

Resolución: R031/2025

Expediente: E073/2022

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 29 de octubre 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 Bizkaia (en lo sucesivo, DFB) frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo, AEAT), en relación con la competencia para la exacción del Impuesto sobre Sociedades (en lo sucesivo, IS) correspondiente al ejercicio 2018 de SKT OIL, S.L.U. (en lo sucesivo, SKT), con NIF XXXXXXXXX1, que se tramita ante esta Junta Arbitral con número de expediente 73/2022.

I. ANTECEDENTES

1.- SKT es una compañía con domicilio social y fiscal en Getafe (Madrid), sujeta a la normativa del IS de territorio común y a la competencia inspectora de la AEAT, que se dedica al comercio al por mayor de productos petrolíferos.

2.- De cara al desarrollo de dicha actividad, concretamente para almacenar y entregar los productos que comercializa, SKT utiliza distintos depósitos fiscales de hidrocarburos, en los que el producto se encuentra en régimen suspensivo hasta su salida a consumo. Así, previa formalización de los oportunos acuerdos

contractuales, la entidad recibe y almacena el carburante de su propiedad en los referidos depósitos, y lo entrega a sus clientes, tanto dentro de ellos, como en el momento de su salida.

En lo que aquí interesa, en el ejercicio 2018 entre los mencionados depósitos se encontraron los depósitos fiscales de TEPSA (Terminales Portuarias, S.L., CAE número ESXXXXXXXXXX1) y de EXOLUM CORPORATION, S.A. (anteriormente denominada “COMPAÑÍA LOGÍSTICA DE HIDROCARBUROS C.L.H., S.A.”; en adelante EXOLUM; CAE número ESXXXXXXXXXX2), situados en Bizkaia.

SKT, durante el año 2018, tuvo firmados sendos contratos con EXOLUM y TEPSA, por los cuales estas entidades le prestaron servicios de almacenamiento y logística mediante precio.

3.- El volumen de operaciones de SKT superó los 10 millones de euros en 2017, de modo que, en lo que respecta al IS del ejercicio 2018, la entidad tributó en proporción al volumen de las operaciones realizadas en territorio común y forales, atribuyendo un 52,06% a la DFB.

4.- En el ejercicio de la competencia inspectora que tiene sobre la entidad, la AEAT analizó la operativa de SKT, finalizando su comprobación con un informe de 6 de mayo de 2021 sobre ingreso en Administración no competente (AXX-XXXXXXX1), que fue comunicado a la DFB el 15 de junio de 2022, en el marco del intercambio de actas únicas.

En dicho informe, la AEAT determinó que SKT no dispuso en Bizkaia de medios personales y materiales propios para ordenar el almacenamiento y la distribución de los productos que comercializaba, por lo que en Bizkaia 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. De este modo, la AEAT afirmó que la puesta a disposición de los carburantes comercializados por SKT se realizó única y exclusivamente desde dichas oficinas centrales sitas en Madrid, por lo que todas las entregas de bienes que llevó a cabo durante 2018 debían entenderse efectuadas en territorio común, sin que, por lo tanto, le correspondiera ningún porcentaje de su tributación a la DFB.

5.- El 5 de agosto de 2022, la DFB notificó requerimiento de inhibición a la AEAT, al considerar que le correspondía la competencia para la exacción del IS del ejercicio 2018 de SKT en proporción a las entregas que esta realizó durante dicho ejercicio en depósitos fiscales situados en el Territorio Histórico de Bizkaia, tanto dentro de los referidos depósitos como a la salida de los mismos.

6.- La AEAT no contestó al requerimiento de inhibición notificado por la DFB, 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.

7.- El 11 de octubre de 2022 la DFB planteó el conflicto 73/2022, correspondiente al ejercicio 2018, 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 en las Sentencias del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016 y de 31 de enero de 2017, así como en las Resoluciones de esta Junta Arbitral 11/2017, de 21 de junio; 13/2017, de 15 de noviembre; y 35/2022, de 28 de julio.

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 apartado Tres del 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 fuese parte en un conflicto ante la Junta Arbitral prevista en el presente Concierto Económico 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 pendiente de resolución se sustancie mediante la extensión de efectos de la resolución firme.

A estos efectos, la Junta Arbitral deberá trasladar el escrito de solicitud de extensión de efectos de la resolución firme a las demás partes concernidas para que en el plazo común de diez días realicen las alegaciones que correspondan sobre la identidad de razón entre los supuestos, y resolver decidiendo la extensión de efectos de la resolución firme o la continuación del procedimiento arbitral conforme a las reglas generales en el plazo de un mes."

3.- Posición de la Junta Arbitral.

3.1.- El examen de los argumentos que utiliza la AEAT para defender que las entregas de productos petrolíferos realizadas por SKT deben considerarse efectuadas en territorio común, nos lleva a sostener que dichos razonamientos han sido ya, en otros conflictos similares de operadores petrolíferos que proceden del mismo modo que SKT, analizados y reiteradamente desestimados por esta Junta Arbitral y la Junta Arbitral del Convenio Económico, así como por el Tribunal Supremo, si bien es cierto que las sentencias del Tribunal Supremo se refieren únicamente al Convenio Económico con Navarra. No obstante, habremos de llegar a la misma solución a la 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.

3.2.- Las resoluciones de esta Junta Arbitral, respecto de las cuales la DFB solicita la extensión de efectos son la Resolución 11/2017, de 21 de junio, dictada en el expediente acumulado de los conflictos 18/2012 y 27/2014; la 13/2017, de 15 de noviembre, dictada en el conflicto 19/2012; y la 35/2022, de 28 de julio de 2022, dictada en el conflicto 34/2015. 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 26 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.

3.3.- 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. Esta Resolución fue recurrida ante el Tribunal Supremo, que mediante Sentencia de 9 de febrero de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:420), desestimó el recurso, otorgando valor singular 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. Dicho depósito, pese a no ser propiedad del obligado tributario, era fijo y estable, añadiendo por ello la sentencia 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 se pronunció 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 el conflicto 59/2013, localizando en Navarra las entregas de carburante realizadas 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 interpuesto contra la Resolución de la Junta Arbitral de Navarra de 16 de julio de 2015, recaída en el 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”.

3.4.- 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.

En todos los casos, como ha quedado expuesto, las entregas de carburantes se consideraron realizadas en Navarra y el País Vasco, por haberse puesto 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 realizará 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.

3.5.- 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”.

3.6.- Por tanto, y siendo evidente que SKT dispone de instalaciones en Bizkaia (lugares en los 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 y TEPSA en virtud de los contratos suscritos, y que los depósitos fiscales propiedad de EXOLUM y TEPSA disponen del personal necesario para gestionar la distribución de la propia SKT, existe identidad de razón entre el supuesto del expediente y los conflictos finalizados por resoluciones de la Junta Arbitral del País Vasco alegados por la DFB. De este modo, procede la estimación de la pretensión del actor a través del procedimiento de extensión de efectos del artículo 68.Tres del Concierto Económico.

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; 13/2017, de 15 de noviembre; y 35/2022, de 28 de julio de 2022, a este conflicto, y en consecuencia, declarar que las entregas de bienes que SKT OIL, S.L.U., realizó durante el ejercicio 2018 en los depósitos fiscales situados en el Territorio Histórico de Bizkaia, tanto dentro de los referidos depósitos como a la salida de los mismos, se entienden localizadas en los depósitos fiscales, correspondiendo por tanto a la Diputación Foral de Bizkaia en el ejercicio 2018 por el IS la proporción de volumen de operaciones correspondiente a dichas entregas.

2º.- Notificar el presente Acuerdo a la Diputación Foral de Bizkaia, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y a SKT OIL, S.L.U.

Fdo.: Violeta Ruiz Almendral.

Fdo.: Sofía Arana Landín.

Fdo.: Javier Muguruza Arrese.