinar la competencia para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2006 a 2009 y enero de 2010, en la parte correspondiente a las operaciones realizadas en Gipuzkoa por la entidad "ENTIDAD 1 " (NIF.(LETRA)NNNNNNNN) que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 44/2012, actuando como ponente D. Isaac Merino Jara.

I. ANTECEDENTES

1.-El presente conflicto se planteó por la DFG mediante escrito de fecha 23 de noviembre de 2012, registrado ese mismo día en esta Junta, y fue admitido a trámite el 19 de octubre de 2015.

2.-La ENTIDAD 1 tiene domicilio fiscal en Barcelona, habiendo superado su volumen de operaciones en los ejercicios 2005-2006 y 2007-2009, 6 y 7 millones de euros, respectivamente.

El Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos de la DFG requirió a la ENTIDAD 1 la presentación de las declaraciones-liquidaciones del IVA, correspondientes a los ejercicios 2006-2008, por las operaciones realizadas en Gipuzkoa, derivadas de la emisión de tarjetas de pago usadas principalmente por los profesionales de la carretera.

ENTIDAD 1 respondió a dicho requerimiento mediante la presentación ante la DFG de las referidas declaraciones-liquidaciones en abril de 2010, no efectuando, sin embargo, los ingresos derivados de las mismas, solicitando, simultáneamente de la AEAT mediante escrito, registrado el 8 de abril 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 1.486.711,47 euros

Siguiendo los procedimientos ordinarios de remesas de deudas entre Administraciones, las mencionadas deudas del obligado tributario fueron reclamadas a la AEAT mediante escrito fechado el 15 de septiembre de 2010.

Mediante correo electrónico de 3 de mayo de 2011 la AEAT responde con respecto al ejercicio 2006 que sobre dicho periodo fue incoada acta de conformidad firmada por ENTIDAD 1, que lleva fecha de 17 de julio de 2009, sin que en la misma se reflejase porcentaje alguno de tributación a favor de la DFG. En relación con los años 2007, 2008, 2009 y enero de 2010 la AEAT responde que respecto de ellos se ha incoado actas inspectoras, siendo en ese marco donde se regularizarán las posibles remesas a favor de una u otra administración.

En enero de 2012 desde la Subdirección de Inspección del Departamento de Hacienda y Finanzas de la DFG se solicitó de la AEAT la remisión de las actas y liquidaciones practicas relativas a dichos periodos, respondiendo la AEAT que el acta correspondiente al ejercicio 2006 ya fue objeto de intercambio y que respeto de los restantes periodos no podían remitirse puesto que se habían incoado en 2011, pero que en su momento se remitirían.

No obstante, pasado el tiempo, asegura la DFG, ni recibió tales actas ni transferencia de importe alguno en relación con el asunto controvertido.

Mediante escrito presentado en Correos el 1 de agosto de 2012 y dirigido a la DFG, ENTIDAD 1, manifiesta que, desde la fecha del acta extendida por la Inspección de la AEAT de julio de 2012, relativa al IVA, ejercicios 2007 a 2010, en virtud del nuevo criterio establecido por la AEAT, tributa únicamente en territorio común puesto que según se refleja en dichas actas se entiende que no se han realizado operaciones en Gipuzkoa.

3.-Mediante Orden Foral 860/2012, de 28 de septiembre, la DFG requirió a la AEAT de inhibición en lo que afecta a la competencia discutida.

Pasado el tiempo, y ante el silencio de la AEAT, mediante acuerdo adoptado en su reunión celebrada el día 20 de noviembre de 2012, el Consejo de Diputados

de la DFG decidió plantear el conflicto derivado de los anteriores antecedentes ante la Junta Arbitral.

En el escrito de planteamiento del conflicto se explica los términos del mismo de la siguiente manera:

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

En las transacciones de carburante ENTIDAD 1 actúa por cuenta propia, comprando y vendiendo dicho carburante, debiendo entenderse efectuadas en Gipuzkoa las entregas de carburante realizadas en estaciones de servicio ubicadas en Gipuzkoa, por aplicación de los puntos de conexión previstos en el Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco.

2°. De las condiciones generales de ventas recogidas en el formulario de solicitud de adhesión a la NOMBRE TARJETA 1 y NOMBRE TARJETA 2 obrante en el expediente se desprende que nos hallamos ante un contrato de comisión de compra, realizadas en nombre propio y por cuenta de sus clientes, y, consecuentemente que se produce una doble entrega de bienes, puesto que ENTIDAD 1, que es la emisora de la tarjeta de compra de carburante, actúa como comisionista en nombre propio y por cuenta de sus clientes, adquiriendo carburante a operadores de productos petrolíferos en estaciones de servicio, que suministra a sus clientes titulares de su tarjeta.

En definitiva, según la DFG, nos hallamos ante una entrega de bienes (suministro de carburante a transportistas) en el Territorio Histórico de Gipuzkoa. Solución, añade, a la que también llega la propia Administración General de Estado, a través 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.

4.-Las razones de fondo del conflicto explicitadas por la DFG son las siguientes:

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.

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, 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, concretamente entre otras, en las estaciones de ENTIDAD 2 en MUNICIPIO 1 (DOMICILIO 1 CP NNNN1), de MUNICIPIO 2 (DOMICILIO 2 CP NNNN2) y de ENTIDAD 3 de MUNICIPIO 3 (DOMICILIO 3 CP NNNN3), siendo en tales lugares donde se produce la puesta a disposición del carburante.

Recuerda la DFG que la tesis de la AEAT es que 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 Gipuzkoa, en relación con el IVA, en los ejercicios referidos, tanto si se considera que ha llevado a cabo entregas de bienes como si se entienden 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 la exacción del importe derivado de las declaraciones liquidaciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2006 a 2009 y enero de 2010, en la parte correspondiente a las operaciones realizadas en Gipuzkoa, efectuadas por la entidad "ENTIDAD 1" (N.I.F. (LETRA)NNNNNNNN), que fue indebidamente ingresado en la Administración del Estado, cuya cuantía asciende a 1.486.711,47 euros, importe que, en consecuencia, debe ser objeto de transferencia a esta Diputación Foral".

El conflicto fue admitido a trámite, el 19 de octubre de 2015.

La notificación del planteamiento del conflicto se llevó a cabo el 22 de octubre de 2015.

No han presentado alegaciones ni la AEAT ni ENTIDAD 1.

Con fecha 8 de febrero de 2017 se acordó por esta Junta Arbitral poner de manifiesto el expediente para presentación de alegaciones, acuerdo que se notificó en visas posteriores a la DFG a la AEAT y a ENTIDAD 1.

El 10 de marzo de 2017 presentó alegaciones la DFG, remitiéndose a su escrito de planteamiento del conflicto, por un lado, y, por otro, incluyendo la oportuna referencia a dos Sentencias del Tribunal Supremo, que adjunta, que coinciden con su línea argumental, concretamente las núm. 2595/2016, de 16 de diciembre, Rec. 37/2016, referida a ENTIDAD 1 y nº 138/2017, de 31 de enero, Rec. 35/2016.

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

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Nos encontramos ante supuestos similares a otros que ya han sido resueltos por Sentencias del Tribunal Supremo, bien es cierto que en relación con el Convenio Económico con Navarra, concretamente, por la STS de 13 de diciembre de 2016, recurso núm. 37/2016, confirmando el criterio sostenido por la Resolución de la Junta Arbitral de Navarra de 9 de septiembre de 2015 recaída en el conflicto 59/2013, por la STS de 9 de febrero de 2016, recurso núm. 13/2015, confirmando el criterio sostenido por la resolución de 9 de octubre de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico recaída en el conflicto 51/2012, y por la STS de 31 de enero de 2017, recurso núm.35/2016 que confirma la Resolución de la Junta Arbitral de Navarra de 16 de julio de 2015, recaída en el conflicto 60/2013, por lo que habremos de llegar a la misma solución que ha llegado el Tribunal Supremo en esas tres sentencias habida cuenta que los puntos de conexión previstos en el Concierto Económico que han sido aplicados son idénticos a los previstos en el Convenio Económico. 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.-No es la primera vez que nos pronunciamos sobre un conflicto similar al que ahora nos ocupa ya lo hicimos, por vez primera, con ocasión del conflicto 10/2012. En la resolución que entonces dictamos, número 7/2017 fechada el 12 de mayo de 2017 seguimos el planteamiento ya anticipado, esto es, remitirnos a lo que ya había declarado el Tribunal Supremo en relación con similar problema desde la perspectiva del Convenio Económico, que en los siguientes fundamentos reproducimos en sus aspectos esenciales

3.-Como señala la STS de 13 de diciembre de 2016, con respecto a la entrega de bienes "es constante la jurisprudencia europea que establece que el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho, como si ésta fuera la propietaria de dicho bien. Es pues un concepto delimitado no jurídicamente, conforme a la legislación de cada Estado miembro, sino económico, en que ha de analizarse en cada caso las facultades que se transmiten con la operación en relación con las que le corresponde a su propietario en relación con la determinación del devengo que marca el momento a partir del cual el adquirente es titular de dichas facultades en cuanto puede disponer de la cosa. En esta línea cabe traer a colación el art. 75.1 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".

Interesa llamar la atención, dados los términos en los que se ha desarrollado el debate en el presente conflicto, sobre lo que dispone el artículo 14.2.c) de la Directiva. Como no puede ser de otra manera tanto la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido como el Decreto Foral

102/1992, de 29 de diciembre, por el que se adapta la normativa fiscal del Territorio Histórico de 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.63 en ambos casos).

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

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

4. ° 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. ° Las entregas de bienes inmuebles, cuando los mismos estén situados en territorio navarro.

Concretamente la regla aplicable es la prevista en el apartado 4. ° de la letra A) del artículo 33.6 del Convenio Económico con Navarra.

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

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

A) Entregas de bienes:

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

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

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

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

2°. Las entregas realizadas por los productores de energía eléctrica, cuando radiquen en territorio vasco los centros generadores de la misma.

3°. Las entregas de bienes inmuebles, cuando los bienes estén situados en territorio vasco"

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

Pues bien, merece la pena recoger con cierta extensión parte del fundamento jurídico quinto de la indicada sentencia, concretamente los párrafos siguientes:

"Son hechos relevantes los que a continuación se exponen. ENTIDAD 1 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 1 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 NOMBRE TARJETA 1, para satisfacer las prestaciones recibidas en las estaciones de servicio, recogándose que el cliente encomienda a ENTIDAD 1 la actuación como comisionista de compra en nombre propio y por cuenta del cliente en las adquisiciones que se realizan con los medios de pago, esto es, con la NOMBRE TARJETA 1.

Por otro lado, ENTIDAD 1 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 3. En este contrato se hace constar la actividad a la que se dedica ENTIDAD 1, 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 3 es el titular de las instalaciones, poniendo a disposición exclusiva de ENTIDAD 1 estos surtidores y ENTIDAD 1 compra a ENTIDAD 3 el carburante que esta ha de suministrar a los clientes de ENTIDAD 1 titulares de la NOMBRE TARJETA 1, como contraprestación por el uso de instalaciones y compra de carburante abona a ENTIDAD 3 las cantidades pactadas en función de los litros suministrados a los clientes de ENTIDAD 1, ENTIDAD 3 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 NOMBRE TARJETA 1

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 1 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 1 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 1 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 1 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 NOMBRE TARJETA 1, por lo que al efecto conciertan la cesión de las instalaciones precisas para ello, adquiriendo

previamente y pagando al efecto el carburante dispensado a sus clientes y la cesión de dichas instalaciones, en los términos antes apuntados.

En función de estas circunstancias lo que procede es dilucidar, por tanto, a los efectos de la distribución de competencias entre las administraciones implicadas, si estamos ante una entrega de bienes o ante una prestación de servicios. La única diferencia apreciable entre la operativa articulada por ENTIDAD 1 con ENTIDAD 4 y con la de ENTIDAD 3, es, siendo igual el contrato que une a ENTIDAD 1 con sus clientes, que mientras con ENTIDAD 4 no existe duda de la compra directa del carburante suministrado por parte de ENTIDAD 1 a las proveedoras, de suerte que el carburante suministrado a los clientes con NOMBRE TARJETA 1 se transmite de ENTIDAD 1 a estos; en cambio respecto de las estaciones de servicio de ENTIDAD 3, si bien tiene concertado ENTIDAD 1 con ENTIDAD 3 que simultáneamente al suministro a sus clientes con NOMBRE TARJETA 1, ENTIDAD 1 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 1 que pagan el gasóleo con la tarjeta de crédito suministrada por ENTIDAD 1. 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 1, comercio al por menor de combustible, sin que en modo alguno opere en el sector financiero, y a dicho fin, se ofrece el uso de las tarjetas y se concierta con las estaciones de servicio de titularidad ajena.

La cuestión se traslada a examinar si la puesta de disposición del carburante a los clientes con NOMBRE TARJETA 1, se hace por ENTIDAD 1 al entender que se ha producido la transmisión de la estación de servicio a ENTIDAD 1 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 NOMBRE TARJETA 1. 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 1 y sus clientes para el suministro de carburante una comisión en nombre propio por cuenta ajena y entre ENTIDAD 1 y ENTIDAD 3 la adquisición del carburante que ENTIDAD 3 servirá a los clientes con NOMBRE TARJETA 1. 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 3, al comisionista, en este caso ENTIDAD 1, y otra de este al comitente, en este caso los clientes de ENTIDAD 1.

Niega la AEAT por un lado que exista tal comisión de compra en nombre propio por cuenta ajena y, por otro, que exista una real transmisión de ENTIDAD 3 a ENTIDAD 1 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 1 a favor de sus clientes para podérselo ofrecer en condiciones más favorable, siendo evidente que ENTIDAD 1 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 3 y ENTIDAD 1, 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 3 y ENTIDAD 1; sin embargo, no existe prohibición alguna que impida dicha simultaneidad y, como ha quedado acreditado, toda la operativa estructurada entre ENTIDAD 1 y ENTIDAD 3, 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 3 hace para otros usuarios y exigir que ENTIDAD 1 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 1, 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 1 a ENTIDAD 4.

4.-En definitiva, según los antecedentes y los documentos obrantes en el expediente nos hallamos ante un supuesto similar al supuesto resuelto por las Sentencias del Tribunal Supremo citadas, en particular, por la Sentencia del

Tribunal Supremo 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.

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 periodo enero de 2010, que grava las entregas de carburante a través de la NOMBRE TARJETA 1 y NOMBRE TARJETA 2 estaciones de servicio situadas en Gipuzkoa por la entidad "ENTIDAD 1" (NIF(LETRA)NNNNNNNN) 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.

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