

Resolución: R027/2025

Expediente: E070/2022

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 24 de septiembre de 2025.

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por Dña. Violeta Ruiz Almendral, Presidenta, y Dña. Sofía Arana Landín y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

Sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Álava (en lo sucesivo, DFA) frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo, AEAT), en relación con la competencia para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, IVA) correspondiente a los ejercicios 2016 a 2019 de GALP ENERGÍA ESPAÑA, S.A. (en lo sucesivo, GALP ENERGÍA), con N.I.F. XXXXXXXX1, que se tramita ante esta Junta Arbitral con número de expediente 70/2022.

I. ANTECEDENTES

1.- GALP ENERGÍA es una mercantil con domicilio social y fiscal en Madrid, sujeta a la competencia inspectora de la AEAT, que se dedica a la comercialización, al por mayor y al por menor, de productos derivados del petróleo, y a la distribución de gas y energía eléctrica.

2.- De cara al desarrollo de dichas actividades, concretamente para almacenar y entregar los productos petrolíferos que comercializa, GALP ENERGÍA utiliza distintos depósitos fiscales de hidrocarburos en diferentes puntos del territorio de régimen común y de los territorios forales.

En lo que aquí interesa, en los ejercicios 2016 a 2019, entre los mencionados depósitos se encontró el depósito fiscal de EXOLUM CORPORATION, S.A. (anteriormente denominada “COMPAÑÍA LOGÍSTICA DE HIDROCARBUROS C.L.H., S.A.”; en adelante EXOLUM), con CAE número XXXXXXXX1, situado en el Territorio Histórico de Álava.

EXOLUM tiene suscrito un contrato con GALP ENERGÍA por el que EXOLUM le presta servicios de almacenamiento y logística mediante precio, contando para ello con su propia plantilla de personal. Según el citado contrato, en las instalaciones de EXOLUM, GALP ENERGÍA recibe y almacena el carburante de su propiedad, y desde este depósito fiscal lo entrega a los clientes, tanto dentro de ellos, como a su salida, tras haberse realizado controles de calidad y cantidad, e incorporado colorantes, trazadores fiscales y demás aditivos.

3.- El volumen de operaciones de GALP ENERGÍA superó los 7 millones de euros en 2015 y 2016 y los 10 millones de euros en 2017 y 2018, de modo que, en lo que respecta al IVA de los ejercicios 2016 a 2019 la entidad tributó en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en territorio común y forales, determinando unos porcentajes de tributación correspondientes a la DFA del 0,77% de sus operaciones en 2016, un 1,25% en 2017, un 0,80% en 2018, y un 0,59% en 2019.

4.- Con fecha 31 de marzo de 2022, la Inspección de Hacienda de la AEAT formalizó acta única de conformidad (número A01 82875366) relativa al IVA de los ejercicios 2016 a 2019. En dicha acta de inspección la AEAT determinó que GALP ENERGÍA no dispuso en los territorios forales de medios personales y materiales propios para ordenar el almacenamiento y la distribución de los productos que comercializaba, por lo que en Álava no se realizó actuación alguna generadora de valor añadido en el proceso de comercialización. La AEAT concluyó afirmando que el valor añadido se generó en las oficinas de Madrid, por ser allí donde se realizó la comercialización de los carburantes, y de este modo afirmando que la puesta a disposición de los carburantes comercializados por GALP ENERGÍA se realizó única y exclusivamente desde dichas oficinas centrales sitas en Madrid, por lo que las referidas entregas de carburantes debían entenderse realizadas en territorio común.

En aplicación de dicho criterio, y resultante de la comprobación realizada por la AEAT se determinaron los siguientes porcentajes de tributación correspondientes a la DFA a efectos de IVA: 0,08% en 2016, 0,44% en 2017, 0,36% en 2018 y 0,29% en 2019.

5.- El 27 de mayo de 2022, GALP ENERGIA aportó a la DFA copia de la referida acta, en la que la AEAT regularizó el lugar en el que debían entenderse realizadas las operaciones de comercialización de carburantes.

6.- El 29 de junio de 2022, la DFA notificó requerimiento de inhibición a la AEAT, relacionada con el acta correspondiente a los ejercicios 2016 a 2019, al

considerar que le correspondía a la DFA la competencia para la exacción del IVA de los ejercicios 2016 a 2019, en proporción a las entregas que GALP ENERGÍA realizó durante dichos ejercicios en depósitos fiscales situados en el Territorio Histórico de Álava, tanto dentro de los referidos depósitos como a su salida.

7.- La AEAT no contestó al requerimiento de inhibición notificado por la DFA, rechazándolo, por lo tanto, tácitamente al no producirse la contestación en el plazo de un mes que otorga para ello el artículo 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre.

8.- El 11 de agosto de 2022 la DFA planteó el conflicto 70/2022, correspondiente a los ejercicios 2016 a 2019, ante la Junta Arbitral del Concierto Económico, y solicitó que el mismo se sustanciara conforme al procedimiento de extensión de efectos regulado en el artículo 68.Tres del Concierto Económico, de acuerdo con el criterio establecido por las Sentencias del Tribunal Supremo de fechas 9 de febrero de 2016; y 31 de enero de 2017, así como por las resoluciones 11/2017, de 21 de junio; y 13/2017, de 15 de noviembre, ambas de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Competencia de la Junta Arbitral.

La Junta Arbitral es competente para resolver estos conflictos de acuerdo con lo dispuesto en el art. 66 del Concierto Económico, que señala que son funciones suyas:

- “a) Resolver 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) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales”.

2.- Extensión de efectos.

El artículo 68 del Concierto Económico, aplicable “ratione temporis”, regula como “procedimiento especial” de la Junta Arbitral, entre otros, el de “la extensión de efectos”. Según dicho artículo, quien hubiera interpuesto un conflicto ante la

Junta Arbitral respecto a una cuestión que guarde identidad de razón con otra que ya hubiera sido resuelta por medio de resolución firme de la Junta Arbitral, podrá solicitar que el conflicto se sustancie mediante la extensión de efectos de la resolución firme.

3.- Posición de la Junta Arbitral.

3.1.- Antes de nada, conviene tener presente, que la AEAT no solo no contestó al requerimiento de inhibición formulado por la DFA, sino que tampoco ha presentado alegaciones en el marco de este conflicto.

3.2.- El examen de la documentación obrante en el expediente nos lleva a sostener que nos encontramos ante un supuesto similar a otros que ya han sido resueltos por esta Junta Arbitral, así como por Sentencias del Tribunal Supremo, bien es cierto que estas últimas en relación con el Convenio Económico con Navarra. No obstante, habremos de llegar a la misma solución que ha llegado el Tribunal Supremo en esas sentencias, habida cuenta que los puntos de conexión previstos en el Convenio Económico que han sido aplicados son idénticos a los previstos en el Concierto Económico.

3.3.- Las resoluciones de esta Junta Arbitral, respecto de las cuales la DFA solicita la extensión de efectos son la 11/2017, de 21 de junio, dictada en el expediente acumulado de los conflictos 18/2012 y 27/2014, y la 13/2017, de 15 de noviembre, dictada en el conflicto 19/2012. En dichas resoluciones el supuesto de hecho analizado se refería a ventas de carburantes cuyas entregas salían de depósitos fiscales pertenecientes a terceros ubicados en territorio foral,

sin que las entidades comercializadoras dispusieran en todos los casos de personal propio en Bizkaia, concluyéndose por parte de la Junta Arbitral que la Diputación Foral de Bizkaia era competente para llevar a cabo la exacción del IVA correspondiente a las entregas efectuadas por comercializadores de hidrocarburos desde depósitos fiscales sitos en Bizkaia.

En similares términos se resolvieron los conflictos planteados en las más recientes resoluciones de esta Junta Arbitral 10/2024, de 30 de enero de 2024; 17/2024, 18/2024, 19/2024 y 20/2024, de 20 de febrero de 2024; 23/2024 y 26/2024, de 19 de marzo de 2024; 29/2024, de 29 de abril de 2024; y 31/2024, de 13 de mayo de 2024.

3.4.- Por otro lado, la Resolución de la Junta Arbitral de Navarra de 9 de octubre de 2014, recaída en conflicto 51/2012, localizó las entregas de gas realizadas por DISA PENINSULA SLU en el depósito fiscal situado en Navarra, ya que entendía que la disposición del mismo a título de alquiler junto con un derecho de superficie y un trabajador suponía una infraestructura mínima suficiente para atender a las funciones de distribución.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:420), que desestimó el recurso contra la referida resolución de 9 de octubre de 2014, otorgó singular valor a la permanencia misma del depósito, sosteniendo que era evidente que el único lugar en que se producían operaciones materiales de entrega, y este es el punto de conexión, era el depósito fiscal sito en Navarra, que aunque no fuera propiedad del obligado tributario era fijo y estable, añadiendo que “la eliminación de la provisionalidad

del depósito de Pamplona, por tener carácter permanente permite la realización de acciones susceptibles de incrementar el valor de los bienes entregados y a que estas actuaciones se refieren, lo que coadyuva la conclusión de que la entrega controvertida se efectúa en dicho depósito". Así, la Sentencia no se refería a los medios humanos, puesto que un depósito estable y permanente, por su propia naturaleza, requiere de un personal que atienda a la función de distribución.

En este mismo sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de diciembre de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:5301), que desestimó el recurso contencioso interpuesto contra la Resolución de la Junta Arbitral de Navarra de 9 de septiembre de 2015, recaída en conflicto 59/2013, localizó en Navarra las entregas de carburante realizadas por AS24 en estaciones de servicio ajenas en las que solo disponía de un surtidor que no era atendido con personal propio.

Posteriormente, la Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2017 (ECLI:ES:TS:2017:209), que desestimó el recurso contencioso interpuesto contra la Resolución de la Junta Arbitral de Navarra de 16 de julio de 2015, recaída en conflicto 60/2013, reiteró que "la actividad de cualquier empresa puede ejercerse mediante instrumentos pertenecientes a terceros sobre los que dicha empresa disponga de algún derecho o se encuentre en situación de hecho que haga posible su uso", por lo que consideraba realizadas en el depósito fiscal las entregas de productos petrolíferos realizadas por la entidad comercializadora.

Por último, esta misma Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2017 concluyó que “la puesta del carburante a disposición de los adquirentes y, consiguientemente, la entrega del mismo a éstos se produce en Navarra, ya sea dentro del citado depósito fiscal, ya sea como consecuencia de una salida desde dicho depósito”.

3.5.- Al igual que sucede en este conflicto que nos ocupa, en los conflictos dirimidos en las resoluciones de la Junta Arbitral de Navarra anteriormente citadas y ratificadas por el Tribunal Supremo, así como en los conflictos previamente resueltos por esta Junta Arbitral, las entidades comercializadoras de carburantes no contaban en los territorios forales con depósitos fiscales de su propiedad, sino que utilizaban, previos los correspondientes acuerdos contractuales, depósitos fiscales de terceros sitos en territorio foral, en los que las comercializadoras recepcionaban y almacenaban los carburantes de su propiedad y desde los que los ponían a disposición de los adquirentes.

Las entregas de carburantes se consideraron realizadas en Navarra y el País Vasco, por haberse puesto los productos petrolíferos a disposición de los adquirentes en territorio foral, bien dentro de los propios depósitos fiscales, bien como consecuencia de una salida desde los mismos, siendo, a estos efectos, irrelevante que la entidad suministradora no fuera la propietaria de los depósitos fiscales en cuestión.

Y, por último, se consideró igualmente intrascendente, a tales efectos, que la entidad suministradora no contara en dichos depósitos fiscales con personal propio. Se determinó que lo relevante era la ubicación de los depósitos fiscales,

ya que era eso lo que determinaba que la puesta a disposición de los carburantes se realizara en territorio foral, ya fuera con la intervención de personal propio de la entidad suministradora, con la intervención de personal de la entidad titular del depósito fiscal o con la intervención de personal de un tercero legitimado para ello.

3.6.- A tenor de lo expuesto, y como ya se expuso en la resolución 13/2017, que reproduce aspectos esenciales de la Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2017 “el lugar en el que se deposita el carburante es un elemento muy relevante de su comercialización, ya que influye decisivamente en los costes de transporte (tanto de entrada, como de salida), en la posibilidad de que le pueda ser agregado algún aditivo que le añada valor y en otras variables estratégicas de la comercialización”.

3.7.- Por tanto, y siendo evidente que GALP ENERGÍA dispone de instalaciones en Álava (lugar en el que se deposita el carburante) que permiten la realización de acciones susceptibles de incrementar el valor de los bienes entregados, ya que hace uso de las que pertenecen a EXOLUM en virtud del contrato de prestación de servicios logísticos suscrito, y que el depósito fiscal propiedad de EXOLUM dispone del personal necesario para gestionar la distribución de la propia GALP ENERGÍA, existe identidad de razón con los conflictos finalizados por resolución firme de la Junta Arbitral del País Vasco.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Declarar la extensión de los efectos de las resoluciones de esta Junta Arbitral 11/2017, de 21 de junio, dictada en el expediente acumulado de los conflictos 18/2012 y 27/2014; y 13/2017, de 15 de noviembre, dictada en el conflicto 19/2012, a este conflicto, y en consecuencia, declarar que las entregas de bienes que GALP ENERGÍA realizó durante los ejercicios 2016, 2017, 2018 y 2019 en el depósito fiscal situado en el Territorio Histórico de Álava, tanto dentro del referido depósito como a la salida del mismo, se entienden localizadas en el depósito fiscal, correspondiendo por tanto a la Diputación Foral de Álava, en los ejercicios 2016, 2017, 2018 y 2019 por el IVA, la proporción de volumen de operaciones correspondiente a dichas entregas.

2º.- Notificar el presente Acuerdo a la Diputación Foral de Álava, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y a GALP ENERGÍA ESPAÑA, S.A.

Fdo.: Violeta Ruiz Almendral.

Fdo.: Sofía Arana Landín.

Fdo.: Javier Muguruza Arrese.