

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de diciembre de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

Conflicto: 59/2013
Promotor: Comunidad Foral de Navarra
Administraciones en conflicto: Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra
Objeto: IVA. Adquisición de hidrocarburos en territorio navarro
Fecha de la resolución: 9 de septiembre de 2015

RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL

I. ANTECEDENTES

1º El día 11/02/2013 tuvo entrada en la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante la Junta Arbitral), un escrito de la Consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo de la Comunidad Foral de Navarra en el que se solicitó tener por promovido conflicto frente a la Administración tributaria del Estado para resolver la discrepancia surgida respecto de la competencia para recaudar el IVA por determinadas operaciones realizadas por la entidad AAA, S.A., (en adelante, AAA, S.A.). La Consejera solicita de la Junta Arbitral la declaración de la localización en Navarra de las entregas de hidrocarburos que AAA, S.A. pone a disposición de sus clientes usuarios de las estaciones de servicio ubicadas en territorio de Navarra, así como que declare que es correcta la tributación por cifra relativa realizada en 2010 y 2011 por AAA, S.A. por el citado impuesto y la obligación de seguir tributando en las mismas condiciones en 2012.

Junto con el planteamiento del conflicto se presentó un escrito dirigido por AAA, S.A. a la Hacienda Foral de Navarra para comunicar el cambio de su régimen de tributación, un requerimiento de información del organismo autónomo Hacienda Tributaria de Navarra (en adelante, HTN), la contestación a este requerimiento por parte de AAA, S.A., y el requerimiento de inhibición a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT).

Afirma, asimismo, la Consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo del Gobierno de Navarra que, transcurridos 30 días hábiles, el requerimiento citado en último lugar no ha sido atendido por la AEAT.

2º La Administración de la Comunidad Foral de Navarra expone, en el escrito con que se inician estas actuaciones, que, el día 6/8/2012, le fue comunicado por AAA, S.A. que esta entidad pasaba a tributar exclusivamente a territorio común por IVA en virtud de acta de conformidad instruida por la Inspección del Estado. El día 18/10/2012, el Director del Servicio de Tributos Directos y Grandes Empresas se dirigió a AAA, S.A., instándole a seguir efectuando sus declaraciones-liquidaciones con los criterios mantenidos hasta el momento y requiriéndole la presentación de información adicional necesaria para resolver la cuestión planteada. Concretamente, se solicitó al obligado tributario:

- Detalle de la estructura de medios materiales de los que dispone la entidad en territorio navarro.
- Copia del contrato celebrado con las estaciones de servicio propiedad de terceros sitas en Navarra, especificando a quién corresponde la propiedad del carburante vinculado a los surtidores.
- Copia del acta de conformidad número (...), de fecha 18/7/2012.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de diciembre de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

- Descripción de la tipología de clientes que tiene la entidad en Navarra y del modo en que se produce la distribución de los hidrocarburos, mencionando hasta qué momento alcanza la responsabilidad de la solicitante sobre el producto vendido.

El día 14/11/2012, AAA, S.A. contestó el requerimiento, limitándose a aportar copia del acta de conformidad 78176381.

3º En la citada acta de conformidad (...) se hace constar que AAA, S.A. concluye con las estaciones de servicio y con sus clientes sendos contratos-tipo cuyo contenido se resume en el acta.

El contrato suscrito por los clientes se titula "contrato de concesión y uso de medios de pago emitidos y/o gestionados por AAA, S.A. y "tiene por objeto la concesión por parte de esta última de un crédito comercial para el pago, en los establecimientos adheridos, de suministros y servicios a sus clientes, a los que AAA, S.A. cede el uso de los medios de pago".

El contrato con los establecimientos que gestionan el cobro de peajes "tiene por objeto la aceptación por parte del establecimiento adherido de las tarjetas emitidas por AAA, S.A. como medio de pago de los servicios de peaje o cánones correspondientes a los gastos efectuados por el cliente".

En virtud del contrato suscrito con las estaciones de servicio suministradoras de hidrocarburos, "éstas se obligan a realizar entregas de bienes y prestaciones de servicios propios de su actividad (fundamentalmente, venta de combustible) que les sean solicitados por los usuarios de las tarjetas emitidas por AAA, S.A., asumiendo ésta la obligación de pagar el precio correspondiente".

A la vista de los contratos, el actuario decidió modificar la calificación de las operaciones a efectos del IVA, considerándolas prestaciones de servicios financieros en lugar de entregas de bienes. Como consecuencia de ello, se afirma que las operaciones han de entenderse realizadas en las oficinas e instalaciones de AAA, S.A. (todas en territorio común) y no en el lugar de puesta a disposición de los bienes o de radicación de las autopistas, tal como lo ha interpretado el obligado tributario.

El acta se extiende en razones para justificar su calificación. A ellas nos referiremos más adelante. De momento interesa transcribir el modo de actuar de la empresa en Navarra, tal como se describe por el actuario:

"Sirven las precedentes consideraciones para analizar la situación particular existente, según manifestaciones de la sociedad, en las estaciones de BBB, CCC y DDD propiedad de LLL, S.L. con la cual AAA, S.A. ha suscrito diversos contratos (uno para cada estación) para regular la instalación de sus tarjeteros (ordenador aceptador de tarjetas) y utilización de sus surtidores (bomba que extrae el combustible). La peculiaridad es que la bomba se encuentra conectada a un depósito instalado en la estación que es de utilización compartida entre el propietario de la gasolinera y AAA, S.A. al haber suscrito ésta un contrato de arrendamiento sobre el mismo. Tanto LLL, S.L. como AAA, S.A. adquieren combustible a terceros para el referido depósito (mismo tipo de combustible con idénticas propiedades y normalmente mismo proveedor). Ello da lugar a que cuando un cliente de AAA, S.A. quiere repostar combustible introduce su tarjeta personalizada en el tarjetero de AAA, S.A. Posteriormente valida la operación mediante la introducción de su código secreto personalizada y único, y reposta la cantidad deseada de combustible. El consumo realizado queda registrado en el sistema informático de AAA, S.A., transfiriéndose dicha información al ordenador central de AAA, S.A. (mediante una línea ADSL) para su posterior facturación al cliente. Paralelamente, cuando un cliente de LLL, S.L. quiere abastecerse, el funcionamiento es idéntico, con la única diferencia que se utilizan los dispositivos de LLL, S.L. y que el consumo queda reflejado en el sistema informático de éste. Sin embargo, entendemos que el citado arrendamiento no desvirtúa el carácter y naturaleza de las relaciones obligacionales establecidas entre AAA, S.A. y sus clientes transportistas, el examen de las cuales es objeto de las presentes actuaciones, sino que, puede concluirse, que se trata de una relación complementaria o cláusula accesorio a las que normalmente tiene pactadas AAA, S.A.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de diciembre de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

con los titulares de las distintas gasolineras. Esta concreta configuración resulta, en definitiva, indiferente para el cliente transportista, tan es así que en el caso de que el depósito de AAA, S.A. no tuviera el suministro proporcionado por ella, es el propio gasolinero quien se encargará, según los términos del arrendamiento, de procurar el suministro adecuado, sin obviar que el proveedor pueda ser para ambos el mismo."

4º Sin más información que la proporcionada por el acta aportada por AAA, S.A., la HTN formuló requerimiento de inhibición a la AEAT, al amparo del artículo 14.1 del RJA. El requerimiento, según afirma la HTN y ya hemos indicado anteriormente, no fue atendido por la AEAT.

5º En el escrito de interposición del conflicto se contienen, además, los argumentos de la HTN para rebatir los que se contienen en el acta, por los cuales se calificaron las operaciones como prestación de servicios financieros.

Frente a la afirmación de que en el modelo de contrato no aparece de modo expreso la obligación de la entrega de bienes o de la prestación de servicios, la HTN aduce que dicha mención es innecesaria pues se desprende claramente del resto de las cláusulas del contrato.

Frente al hecho de que las prestaciones de los bienes y servicios se materializan sin la presencia ni intervención directa de AAA, S.A., afirma la HTN que no es necesaria para ejecutar el contrato, como tampoco lo es el hecho de que contratos no recojan "en toda su pureza el tipo contractual ideal o teórico que conforma su objeto" (se refiere al contrato de comisión en nombre propio y por cuenta ajena). Nada se dice en el acta -continúa la HTN- sobre otras circunstancias esenciales, como, por ejemplo "si AAA, S.A. puede o no negociar las condiciones de compra de ese combustible, o sobre las posibilidades de fijación por AAA, S.A. de los precios de los carburantes que suministra a sus clientes".

Añade la HTN que este tipo de contratos son usuales y ordinarios en el tráfico mercantil y la propia Dirección General de Tributos ha calificado como entregas de bienes las compras de carburante efectuadas con una tarjeta emitida por una empresa que 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 (consulta vinculante V1947/2010).

Niega la HTN la similitud de este caso con el que fue resuelto por la sentencia de 6/2/2003 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (asunto Lease Holland BV, C-185/01) porque aquella era una compañía dedicada al negocio de leasing de vehículos automóviles y no a la venta de carburantes, por lo que ni adquiriría combustible, ni disponía de surtidores para sus clientes ni depósitos propios arrendados.

Dice, para terminar, que no es coherente aceptar que la venta de carburante es entrega de bienes cuando la empresa opera con medios propios y no cuando la realiza través de un tercero: "Constituye una contradicción que lo que, en un caso puede calificarse como un simple medio de pago... mute repentinamente de naturaleza y de función según el lugar en que se utilice".

6º Con fecha 14/3/2013, el Presidente de la Junta Arbitral acordó tener por planteado y admitir a trámite el conflicto, notificándolo a la AEAT y emplazándola para formular alegaciones y proponer pruebas en el plazo de un mes.

7º El día 17/4/2013 se recibió en la Junta Arbitral el escrito de alegaciones formuladas por la Directora General de la AEAT, con el que aporta la siguiente documentación:

- El acta de conformidad ya citada anteriormente.
- El requerimiento de inhibición de la HTN.
- La notificación de planteamiento del conflicto y la resolución de admisión a trámite.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de diciembre de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

- La sentencia del Tribunal de Justicia en el citado asunto C-185/01.
- La contestación de la Dirección General de Tributos a la consulta vinculante 1947-2010.
- Las instrucciones y formulario para la cumplimentación de consultas.

En este escrito, la AEAT se ratifica el contenido del acta y afirma que las operaciones deben calificarse como prestaciones de servicios de carácter financiero y deben entenderse realizadas, a efectos del Convenio Económico, en el domicilio fiscal de AAA, S.A.

El contrato entre AAA, S.A. y sus clientes es un contrato de concesión de crédito comercial, pues así se califica su denominación y su objeto determinado en la cláusula primera. Aunque la cláusula segunda establece que "el cliente encomienda a AAA, S.A. la actuación como comisionista de compra en nombre propio por cuenta del cliente en las adquisiciones que se realicen con sus medios de pago", no es propiamente una comisión de compra en nombre propio por cuenta ajena. En el contrato de comisión lo relevante es la figura del comisionista, que tiene una posición preponderante por las obligaciones que asume.

En el presente caso -dice la AEAT- el comisionista AAA, S.A. no ejecuta personalmente el encargo ni recibe instrucciones del comitente (el cliente). Los clientes obtienen directamente el suministro de combustible de la estación de servicio sin que intervenga AAA, S.A. En el contrato se habla de las obligaciones de pago entre las partes, pero no se menciona la transmisión de los bienes como elemento relevante.

La AEAT se detiene a glosar la citada sentencia del Tribunal de Justicia y sostener su paralelismo con el caso actual; invoca asimismo la contestación a la consulta 1858/2003 relativa a una entidad que quería comercializar dos productos denominados "cheque lavandería" "cheque gasolina"; y, tras exponer algunas críticas a la tesis de la HTN, termina solicitando que se declare que la actividad comercial de AAA, S.A. en el territorio navarro debe ser calificada como prestación de servicios de carácter financiero a efectos de la exacción del IVA en los ejercicios 2010 y 2011 y debe entenderse producida en territorio común, correspondiendo la tributación en su totalidad a la Administración tributaria del Estado.

8º El día 31/10/2013, el Presidente de la Junta Arbitral ordena notificar a la HTN el escrito de alegaciones y los documentos presentados por la AEAT, declara abierto el período de instrucción durante un máximo de dos meses, designa ponente a don (...) y emplaza a las partes para aportar los medios de prueba que consideren oportunos.

9º El día 20/11/2013 compareció la entidad AAA, S.A., como interesada en el procedimiento, y se le entregó copia de la documentación solicitada.

10º En período de instrucción, el 26/12/2013, se recibió por la Junta Arbitral escrito de aportación de pruebas de la HTN.

En él se da cuenta de un requerimiento dirigido por el Servicio de Tributos Indirectos y Grandes Empresas de la HTN a la mercantil FFF, S.A. (en adelante, FFF, S.A.), para que suministrase datos de ventas de cualesquiera de sus depósitos a la compañía AAA, S.A., durante los años 2010 a 2013, con objeto de comprobar si dicha entidad simplemente presta servicios financieros o realiza operaciones con los productos objeto de su actividad. A partir de los datos que, según afirma, proporcionó la entidad requerida en formato electrónico el día 25/11/2013, la HTN elabora el siguiente cuadro de productos adquiridos por AAA, S.A. con destino en Navarra:

AÑO	PRODUCTO	VENDEDOR	ALMACÉN DE SALIDA	DIRECCIÓN DE DESCARGA	LITROS VENDIDOS
2010	Gasóleo A	RRR	El Calero	XXX	413.243
2010	Gasóleo A	RRR	El Calero	YYY	286.842
2011	Gasóleo A	SSS	Zaragoza	XXX	4.161.229
2011	Gasóleo A	TTT	Navarra	YYY	4.000.579

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de diciembre de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

2012	Gasóleo A	SSS	Zaragoza	XXX	3.846.625
2012	Gasóleo A	TTT	Navarra	YYY	3.810.669
2013	Gasóleo A	SSS	Zaragoza	XXX	2.916.004
2013	Gasóleo A	TTT	Navarra	YYY	2.640.372
2013	Gasóleo A	TTT	Navarra	ZZZ	560.471

Además, aporta una serie de copias de páginas web de la empresa de las que se desprende que AAA, S.A. es distribuidora de carburante para profesionales del transporte y posee una red de estaciones en vehículos pesados, con surtidores de gran caudal, además de prestar otros servicios de carácter financiero diferentes.

Dice, además, la HTN que la mercantil AAA, S.A. “ha privado a esta Administración de los datos requeridos para poder analizar el tratamiento tributario de su actividad”.

11º El día 10/3/2014, el Presidente de la Junta Arbitral acordó poner de manifiesto el expediente a las Administraciones tributarias en conflicto, y a los interesados, emplazando a todos para alegaciones en el plazo de 15 días hábiles.

12º El día 1/4/2014 presentó sus alegaciones el Director General de la AEAT ratificándose en su pretensión. Respecto del cuadro aportado por la HTN en período de instrucción, alega que no se identifican los almacenes de salida ni se detalla su funcionamiento, no se identifica la dirección de descarga ni su naturaleza y titularidad, no se indica el medio de transporte utilizado ni quien lo realiza. La HTN no acompaña ni el requerimiento de información ni la contestación de CLH.

13º A su vez, la HTN presentó su escrito de alegaciones el día 24 de abril de 2014, manifestando que la AEAT “se abstuvo de facilitar cualquier información sobre los elementos del funcionamiento del obligado tributario, además de no contestar al requerimiento que se le dirigió... privando a esta parte y a la Junta Arbitral de la documentación sobre las relaciones contractuales de AAA, S.A. sobre las que se apoyó el acta de conformidad”.

No obstante, la información que ha podido recabar la HTN le permite afirmar que la actividad propia de AAA, S.A. y del grupo en que se integra –uno de los mayores grupos petrolíferos del mundo- es la de comercio al por menor de toda clase de combustibles y esa actividad se desarrolla en la mayoría de los países europeos. “De lo que no existía constancia –dice la HTN- ni declaración formal, al menos hasta la actuación desarrollada por las autoridades tributarias españolas reflejada en el acta de conformidad, es que AAA, S.A. pudiese ser calificada como una mera sociedad financiera, cuya actividad empresarial tuviese por objeto exclusivo el desarrollo y prestación de servicios financieros, si bien circunscritos a un ámbito territorial muy concreto, el de los territorios forales”.

Según la HTN, AAA, S.A. realiza dos tipos de operaciones que denomina “operaciones ordinarias” y “operaciones como comisionista”. La mayor parte de las operaciones realizadas en Navarra son ordinarias y consisten en la adquisición de combustibles que se almacenan en depósitos propios, desde los que se vende al por menor a transportistas. Así sucede en las estaciones de servicio de BBB, CCC y, desde 2013, GGG. En este caso estamos ante venta directa sin intervención de terceros por lo que ninguna duda cabe de que se trata de entregas de bienes y estas operaciones constituyen la mayoría de las ventas realizadas en Navarra y superan los ocho millones de litros de combustible.

En las “operaciones como comisionista”, AAA, S.A. suministra combustible a los transportistas mediante las estaciones adheridas y lo hace en las estaciones de servicio de HHH y de JJJ. Aquí los clientes también utilizan como medio de pago la tarjeta emitida por AAA, S.A., pero siguen siendo operaciones de entrega de bienes porque el combustible que se vende pertenece a AAA, S.A. Con palabras de las HTN, “habida cuenta que AAA, S.A. actúa... como comisionista en nombre propio, es el obligado tributario AAA, S.A. quien adquiere los derechos frente a los terceros con los que contrata la adquisición de carburante, compra a su nombre en ese mismo instante y, en unidad de acto, por mor de la cláusula contractual que a ello le obliga. Y el

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de diciembre de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

carburante se entiende adquirido por el cliente a través del acto de repostaje y transacción electrónica de la operación”.

14º La Junta Arbitral, en su sesión de 9 de octubre de 2014 y al amparo de lo dispuesto por el artículo 18.1 de su Reglamento, acordó recabar nueva información, necesaria para resolver este conflicto y, en ejecución de dicho acuerdo, el Presidente de la Junta Arbitral se dirigió a la AEAT y a la HTN, requiriéndoles la aportación de los documentos que se indican a continuación, previas –en su caso- las actuaciones procedentes para su obtención:

A) A la AEAT:

1. Los documentos solicitados por la HTN a la entidad AAA, S.A. que ésta no aportó cuando se le requirieron, en concreto:

- Detalle de la estructura de medios materiales de los que dispone AAA, S.A. en territorio navarro.
- Copia del contrato celebrado con las estaciones de servicio sitas en Navarra, propiedad de terceros, especificando a quién corresponde la propiedad del carburante vinculado a los surtidores.
- Descripción de la tipología de clientes que tiene la entidad en Navarra y del modo en que se produce la distribución de los hidrocarburos, mencionando hasta qué momento alcanza la responsabilidad de la solicitante sobre el producto vendido.

2. Copia del contrato-tipo que AAA, S.A. suscribe con sus clientes.

3. Volumen de facturación en 2010 y 2011 de las estaciones de servicio propias de AAA, S.A. en BBB y CCC.

4. Facturación de las estaciones de servicio de HHH y de JJJ a AAA, S.A.: concepto y volumen.

B) A la HTN: acreditación de lo indicado en el escrito de proposición de prueba presentado en periodo de instrucción, relativo a los suministros efectuados por FFF, S.A. a AAA, S.A.

15º La HTN de Navarra, mediante escrito de 7 de noviembre de 2014, se dirigió a la Junta Arbitral manifestando que, por carecer de competencia inspectora sobre la entidad FFF, S.A., la solicitud de datos de dicha compañía se dirigió a su representante mediante correo electrónico, cuya copia adjunta, en el que se interesaba la remisión urgente de datos de salidas de carburante de cualquiera de sus depósitos “con destino a Navarra que afecten a un destinatario concreto: AAA, S.A. de los años 2010, 2011, 2012 y 2013”.

Los datos se proporcionaron a la HTN por la entidad requerida el día 25 de noviembre en formato electrónico: hoja Excel anexa con 844 filas y 12 columnas, de la que se deducen los datos contenidos en el cuadro que se incorporó al escrito de proposición de prueba. Esta Junta Arbitral ha constatado que el resumen elaborado por la HTN es fiel reflejo de los datos contenidos en la citada hoja Excel.

16º El día 24 de noviembre de 2014, la AEAT se opuso a la incorporación al expediente de los documentos solicitados por la Junta Arbitral solicitando, en caso de desestimar esta pretensión, que se de trámite de alegaciones sobre ellos.

Mediante Resolución de 9 de diciembre de 2014, el Presidente de la Junta Arbitral decidió desestimar la pretensión principal esgrimida por la AEAT, insistiendo en el requerimiento de la documentación solicitada, y se reservó, para un momento posterior, la conveniencia o necesidad de emplazar a las partes en un nuevo trámite de alegaciones.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de diciembre de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

El día 14 de abril de 2015, no habiéndose cumplimentado el requerimiento de la Junta Arbitral, el Presidente se dirigió a la AEAT insistiendo en el requerimiento de documentación y solicitando, en su defecto, información sobre las causas que estaban impidiendo su aportación.

17º La AEAT atendió el requerimiento y aportó los documentos solicitados, adjuntándolos a su escrito de 23 de abril de 2015, en el que, además, reiteró los argumentos en cuya virtud no deberían ser incorporados al expediente.

Los documentos aportados, que han sido incorporados al expediente, son los siguientes:

1. Sobre los medios materiales de AAA, S.A. en Navarra: Un cuadro resumen, aportado por AAA, S.A. en el procedimiento inspector, de las estaciones de servicio en que opera AAA, S.A. en territorio navarro, bien mediante un contrato de instalación de sus propios dispensadores o bien mediante uno de arrendamiento de industria.

2. Sobre contratos suscritos por AAA, S.A. con estaciones de servicio sitas en Navarra:

- Copia del “contrato de cesión de uso de instalación y colaboración comercial” concluido el 26 de marzo de 2002 con LLL, S.L., sobre instalaciones del Polígono (...) de (...).
- Copia del “contrato de cesión de uso de instalación y colaboración comercial” concluido el 26 de marzo de 2003 con MMM, S.L., sobre instalaciones del Polígono (...) de (...).
- Copia del “contrato de cesión de uso de instalación y colaboración comercial” concluido el 26 de marzo de 2003 con NNN, S.A., sobre instalaciones sitas en las estaciones de servicio de JJJ.

3. Sobre la tipología de clientes de AAA, S.A. en Navarra y el modo de distribución de los hidrocarburos:

- Contestación de AAA, S.A. al requerimiento de información realizado por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes el día 24 de febrero de 2015.
- Documento explicativo del funcionamiento de las entidades LLL, S.L. y AAA, S.A., aportado por AAA, S.A. en el procedimiento inspector.
- Documento explicativo del funcionamiento de la tarjeta entregada a los clientes, aportado por AAA, S.A. en el procedimiento inspector.

4. Sobre contrato de AAA, S.A. con clientes: copia del contrato.

5. Sobre volumen de facturación de las estaciones de servicio de AAA, S.A. en CCC y BBB: contestación de AAA, S.A. al requerimiento de información realizado por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes el día 24 de febrero de 2015.

6. Sobre facturación de las estaciones de HHH y JJJ a AAA, S.A.: contestación de AAA, S.A. al requerimiento de información realizado por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes el día 24 de febrero de 2015.

18º A la vista de la documentación presentada por ambas partes intervinientes en el conflicto, el Presidente de la Junta Arbitral decidió abrir un nuevo plazo de alegaciones, con puesta de manifiesto del expediente, para que las partes y los interesados pudieran manifestar lo que a su derecho conviniese.

19º La Hacienda Tributaria de Navarra presentó ante esta Junta Arbitral un escrito de alegaciones el día 16 de junio de 2015.

II. NORMAS APLICABLES

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de diciembre de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

20º Para la resolución del conflicto se han considerado las siguientes normas, y las demás de general aplicación:

Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre y sus sucesivas modificaciones.

Reglamento de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

III.1. Competencia de la Junta Arbitral y tramitación

21º Esta Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto en virtud de lo dispuesto en el artículo 51.1 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

III.2. Sobre la cuestión de fondo

22º Se discute en el presente conflicto el criterio de atribución de la competencia para aplicar el IVA a las operaciones realizadas por AAA, S.A. en el marco de los contratos formalizados, por un lado, con estaciones de servicio situadas en la Comunidad Foral de Navarra y, por otro, con transportistas que se proveen de carburante en dichas estaciones utilizando como medio de pago una tarjeta emitida por AAA, S.A.

La AEAT considera que se trata de prestaciones de servicios de carácter financiero que deben entenderse realizadas, a efectos del Convenio, en el domicilio fiscal del sujeto pasivo que se encuentra situado en Barcelona, es decir, en territorio común. En su opinión, se trata de servicios financieros porque AAA, S.A. proporciona a sus clientes un medio de pago a crédito que les permite adquirir combustible y utilizar autopistas de peaje. AAA, S.A. paga a los proveedores (estaciones de servicio y autopistas de peaje) y cobra a los transportistas los bienes y servicios que estos adquieren de los primeros. Deducen la AEAT esta conclusión del título del contrato “que se define como de concesión y uso de medios de pago” y de su objeto que consiste en que “AAA, S.A. concede un crédito comercial para el pago en los establecimientos adheridos de suministros y servicios a los clientes” (página 8 del acta de conformidad suscrita por AAA, S.A. y la Inspección de Hacienda del Estado el 18/7/2012).

La HTN, por su parte, se opone a la pretensión de la AEAT y califica las operaciones como entregas de bienes (carburante) a los transportistas que repostan en las estaciones de servicio y, por tanto, resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 33.6.A).4º del Convenio Económico, que considera realizado el hecho imponible en el territorio donde los bienes se pongan a disposición del adquirente, es decir, en el lugar donde radican las estaciones de servicio.

23º La respuesta que debe darse para dirimir la controversia que en este conflicto se ha planteado depende, por tanto, de la naturaleza jurídica de la relación entablada entre AAA, S.A. y los titulares o gestores de las estaciones de servicio donde se sirve el carburante a los transportistas, así como de la relación jurídica existente entre estos últimos y AAA, S.A. Para ello, nada mejor que analizar el contenido de los contratos suscritos por AAA, S.A. con las estaciones de servicio y con los transportistas.

24º El contrato celebrado entre AAA, S.A. y LLL, S.L., el día 26 de marzo de 2002, referido al suministro de carburante en la estación de servicio sita en el Polígono (...) de (...), la primera manifestó estar interesada en obtener “la cesión de uso” de algunas instalaciones de dicha estación de servicio para “instalar el sistema automático electrónico 24H/24 y 7 días/7 que permite el aprovisionamiento de carburantes mediante la utilización de la tarjeta AAA”. El contrato tiene por objeto la cesión de uso, entre otros, de un tanque con capacidad de un mínimo de 50.000 litros de carburante, un surtidor con la identificación corporativa de AAA, S.A. Según la

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de diciembre de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

cláusula 1.8 del contrato, AAA, S.A. “obtendrá el suministro de carburante preciso para el tanque del suministrador de su elección” y LLL, S.L. debe permitir el acceso de los proveedores o suministradores de AAA, S.A. a la estación de servicio, en las mismas condiciones que lo haga con los suyos. Parece indiscutible, por tanto, que el carburante pertenece a AAA, S.A. y la consecuencia evidente es que entre AAA, S.A. y los transportistas que repostan en las instalaciones cedidas por LLL, S.L. a AAA, S.A. se produce una entrega de bienes que constituye hecho imponible del IVA (transmisión del poder de disposición de bienes corporales), sobre el que la HTN ostenta la titularidad competencial que le atribuye el artículo 33.6.A).4º del Convenio Económico sobre las entregas bienes muebles corporales, cuando se realice desde territorio navarro la puesta a disposición del adquirente.

25º Mediante otro contrato suscrito en (...) el día 26 de marzo de 2001, MMM, S.L., cedió a AAA, S.A. el uso de una parte de las instalaciones de la estación de servicio situada en el Polígono (...) de (...), en condiciones similares a las pactadas con LLL, S.L. La conclusión sobre la naturaleza de la relación entablada entre AAA, S.A. y los transportistas que vienen adquiriendo el combustible en estas instalaciones debe ser, por tanto, la misma que hemos alcanzado respecto de las ventas de carburante en el Polígono (...) de (...).AAA, S.A. vende el combustible a los transportistas y realiza un hecho imponible del IVA cuya exacción corresponde a la HTN, en virtud de lo dispuesto por el artículo 33.6.A).4º del Convenio Económico.

26º Otro contrato, fechado el 1 de marzo de 2007 y también aportado por la AEAT a este procedimiento atendiendo al requerimiento formulado por la Junta Arbitral, establece los derechos y obligaciones pactados entre las entidades AAA, S.A. y NNN, S.A. (en adelante, NNN, S.A.), sobre las instalaciones y operaciones realizadas en las estaciones de servicio, propiedad de esta última entidad, situadas en JJJ y en KKK.

En este contrato, AAA, S.A. manifiesta ser una sociedad dedicada a la venta y comercialización de gasóleos y otros derivados del petróleo por medio de sistemas de gestión automática electrónica que permiten el aprovisionamiento de carburantes mediante tarjeta expedida por ella misma, y que está interesada en instalar surtidores en las citadas estaciones de servicio. En este caso, NNN, S.A. realizará y será titular de las instalaciones y AAA, S.A. comprará a NNN, S.A. el carburante que se suministre a los transportistas titulares y usuarios de la tarjeta AAA.

Según el texto de este contrato los derechos y obligaciones asumidos por las partes son, a primera vista, más amplios que la simple financiación de la compra del carburante adquirido por los transportistas titulares de la tarjeta AAA. En la cláusula 1.1 se menciona la cesión de uso en exclusiva de los surtidores que NNN, S.A. debe poner a su disposición (cláusula 3.1). Según el contrato, AAA, S.A. adquiere a NNN, S.A. el carburante que requieran los transportistas en cada momento (cláusula 3.1) y como contraprestación de la cesión del uso de instalaciones y de la compra de carburante abona a NNN, S.A. las cantidades pactadas en función de los litros suministrados a los clientes usuarios de la tarjeta AAA (cláusulas 4.1.1. y 4.1.4). NNN, S.A. se obliga permitir el acceso a las instalaciones de los usuarios de la tarjeta AAA y a tener a su disposición y suministrarles el carburante que requieran (cláusulas 5.1.2 y 5.1.3), comunicar a AAA, S.A. con un mes de antelación la realización de obras que dificulten el acceso de vehículos a las instalaciones cedidas (cláusula 5.1.7), cuidar y vigilar diligentemente el material perteneciente a AAA, S.A. que se encuentra en las estaciones de servicio (cláusula 5.1.10), asegurar la calidad del carburante suministrado (cláusula 5.1.12); facilitar a la empresa designada por AAA, S.A. el acceso con el fin de realizar la instalación de líneas RSDI necesarias para el funcionamiento del Automat (cláusula 5.1.13) para la aceptación de tarjetas que AAA, S.A. se obliga a instalar (cláusula 6.1.1) y a conservar (cláusula 6.1.2). AAA, S.A. se obliga asimismo a contar con todos los permisos y licencias necesarios para vender carburante a los usuarios de las tarjetas.

Este contrato difiere de los anteriores en que AAA, S.A. no adquiere el combustible de terceros proveedores ni es propietaria del mismo hasta el momento en que es suministrado a los transportistas titulares de la tarjeta. Es en ese mismo momento cuando AAA, S.A. dice adquirir a NNN, S.A. el carburante y venderlo al transportista. Esta es una diferencia importante que permite pensar en la posibilidad de que nos encontremos ante un contrato simulado de compra y simultánea venta de carburante por parte de AAA, S.A., de forma tal que la verdadera realidad

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de diciembre de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

subyacente fuese la de una operación de financiación del gasóleo vendido por NNN, S.A. a los transportistas.

El hecho de que el combustible suministrado a los usuarios de la tarjeta no pertenezca a AAA, S.A. hasta –según el contrato- el mismo momento del suministro, es un dato del que podría derivarse la conclusión de que no hay más que una entrega de bienes, la que realiza el titular de la estación de servicio al usuario que adquiere el combustible. Siendo el hecho imponible del IVA la entrega de bienes, definida por la ley como “transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales”, podría decirse, a primera vista, que no hay más que una entrega pues si nos atenemos estrictamente a la materialidad los hechos es el titular de la estación de servicio o sus empleados quienes ponen el carburante, del que es propietario dicho titular, a disposición del transportista.

Sin embargo, el razonamiento jurídico no puede terminar aquí, dado que el concepto legal de entrega o puesta a disposición no se identifica con la materialidad del hecho de la entrega. Si así fuera, podría afirmarse que no es el titular de la estación de servicio quien la realiza, sino el empleado que manipula la bomba de suministro o incluso el propio adquirente si se opera mediante autoservicio. Obviamente, la entrega o puesta a disposición en sentido jurídico no es equiparable al hecho físico o material de trasladar el producto desde los tanques de la estación de servicio a los depósitos de los vehículos del adquirente.

La duda que en este caso se plantea consiste en que AAA, S.A. no interviene por sí misma en la operación material de la entrega y no es dueña del carburante antes de que se realice la operación de venta. ¿Puede aceptarse que, como dice el contrato, AAA, S.A. adquiere el carburante en unidad de acto con la adquisición del transportista mediante una relación jurídica que sólo idealmente puede separarse de esta última?

El Derecho admite este tipo de disecciones ideales que permiten la coexistencia de una realidad jurídica (v.gr. la entrega la realiza el titular de la estación de servicio) con una realidad material distinta (la entrega la realiza el empleado). La cuestión no puede resolverse, por tanto, atendiendo simplemente a la estructura material de la acción, sino a las relaciones jurídicas que a partir de esos hechos materiales se entablan entre los sujetos que intervienen en ella. En otras palabras, son los derechos y obligaciones asumidos por las partes los que nos permitirán afirmar si el acto unitario material de la entrega encierra, desde el punto de vista jurídico, una doble entrega de bienes, una doble puesta a disposición, en virtud de la cual AAA, S.A. adquiere previamente el combustible que en el mismo acto es transferido al consumidor.

Si jurídicamente no se produjera esa doble entrega podría afirmarse que AAA, S.A. presta al titular de la tarjeta un servicio de financiación. En efecto, el servicio financiero que subyace en el uso de la tarjeta consiste en una relación compleja entre tres sujetos, en virtud de la cual el emisor de la tarjeta se obliga, por un lado, a pagar al titular de la estación de servicio el crédito que éste concede su cliente (del emisor) y, por otro lado, entrega al adquirente del carburante un distintivo que lo identifica ante el titular de la estación de servicio como cliente del emisor y acreditado ante él. El emisor de la tarjeta, si de una operación financiera se tratase, no asumiría ninguna obligación ni ningún derecho relativo al producto o servicio que el dueño del producto vendido entrega al acreditado.

En cambio, si AAA, S.A. adquiriese el carburante mediante una entrega idealmente disgregable de la entrega al consumidor, el titular de la estación de servicio asumiría frente al AAA, S.A. la responsabilidad por los vicios de la cosa entregada así como los riesgos que le afecten; a su vez, AAA, S.A. sería responsable ante el transportista de los citados vicios y le transmitiría los riesgos de la cosa en el acto de la entrega. Siendo ambas entregas simultáneas, el riesgo se trasladaría en unidad de acto del titular de la estación de servicio a AAA, S.A. y de ésta al transportista, es decir, AAA, S.A. no asumiría realmente los riesgos de la cosa. La cuestión, por tanto, se centra en la responsabilidad por los vicios de la cosa.

Por otra parte, si AAA, S.A. adquiriese el carburante, ella misma intervendría en la determinación del precio del producto adquirido y estaría obligada a pagarlo en los términos y condiciones pactados con el titular de la estación de servicio. En cambio, en una operación financiera,

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de diciembre de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

la obligación de AAA, S.A. consistiría en satisfacer el crédito concedido por el titular de la estación de servicio al cliente, con los intereses o descuento financiero que, en su caso, se pactasen entre AAA, S.A. y el titular de la estación de servicio. A su vez, en caso de doble entrega, el precio por el que se vende al transportista lo fijaría AAA, S.A. (partimos de la base de que el precio del carburante no se negocia, sino que lo fija el vendedor en un contrato de adhesión), mientras que, si se tratase de una operación financiera, el precio sería el fijado por el titular de la estación de servicio.

Establecidos los criterios que jurídicamente han de ser tenidos en cuenta para resolver la cuestión que nos ocupa, no queda más tarea que la de contrastarlos con las circunstancias y hechos concurrentes en el caso. Partimos de la base de que las partes han establecido en el contrato que AAA, S.A. “procederá a la compra en exclusiva a la cedente (estación de servicio) del carburante que suministre a los titulares de la tarjeta AAA mediante el uso de la misma”, pero afirmamos asimismo que este dato no es por sí solo suficiente para obtener una conclusión definitiva sobre la naturaleza del contrato, pues, en virtud del principio de irrelevancia del nomen iuris, “los contratos son lo que son y no lo que las partes dicen que son”.

Pues bien, la cláusula 3.1 del contrato dice que “la cedente pondrá a disposición de AAA, S.A. el uso de los surtidores que se instalarán en las Estaciones de Servicio a los efectos de proceder a la instalación de los equipos necesarios «Automats» en el surtidor de cada estación de servicio”. Esos surtidores son de uso exclusivo de AAA, S.A. (cláusula 4.1.1), lo que permite discriminar y diferenciar las ventas de carburante suministrado a los clientes de AAA, S.A. de las que realiza la propia estación de servicio a no usuarios de la tarjeta. Esto es un indicio que inclina la balanza a favor de la doble entrega, puesto que el titular de la estación de servicio actúa frente al adquirente del producto de forma sensiblemente diferenciada respecto a las ventas que efectúa a sus clientes ordinarios y facilita, por tanto, la calificación autónoma de la operación y la discriminación de las responsabilidades sobre el producto. En un contrato de financiación, el empresario vende su producto sin distintivo alguno que identifique al financiador y sin establecer diferencias según el medio de pago elegido por cada cliente.

En relación con el precio pagado por AAA, S.A. al titular de la estación de servicio, el contrato entre ambos establece dos conceptos o contraprestaciones: 1) Por un lado, se satisface una cantidad por la cesión del uso en exclusiva de los surtidores así como de la autorización de la instalación de los “Automats” y del servicio que se presta a los titulares de la tarjeta en la estación de servicio (cláusula 4.1.1). Por otra parte, AAA, S.A. abona el precio del carburante del que AAA, S.A. “se suministra en exclusiva de la Cedente”, es decir, de la estación de servicio (cláusula 4.1.4).

El precio por el uso de las instalaciones consiste en una cantidad fija por cada metro cúbico de carburante suministrado, determinada mediante una tarifa o escala decreciente en función del volumen de suministros realizados durante un mes natural. Esta cláusula también marca diferencias entre este contrato y el que sería estrictamente un servicio de financiación, puesto que, si de un servicio de este tipo se tratase, no sería necesario abonar a la empresa ninguna cantidad por uso de instalaciones: el servicio financiero consistiría solamente en la concesión de crédito al adquirente final del carburante y la contraprestación no se pagaría por la entidad financiera, sino que se cobraría por AAA, S.A. a la empresa o al adquirente acreditado mediante una comisión o descuento sobre el precio del carburante vendido.

La segunda contraprestación que AAA, S.A. se compromete a satisfacer a la empresa de la estación de servicio es el precio del carburante adquirido. Como hemos dicho, en un contrato de financiación lo normal sería el pago del precio aplicado al cliente con un descuento, siendo la diferencia entre el precio aplicado al cliente y el pagado por AAA, S.A. el margen bruto de beneficio por el servicio financiero prestado.

En nuestro caso, el precio que AAA, S.A. se compromete a pagar es el resultante de la suma de los siguientes conceptos:

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de diciembre de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

1. La media decenal de las cotizaciones Platt's (sic) Europeanmarketscan Hight (sic) Quotations for Diesel ppm CIF NWE (del día 1 al día 10, del 11 al 20, del 21 al 30-31) en euros por metro cúbico.
2. La prima de posicionamiento más el coste del transporte, cuyo importe queda determinado en el contrato en una cantidad por metro cúbico, si bien esa cifra habrá de ser renegociada si durante la vigencia del contrato los costes citados sufriesen una variación que comprometiera la viabilidad económica del acuerdo.

Al precio así determinado se añaden los impuestos correspondientes y el titular de la estación de servicio "deberá emitir a AAA, S.A. una factura mensual de carburante, con tres líneas detalladas de los consumos realizados cada diez (10) días y el precio resultante de la media del Platt's (sic) correspondiente al mismo periodo, más la prima de posicionamiento y el coste del transporte".

Esto quiere decir que la diferencia entre el precio del carburante pagado por AAA, S.A. y el que AAA, S.A. cobra al cliente (que se supone es el precio del carburante que se le suministra en la estación de servicio) no está condicionada por el precio del dinero en el mercado financiero, sino por la diferencia entre la media durante diez días del precio diario de referencia internacional del carburante en el mercado europeo publicado por la revista Platts ("Platts European Marketscan Height Quotations) y el precio que paga a AAA, S.A. el transportista adquirente del combustible. En definitiva, AAA, S.A. paga el precio de referencia del mercado mayorista y cobra al cliente el precio de venta minorista al consumidor. Estamos, por tanto, ante un contrato que tiene mucha más proximidad con un contrato de compraventa de carburante que con una prestación de servicios financieros.

Si a todo ello añadimos el extenso detalle de obligaciones que las partes asumen en las cláusulas 5 y 6 del contrato, nuestra conclusión no puede ser otra que la de encontrarnos ante una doble venta de carburante (la de la estación de servicio a AAA, S.A. y la de AAA, S.A. al titular de la tarjeta), claramente diferente de un servicio de financiación de una supuesta operación de venta de la estación de servicio al transportista.

Así pues, visto el conjunto de las obligaciones y derechos nacidos del contrato y situados todos ellos en el contexto del objeto y del modus operandi de AAA, S.A. en otras estaciones de servicio, no hay razón para concluir que nos encontramos ante una simulación contractual que, bajo la apariencia de una compra y simultánea venta de carburante, esté ocultando una simple operación financiera. Desde el punto de vista jurídico, la relación entre el titular de la estación de servicio y AAA, S.A. es una relación compleja de cesión de uso de instalaciones y compraventa de carburante.

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

Por las mismas razones expuestas anteriormente, no hay elementos o circunstancias que permitan afirmar que nos encontramos ante una simulación contractual que, bajo la apariencia de una operación simultánea de compra y reventa, oculte una simple operación financiera. Estamos, por tanto, ante una entrega de carburante de AAA, S.A. a sus clientes transportistas, usuarios de la tarjeta que esta entidad emite.

28º En fin, atendiendo al requerimiento acordado por esta Junta Arbitral, la entidad AAA, S.A. ha manifestado asimismo que "dispone de todas las autorizaciones necesarias para poder distribuir carburante en aquellas estaciones de servicio en las cuales el carburante es de su propiedad".

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de diciembre de 2016, que se incluye tras el texto de esta Resolución

29º En cuanto a la pretensión de la HTN de que se declare que es correcta la tributación por cifra relativa realizada en 2010 y 2011 por AAA, S.A. por el citado impuesto y la obligación de seguir tributando las mismas condiciones en 2012, hemos de señalar que esta Junta Arbitral no dispone de información ni de datos suficientes para realizar el cálculo de la proporción en que AAA, S.A. debe contribuir a la Comunidad Foral de Navarra, sino que ha de aceptarse, en principio, la proporción contenida en la autoliquidación de AAA, S.A. y han de ser las partes quienes, respetando lo acordado en esta resolución, en su caso –previas las averiguaciones oportunas en el correspondiente procedimiento de comprobación–, confirmen o rectifiquen el porcentaje señalado por el obligado tributario.

ACUERDO

A la vista de todo lo expuesto, la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, declara que corresponde a la Comunidad Foral de Navarra la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava las entregas de carburante realizadas a los transportistas usuarios de la tarjeta emitida por AAA, S.A..

FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL ACUERDO

Dado que del expediente se deduce que, en los años 2010 y 2011, AAA, S.A. ha ingresado en la HTN el IVA correspondiente a las operaciones realizadas en territorio navarro y que la HTN no ha reintegrado estas cantidades a la AEAT, esta resolución se entiende cumplida respecto a dichas operaciones.

En cuanto a los años 2012 y siguientes, en caso de que AAA, S.A. haya seguido operando del mismo modo y haya ingresado en la AEAT la deuda tributaria devengada por el Impuesto sobre el Valor Añadido por las entregas de carburante realizadas por AAA, S.A. en territorio navarro, la AEAT debe proceder a calcular la proporción del impuesto correspondiente a la HTN y abonar a esta última la cantidad resultante.

EFFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente acuerdo causa estado en vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra él se puede interponer recurso contencioso-administrativo en única instancia ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de su notificación.

Pamplona, a 9 de septiembre de 2015.

Esta Sentencia confirma la Resolución de 9 de septiembre de 2015 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 59/2013

TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN SEGUNDA
Sentencia nº 2595/2016

En Madrid, a 13 de diciembre de 2016.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso-administrativo directo nº 37/2016, interpuesto por La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, contra resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, de 9 de septiembre de 2015, conflicto 59/13, sobre Tributación por Impuesto sobre el Valor Añadido en la adquisición de hidrocarburos en territorio navarro por clientes de AAA, S.A.

Ha sido parte recurrida la Comunidad Foral de Navarra, representada por el procurador D. (...), bajo la dirección letrada de D. (...), letrado de sus servicios jurídicos.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. (...).

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El Sr. Abogado del Estado, en nombre y representación de la Administración General del Estado, con fecha 13 de enero de 2016, interpuso recurso contencioso-administrativo contra resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, de 9 de septiembre de 2015, conflicto 59/13, sobre Tributación por Impuesto sobre el Valor Añadido en la adquisición de hidrocarburos en territorio navarro por clientes de AAA, S.A. Recibido el expediente administrativo y los justificantes de los emplazamientos practicados a terceros interesados, por diligencia de ordenación de fecha 29 de febrero de 2016, se otorgó al mismo el plazo de veinte días para la formalización de la demanda. Trámite que fue evacuado mediante escrito presentado con fecha 29 de marzo de 2016, en el que suplicaba a la Sala «dicte sentencia anulando la resolución impugnada y declarando que corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava las entregas de carburante realizadas a los transportistas usuarios de la tarjeta emitida por AAA, S.A.».

SEGUNDO.- Por Diligencia de Ordenación de fecha 31 de marzo de 2016, se tuvo por formalizada la demanda, dándose traslado de la misma, con entrega del expediente administrativo a la Comunidad Foral de Navarra, representada por el procurador D. (...), parte recurrida, para que la contestara en el plazo de veinte días. Trámite que fue cumplimentado mediante escrito de fecha 29 de abril de 2016, con la súplica a la Sala «dicte sentencia por la que desestime íntegramente el recurso interpuesto, por adecuarse al ordenamiento jurídico el acto impugnado».

TERCERO.- No habiéndose solicitado el recibimiento del pleito a prueba y, no estimándose necesaria la celebración de vista pública, la Sala, por Diligencia de Ordenación de fecha 5 de mayo de 2016, concedió a la representación procesal de la parte recurrente el término de diez días para la presentación de escrito de conclusiones. Trámite que fue cumplimentado mediante escrito presentado con fecha 19 de mayo de 2016, en el que suplicaba a la Sala «tenga por evacuado el trámite de conclusiones, y continúe el recurso hasta dictar sentencia de conformidad con el suplico de nuestra demanda».

Esta Sentencia confirma la Resolución de 9 de septiembre de 2015 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 59/2013

Asimismo, por Diligencia de Ordenación de fecha 20 de mayo de 2016, se dio traslado, por igual plazo de diez días, a la representación procesal de la parte recurrida, para que evacuara el referido trámite de conclusiones. Trámite que fue cumplimentado mediante escrito presentado con fecha 31 de mayo de 2016, en el que suplicaba a la Sala «dicte sentencia por la que desestime íntegramente el recurso interpuesto, por adecuarse el ordenamiento jurídico al acto impugnado».

CUARTO.- Por providencia de fecha 28 de junio de 2016, se señaló para votación y fallo el día 29 de noviembre de 2016, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

QUINTO.- Con fecha 5 de diciembre de 2016, la presente sentencia pasa a la firma de los Excmos. Señores que conforman la Sección Segunda.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del recurso contencioso administrativo.*

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la resolución de la Junta Arbitral del Convenio económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, de fecha 9 de septiembre de 2015, recaída en conflicto positivo de competencia número 59, en relación con la tributación de la entidad AAA, S.A., en la que se declara que corresponde a la Comunidad Foral de Navarra la exacción del IVA que grava las entregas de carburante realizadas a los transportistas usuarios de la tarjeta emitida por la citada entidad.

No estando conforme con el mismo la AEAT, el Sr. Abogado del Estado interpone recurso contencioso administrativo contra la anterior resolución.

SEGUNDO.- *Cuestiones sobre las que versó el conflicto: delimitación del debate y alcance del pronunciamiento judicial.*

Dado el contenido de la resolución recurrida y los términos en los que se formula la demanda, a la que se opone la parte demanda que denuncia disfunciones en el planteamiento que se hace por la AEAT, se hace necesario centrar el objeto del debate y acotar el pronunciamiento que ha de hacerse en el presente recurso.

La discrepancia competencial entre la Consejería de Economía, Hacienda, Industria y Empleo de la Comunidad Foral de Navarra y la AEAT se centró en determinar a cuál le corresponde recaudar el IVA por determinadas operaciones realizadas por la entidad AAA, S.A. Básicamente las posturas enfrentadas fueron la defendida por la AEAT, al considerar que se trata de prestaciones de servicio de carácter financiero, y la de la Hacienda Navarra, que entiende que se trata de operaciones de entrega de hidrocarburos efectuadas por el obligado tributario a sus clientes.

La postura de la AEAT se deriva del acta de conformidad levantada a la entidad referida, ejercicios 2010 y 2011, en fecha 18 de julio de 2012, de la que concluye, que se trata de prestaciones de servicios de carácter financiero, en tanto que se titula el contrato como concesión de un crédito comercial en la medida en que la entidad facilita a los clientes un medio de pago a crédito, que le permite, principalmente, adquirir combustible y utilizar autopista de peaje, pagando AAA, S.A. a los establecimientos adheridos el precio de los bienes y servicios adquiridos por sus clientes, y cobrando a estos dicho precio con posterioridad; el que en la cláusula segunda del contrato se hable de que «el cliente encomienda a AAA, S.A. la actuación como comisionista de compra en nombre propio y por cuenta del cliente en las adquisiciones que se realicen con sus medios de pago», no es correcto, en tanto que ejecutan el encargo por sí, sin que existan instrucciones del comitente al comisionista, ni intervenga AAA, S.A. en el suministro, destacándose en el contrato las obligaciones de pago de las partes y no se mencionan las transmisiones de bienes. Empleando otra línea argumental derivada de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de febrero de 2013, Asunto C-185/2001, Auto Lease Holland, BV. Lo que le lleva a concluir que se trata de servicios de carácter financiero, que deben en-

Esta Sentencia confirma la Resolución de 9 de septiembre de 2015 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 59/2013

tenderse realizadas a efectos del Convenio en el domicilio fiscal del sujeto pasivo situado en territorio común.

La Junta Arbitral centra la cuestión a dilucidar señalando que se trata de la atribución de competencia para aplicar el IVA en las operaciones realizadas por AAA, S.A. enmarcadas, por un lado, por los contratos con las estaciones de servicios radicadas en Navarra y por otro con los transportistas que se proveen de carburante en dichas estaciones utilizando como medio de pago una tarjeta emitida por AAA, S.A.; y considera que lo relevante es determinar la naturaleza jurídica de la relación entre AAA, S.A. y los titulares o gestores de las estaciones de servicio donde se sirve el carburante a los transportistas, y la relación existente entre estos y AAA, S.A. Al efecto distingue, distinción que debe acentuarse por lo que más tarde se dirá, dos tipos de contratos referidos al suministro de carburante, cada uno vigente en algunas de las estaciones sitas en Navarra:

1. El suscrito entre AAA, S.A. y LLL, S.L., por el cual esta le cede a AAA, S.A. algunas instalaciones para "instalar el sistema automático 24H/24 y 7días/7", que permite el aprovisionamiento de carburante mediante la tarjeta de AAA, S.A., y en el que se cede un tanque para carburante, que es adquirido por AAA, S.A., y un surtidor, resultando indiscutible que el carburante pertenece a AAA, S.A. Y los transportistas repostan en dichas instalaciones cedidas, produciéndose una entrega de bienes que constituye el hecho imponible del IVA, transmisión del poder de disposición de bienes corporales, de lo que resulta que la Hacienda de Navarra ostenta la titularidad competencial, arto 33.6.A) 4º del Convenio Económico, al efectuarse desde territorio navarro la puesta a disposición.

2. El suscrito entre AAA, S.A. y NNN, S.A., en el cual esta realizará y será titular de las instalaciones y AAA, S.A. compra a esta el carburante que se suministre a los transportistas y usuarios de la tarjeta AAA; en este contrato cabe distinguir que NNN, S.A. cede el uso en exclusiva de sus surtidores que debe poner a disposición de AAA, S.A., adquiriendo esta el carburante a NNN, S.A. que requieran los transportistas en cada momento, y como contrapartida de la cesión de uso de las instalaciones y compra de carburante, AAA, S.A. le abona las cantidades pactadas en función de los litros suministrados a los clientes usuarios de la tarjeta AAA, S.A.; entre las condiciones pactadas se prevé el permitir el libre acceso a las instalaciones de los usuarios tarjetas AAA y a tener a su disposición y suministrarle el carburante que requieran y facilitar la instalación y mantenimiento de los elementos necesarios para la utilización de las citadas tarjetas, comprometiéndose AAA, S.A. a contar con todos los permisos y licencias necesarios para vender carburante a los usuarios.

La resolución de la Junta Arbitral, obvia, por no ser objeto de debate, la cuestión atinente a los peajes de autopista; y respecto del suministro de carburante, como se ha dicho mientras que respecto del primer tipo de contrato no le surge duda alguna que estamos ante un supuesto de entrega de bienes, lo que conlleva la atribución de la competencia a la Comunidad Foral de Navarra, en cambio todo el análisis y esfuerzo argumental lo vuelca en el segundo tipo de contrato, que es realmente en el que se centra la disputa.

Pues bien, centrado el análisis en este segundo tipo de contrato, considera la Junta Arbitral que debe valorarse si se produce una doble entrega, pues de lo contrario cabría afirmar que AAA, S.A. presta al titular de la tarjeta un servicio de financiación. Centrando el punto de inflexión en la responsabilidad por los vicios de la cosa. Se parte de la base de que AAA, S.A. compra en exclusiva el carburante que NNN, S.A. suministra a los titulares de la tarjeta AAA mediante su uso; NNN, S.A. pone a disposición de AAA, S.A. los surtidores para que se instale los equipos para el uso de la tarjeta, con lo que se distingue el carburante suministrado a titulares de la tarjeta AAA del resto de clientes, lo que lo diferencia de un contrato de financiación, en el que el empresario vende su producto sin distintivo alguno que identifique al financiador y sin establecer diferencias según el medio de pago; AAA, S.A. abona a NNN, S.A. dos contraprestaciones distintas, una por la cesión exclusiva de los surtidores y demás instalaciones y servicios que se prestan a los clientes titulares de la tarjeta AAA, Y por otro se abona el precio del carburante del que AAA, S.A. se suministra en exclusiva de la estación de servicio, sin embargo en un servicio de financiación no sería necesario abonar a la empresa por el uso de sus instalaciones, sino que el servicio de financiación se limitaría a la concesión de un crédito al adquirente final

Esta Sentencia confirma la Resolución de 9 de septiembre de 2015 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 59/2013

del carburante y la contraprestación no se pagaría por la entidad financiera sino que se cobraría por AAA, S.A. a la empresa o al adquirente mediante una comisión o descuento sobre el precio del carburante vendido; además, conforme a la fórmula pactada, el precio del carburante cobrado a los titulares de la tarjeta no está condicionado por el precio del dinero en el mercado financiero, sino por la diferencia entre el precio del mercado mayorista y el cobrado en el mercado minorista al consumidor, lo que le aproxima a un contrato de compra de carburante más que a un contrato de prestación de servicios financieros; todo lo cual, atendiendo al conjunto de cláusulas del contrato le lleva a la Junta Arbitral a entender que se está claramente ante una doble venta de carburante, esto es, ante la entrega de carburante de AAA, S.A. a sus clientes transportistas usuarios de la tarjeta que emite la entidad, diferente de un servicio de financiación de una supuesta operación de venta de la estación de servicio al transportista.

A pesar de los términos en los que se pronunció la Junta Arbitral, y las delimitaciones contenidas en la resolución sobre las diversas cuestiones en conflicto, y en especial sobre los dos tipos de contrato sobre suministro de carburante, es de hacer notar que en su demanda el Sr. Abogado del Estado sigue la línea argumental de la AEAT en sus alegaciones de fecha 17 de abril de 2013 realizadas en el conflicto suscitado, sin ofrecer distinción alguna e insistiendo, sin entrar sobre cada uno de los contratos y su concretos contenidos, en que nos encontramos ante una prestación de servicios financieros, sin embargo en su exposición se limita a oponerse a la conclusión que llegó la Junta Arbitral respecto de segundo de los contratos, de suerte que habrá de convenirse que respecto del primero, esto es los suscritos entre AAA, S.A. y LLL, S.L., no extiende la controversia y acepta el resultado al que llegó la Junta Arbitral, pues otra cosa no se desprende cuando al describir la realidad material de la operación, habla y analiza en exclusividad el segundo de los contratos, el suscrito entre AAA, S.A. y NNN, S.A., como resulta de los términos en los que se pronuncia el Sr. Abogado del Estado en su demanda, «se debe destacar que tanto HTN como la Junta Arbitral de Navarra llegan a la consideración de que existe una doble entrega de bienes que se produce de manera simultánea, en un único momento temporal. Esto se contradice con la realidad material ya que el carburante sale del depósito de la gasolinera hasta el depósito del vehículo y, en medio se considera que mientras el líquido fluye, AAA, S.A. adquiere la propiedad del mismo, en ese preciso y único instante. (...). La Junta Arbitral en su fundamento 26º establece que hay una doble entrega de bienes basándose únicamente en dos elementos: responsabilidad de los vicio y determinación del precio». Ya en su escrito de conclusiones la parte demandante manifiesta que la demanda se centra en las operaciones que han llevado a la Junta Arbitral a afirmar que existe una doble entrega de carburante de manera simultánea. Por todo ello, no cabe duda que el Sr. Abogado del Estado restringe su oposición al segundo tipo de contrato, y tácita, pero concluyentemente al no oponer nada respecto del primer tipo de contrato, acota su demanda a aquel.

Así lo pone de manifiesto la parte demanda cuando en su contestación a la demanda señala que la demandante aplica el mismo tratamiento a las operaciones que realiza AAA, S.A. en relación con los dos tipos de contratos que tiene suscritos con las estaciones de servicio radicadas en Navarra; y llama la atención que sobre el primer tipo de contrato nada se argumenta por la demandante, y sin embargo pretenda extender una eventual estimación de la demanda a las entregas efectuadas a las estaciones de servicio que tienen suscrito el primer tipo de contrato, lo cual no resulta posible al versar la oposición a la resolución de la Junta Arbitral sólo respecto del segundo tipo de contrato.

Visto lo cual, hemos de convenir que la resolución de la Junta Arbitral, como se ha dicho en los apartados 24º y 25º, se centra en los contratos de AAA, S.A. con LLL, S.L., estaciones de servicio de BBB y CCC, y de forma categórica concluye que en estos casos existe una entrega de bienes y es de aplicación el artº 33.6.A). 4º del Convenio Económico; en su demanda el Sr. Abogado del Estado obvia absolutamente este pronunciamiento, continúa en la línea argumental que desarrolló en la tramitación del conflicto la AEAT, pero sin analizar la distinción realizada por la Junta Arbitral, y como se ha visto parece centrar todo su esfuerzo en el contrato suscrito entre AAA, S.A. y NNN, S.A., estaciones de servicio de JJJ y KKK. No es labor de esta Sala suplir la actividad de las partes, ni completar las pretensiones actuadas, por lo que dado los términos de la demanda, ha de entenderse que la oposición a la resolución de la Junta Arbitral se limita a los contratos entre AAA, S.A. y NNN, S.A.

Esta Sentencia confirma la Resolución de 9 de septiembre de 2015 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 59/2013

TERCERO.- Tesis de las partes.

1. Tesis de la demandante.

Como se ha indicado el Sr. Abogado del Estado defiende que estamos ante un producto financiero, de suerte que las operaciones realizadas por AAA, S.A. es la prestación de servicios financieros, "concesión y usos de medios de pago emitidos y/o gestionados por AAA, S.A.", esto es, su objeto es la concesión de un crédito comercial para el pago en los establecimientos adheridos, de suministros y servicios a sus clientes, a los que AAA, S.A. cede el uso de los medios de pago, por lo que estamos ante operaciones de prestaciones servicios cuyo punto de conexión viene recogido en los arts. 21.B) 1º (1. Sociedades) y 33.b).1º (sic) (IVA) del Convenio Económico. Dado que la contratación y emisión de las tarjetas se produce en territorio común, en él radica el lugar desde el que se prestan estos servicios.

Afirma que el contrato tipo suscrito por AAA, S.A. con estaciones de servicio, consiste en que estas se obligan a realizar entregas de bienes y prestaciones de servicios propios de su actividad, fundamentalmente venta de combustible, que les sean solicitados por los usuarios de las tarjetas emitidas por AAA, S.A., asumiendo esta la obligación de pagar el precio correspondiente. No estamos ante ningún tipo de comisión, y, por consiguiente, no hay una doble entrega de bienes, sino simplemente un servicio financiero. Sin que pueda sostenerse la doble entrega simultánea que se mantiene en la resolución combatida, sino que la realidad material indica que el carburante sale del depósito de la gasolinera hasta el depósito del vehículo, y mientras fluye se considera que AAA, S.A. adquiere la propiedad del mismo, en ese preciso y único instante, creando una situación ficticia contraria a la realidad, sin que AAA, S.A. en ese instante adquiera el poder de disposición del bien, ni puede tomar una decisión al respecto y no puede disponer del mismo como si fuese propio, ni siquiera conoce que se está produciendo en ese momento la adquisición. Simplemente AAA, S.A. oferta una tarjeta a sus clientes para que estos puedan repostar en las estaciones de servicios habilitadas para su uso de acuerdo con las condiciones pactadas.

Rechaza, pues, que estemos ante una doble entrega de bienes como reconoce la Junta Arbitral, en tanto que de la calidad del carburante responde la estación de servicio, mientras que de los problemas derivados del uso de la tarjeta responde AAA, S.A.; tampoco AAA, S.A. determina el precio de venta del combustible, sino que se limita a adelantar financieramente el pago de un precio que es fijado por el sector del combustible.

No puede, pues, mantenerse que estemos ante un contrato de comisión de compra en nombre propio en tanto que entre las obligaciones impuestas a AAA, S.A. no figura la de entregar bienes o prestar los servicios presuntamente adquiridos; la relación contractual, según el contrato, tiene su base en la utilización de los medios de pago emitidos por AAA, S.A. para el pago del precio en la adquisición de bienes o contraprestación de servicios que al cliente interesan; las contrataciones de bienes y servicios se realizan sin la presencia de AAA, S.A.; AAA, S.A. asume el pago de las facturas causadas por sus establecimientos adheridos mediante mera presentación de los cargos correspondientes a las operaciones realizadas por el cliente; y el cliente vela por la comprobación de la cantidad, calidad y precio de los bienes y servicios.

Insiste en la línea doctrinal, ya utilizada por la AEAT, recogida en la sentencia del TJCE de 6 de febrero de 2003, Asunto C-185/01, Auto Lease Holland, BV; señalando que la Junta Arbitral en el apartado 26º de su resolución, a pesar de definir que ha de entenderse por puesta a disposición, omite absolutamente referencia a esta sentencia. En definitiva, los elementos esgrimidos por la Junta Arbitral para determinar que existe una segunda entrega, se separa radicalmente de las bases fijadas en la referida sentencia. Considera que avala su tesis que el obligado tributario haya declarado en el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio de 2011 el 100% a favor del Estado y las propias tarjetas utilizadas para el pago de peajes de las autopistas.

Por último advierte que aunque se tratase de una doble entrega de bienes la competencia para la exención del IVA correspondería a la AEAT, dado que el valor añadido se origina en territorio común, pues la puesta a disposición de los bienes se realiza desde las oficinas comercializado

Esta Sentencia confirma la Resolución de 9 de septiembre de 2015 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 59/2013

ras de AAA, S.A., en territorio común, y no desde las gasolineras propiedad de un tercero. El Convenio posee sus reglas propias, no estamos ante la aplicación del IVA en consumo o destino, sino un reparto de recursos en base a su origen, en base a cuál es el territorio en el que se despliegan los medios necesarios para que las operaciones se lleven a cabo al que le corresponde la tributación de las operaciones; el valor añadido en la comercialización del carburante es justamente, la utilización de la tarjeta de AAA, S.A., a través de la intermediación, y el lugar en el que se genera este valor añadido es en la oficina, puntos de venta, de comercialización de que disponga AAA, S.A., el lugar en el que posee medios materiales humanos para ello. En caso contrario se le otorgaría al Gobierno de Navarra un IVA por partida doble, la venta de la estación de servicio a AAA, S.A., y la de AAA, S.A. al transportista cuando la relación entre AAA, S.A. y el transportista ha tenido lugar en el momento en que este último contrató la tarjeta que como medio de pago le facilitaba AAA, S.A. Se remite a la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de abril de 2013 (sic), para concluir que desde que el comprador adquiere la tarjeta puede disponer cuando desee del carburante, la puesta a disposición del bien será, pues, desde el lugar en el comercializador disponga de los medios materiales y/o humanos necesarios, donde se llevan a cabo las gestiones necesarias para la contratación del medio de pago.

En su escrito de conclusiones el Sr. Abogado del Estado introduce una absoluta confusión, al punto que distorsiona todo el debate que había planteado la AEAT con la Hacienda de Navarra, en tanto que tras afirmar que centrada la cuestión de fondo en determinar si la utilización de la tarjeta implica o no la utilización de un servicio financiero, añade que lo que se discute es si se trata de una compra-venta efectuada entre el propietario de la estación de servicios, compraventa cuyo punto de conexión tiene lugar en Navarra y que se trata de un hecho imponible gravado en Navarra y, si a su vez existe un servicio financiero derivado de pagar la anterior compra mediante la tarjeta de AAA., cuyo punto de conexión se encuentra en territorio común (desde donde lo presta AAA, S.A.) o bien, existen dos entregas de carburante, produciéndose simultáneamente, teniendo el punto de conexión en Navarra; y continúa afirmando que de estar en el primer escenario, compraventa de carburante y utilización de medio de pago, estaríamos ante dos hechos imponibles, ambos gravados, sólo que el primero tiene su punto de conexión en Navarra y, el segundo en territorio común, correspondiendo la tributación de cada uno de ellos a cada una de las Administraciones; si estamos ante el segundo escenario, dos compraventas de carburante, estamos ante dos hechos imponibles, ambos gravados, ambos con punto de conexión en Navarra, correspondiendo la tributación de ambos a la Administración Navarra.

2. Tesis de la demandada.

Centrada la cuestión en conflicto enfatiza la demandada que respecto del primero de los contratos no hace alusión alguna la demandante, limitándose a combatir el segundo de los contratos y examinar la corrección de la figura del comisionista por cuenta propia; sin que respecto de este último se diga el lugar en que el servicio financiero se presta.

Recuerda los términos en los que se ha pronunciado el Tribunal Supremo en asuntos semejantes, y en concreto alude a las sentencias de 9 de febrero de 2016, re. Caso 250/2016, 3 de febrero de 2016, rec. caso 161/2015, y 13 de abril de 2011, rec. caso 540/2009.

Respecto del segundo de los contratos, recuerda la operativa seguida en las estaciones de servicio de JJJ y KKK, en las que AAA, S.A. actúa como comisionista, de suerte que los que ostentan su tarjeta sólo pueden acceder al suministro de carburante en las condiciones pactadas, sin que la emisión de la tarjeta suponga para los clientes un servicio en sí mismo sino tan sólo un medio para disfrutar de la operación principal consistente en el suministro de combustible en mejores condiciones económica que con el resto de proveedores. Existe una única operación, sin que sea posible desglosar artificialmente ésta alterando la funcionalidad del sistema del IVA, y en el peor de los casos habría una operación principal, el suministro de combustible, y otra accesoria como es el medio de pago mediante la tarjeta, que es simplemente un servicio complementario.

Insiste la parte demandada en poner de manifiesto que AAA, S.A. es una entidad dedicada a comercializar y vender hidrocarburos al por menor y no a realizar operaciones financieras, por

Esta Sentencia confirma la Resolución de 9 de septiembre de 2015 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 59/2013

lo que sus clientes acceden sólo a los surtidores gestionados por AAA, S.A. y de su uso exclusivo y no a otros, actuando como un comisionista en nombre propio, alejando las características de las obligaciones contractuales de los contornos de un servicio financiero.

CUARTO.- Sobre la realidad fáctica y contrato a enjuiciar.

Visto los términos en los que se produce el debate, cabe hacer todavía una precisión. Las operaciones que dieron lugar al conflicto cabe diseccionarlas de la siguiente manera, por un lado la relación jurídica que une a AAA, S.A. con los transportistas a los que facilitó la concesión y uso de la tarjeta gestionada por AAA, S.A., se trata de un mismo contrato tipo del que han sido analizadas algunas de sus cláusulas por las partes intervinientes, estamos, pues, ante lo que podríamos llamar un mismo contrato común, que ha de tener una mismo tratamiento; por otro lado, la relación entre AAA, S.A. y las estaciones de servicio, con dos tipos de contratos, de los que ya nos hemos hecho eco, respecto del primero entre AAA, S.A. y LLL, S.L., sobre el que no existe discusión en la demanda en el sentido visto al considerar la Junta Arbitral que es de aplicación el arto 33.6.A) 4º del Convenio, y es sobre el segundo sobre el que centra el debate la AEAT en su demanda entre AAA, S.A. y NNN, S.A., manteniendo que se trata de una prestación de servicios de carácter financiero, al que le es aplicable el arto 33.6.B), 1º del Convenio.

Recordemos que el contrato entre AAA, S.A. y la totalidad de los transportistas, cualquiera que fuera la estación de servicio en que repostaran, BBB, CCC, JJJ o KKK, contiene dos cláusulas sobre las que se ha centrado la controversia. La primera que define el contrato como de comisión de un crédito comercial, cuyo objeto es la concesión y uso de medios de pago emitidos/gestionados por AAA, S.A., concediendo un crédito comercial para el pago en los establecimientos adheridos de suministros y servicios a los clientes; una segunda cláusula que establece que el cliente encomienda a AAA, S.A. la actuación como comisionista de compra en nombre propio y por cuenta del cliente en las adquisiciones que se realicen con sus medios de pago.

La discrepancia, por tanto, del Sr. Abogado del Estado se centra en el distinto alcance de los contratos entre AAA, S.A. y las estaciones de servicio de las citadas sociedades, LLL, S.L. y NNN, S.A., que determina un distinto tratamiento de cada operación a efectos del IVA.

Por tanto, lo procedente para determinar si estamos ante una entrega de bienes o una prestación de servicios a efectos del IVA es atender, aparte a la realidad fáctica, a los contratos que une a AAA, S.A. con los transportistas, y al concreto contrato entre AAA, S.A. y NNN, S.A., respecto de las citadas estaciones de servicio.

Junto a lo anterior, denuncia el Sr. Abogado del Estado que la Junta Arbitral nada haya dicho sobre la sentencia del TJUE de 6 de febrero de 2003, utilizado como segunda línea argumental y sobre el que vuelve a insistir en su demanda, en cuanto fija una doctrina que considera de aplicación al caso que nos ocupa. pues bien, examinando el caso objeto de atención en la citada sentencia en contraste con el que nos ocupa, ha de advertirse, que sin perjuicio de cierto paralelismo, en cuanto se suministra carburante a unos vehículos, las diferencias son muy acusadas, el lugar que ocupan comitente y comisionistas, la calificación del comisión por en nombre y por cuenta del arrendador, la mediación de un contrato de leasing y una tarjeta de crédito emitida por una entidad bancaria o que el suministro no se hiciera en determinadas y concertadas previamente estaciones de servicio, dilucidándose cuestiones que no son coincidentes con las que deben ser examinadas en el presente.

QUINTO.- *Sobre la entrega de carburante a los clientes de AAA, S.A. Y su tratamiento fiscal a efecto del régimen competencial del Convenio.*

Conforme dispone el arto 14.2.c) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, además de considerar entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, se prevé que tendrán la consideración de entregas de bienes las operaciones siguientes: «e) la transmisión de bienes efectuada en virtud de contratos de comisión de compra o de comisión de venta». En esta línea se expresa el arto 8.Dos.6º de la

Esta Sentencia confirma la Resolución de 9 de septiembre de 2015 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 59/2013

LIVA, en tanto que se consideran entregas de bienes, las transmisiones de bienes entre comitente y comisionista que actúe en nombre propio efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta o comisión de compra, en igual sentido el arto 8.6 de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, debiendo significarse que respecto de los puntos de conexión sobre el lugar de realización de las operaciones habrá de entenderse realizadas en Navarra las operaciones siguientes: «A) Entregas de bienes... 4º) 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». En los contratos de comisión en caso de que se actúe en nombre ajeno estaremos en presencia de una prestación de servicios.

El contrato de comisión se regula en los arts. 244 y ss, del Código de Comercio, en lo que ahora interesa cabe decir del mismo que se distingue dos tipos de comisión según el comisionista desempeñe la comisión contratando en nombre propio o en el de su comitente, previéndose que cuando, estableciéndose que cuando el comisionista contrate en nombre propio quedará obligado de un modo directo, como si el negocio fuese suyo, con las personas con quienes contratarse, las cuales no tendrán acción contra el comitente, ni éste contra aquéllas, quedando a salvo siempre las que respectivamente correspondan al comitente y al comisionista entre sí.

Como en otras ocasiones hemos señalado la regulación de los criterios de localización para la exacción de los distintos impuestos en el Convenio pretende regular el reparto de los recursos procedentes del sistema impositivo entre las administraciones implicadas, lo que comporta ciertas especialidades y particularidades respecto de lo que significa en la regulación general, y más en concreto en el IVA, los puntos de conexión del hecho imponible con un territorio, lo que en modo alguno va en detrimento que la base conceptual que deba utilizarse coincida con el significado que a los distintos conceptos se le otorga en la regulación del IVA como impuesto europeo armonizado . Recordemos que al efecto ya nos hemos pronunciado en ocasiones precedentes, pudiendo servir de ejemplo al respecto Sentencia de 9 de febrero de 2016, rec. ord. 13/2015:

«Debemos indicar que el Convenio remite a la LIVA para definir las operaciones que conforman el «volumen de operaciones», que estará integrado por las entregas de bienes y prestaciones de servicios definidas como tales en la citada ley, pero no remite a la UVA para determinar los puntos de conexión, sino que establece sus propias reglas. Y esto es así debido a la diferencia fundamental existente en la tributación del IVA y en el reparto de dicha tributación entre administraciones derivadas del Convenio Económico.

En el caso de la tributación de IVA este es gravado en el consumidor final, por lo tanto la dirección general de este impuesto es ir al destino de las entregas de los bienes. Por el contrario, el reparto de la tributación que se deriva del Convenio Económico es ir al origen de los bienes, es decir, al lugar donde se haya generado el valor añadido, para de este modo realizar un cálculo lo más exacto posible de la capacidad generadora de riqueza o de valor añadido que tiene cada territorio. Es en base a dicha capacidad por lo que se fija el reparto de recursos tributarios entre las dos administraciones Implicadas, procediéndose posteriormente a efectuar los ajustes al consumo pertinentes.

Por este motivo, al establecer un sistema de valor en origen, los artículos del Convenio utilizan el término DESDE y no EN, ya que tratan de determinar el lugar (punto de conexión) desde el cual se genera el valor a gravar y no dónde se consumen los bienes.

De este modo, el artículo 33.6 del Convenio Económico fija una serie de criterios que a pesar de ser semejantes, en ocasiones, con la LIVA no son iguales a los criterios fijados en esta ley ni en otras normas internacionales, como podría ser el Código Aduanero».

Añadimos en la sentencia de 26 de mayo de 2015, rec. ord. 328/2014, que *«como puede observarse, las reglas de localización de determinadas prestaciones para su tributación, en lo que ahora nos interesa, establecidas en el Convenio resultan similares en la imposición directa del Impuesto sobre Sociedades e Indirecta del IVA, a pesar de su distinta naturaleza, sus distintas*

Esta Sentencia confirma la Resolución de 9 de septiembre de 2015 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 59/2013

características y sus finalidades inmediatas de uno y otro impuesto, el primero gira en torno a determinados rendimientos, el segundo al consumo, lo que suele ser determinante para la prevalencia de unas u otras reglas de localización, todo lo cual, en una materia que suele ser ciertamente compleja, añade dudas interpretativas en cuanto a la finalidad perseguida por el legislador al establecer las citadas reglas de localización, pero que en definitiva descubren un presupuesto puesto de manifiesto por las partes codemandadas, cual es intentar el equilibrio en la atribución territorial de los impuestos cuando concurren, como es el caso, distintos ámbitos territoriales presupuestarios, lo que pone de manifiesto que estas reglas de localización impuestas en los diversos gravámenes están dirigidas a hacer posible el citado equilibrio dado los regímenes concurrentes que inciden en el reparto entre los distintos territorios de los fondos tributarios que hayan de recaudarse».

En lo que ahora interesa, resulta conveniente decir que aunque el IVA tiene por objeto gravar la capacidad económica que se pone de manifiesto a través del consumo de bienes y servicios, estableciéndose los puntos de conexión para sujetar tal consumo a un determinado territorio; sin embargo, los puntos de conexión fijados en el Convenio persigue distribuir la competencia recaudatoria entre las administraciones implicadas a los efectos de conseguir la finalidad perseguida de distribución de los recursos tributarios procedente del IVA, en el caso que nos ocupa. Con todo, la primera exigencia será determinar si estamos ante una entrega de bienes o una prestación de servicio, dado el distinto tratamiento que merece unas u otras operaciones.

Respecto de 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 artº 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 artº 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".

Son hechos relevantes los que a continuación se exponen. AAA, S.A. 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 AAA, S.A. una entidad financiera, ni su actividad consiste en prestar servicios financieros, sin perjuicio de que facilita a sus clientes una tarjeta para el pago de las prestaciones que recibe en las estaciones de servicio.

El contrato suscrito con sus clientes se denomina concesión de un crédito comercial, y como se ha puesto de manifiesto se pone a disposición de sus clientes un medio de pago, la tarjeta AAA, para satisfacer las prestaciones recibidas en las estaciones de servicio, recogándose que el cliente encomienda a AAA, S.A. 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 tarjeta AAA.

Por otro lado AAA, S.A. 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 NNN, S.A. En este contrato se hace constar la actividad a la que se dedica AAA, S.A., 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, obligán-

Esta Sentencia confirma la Resolución de 9 de septiembre de 2015 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 59/2013

dose a contar con todos los permisos y licencias necesarios para la venta de carburante; NNN, S.A. es el titular de las instalaciones, poniendo a disposición exclusiva de AAA, S.A. estos surtidores y AAA, S.A. compra a NNN, S.A. el carburante que esta ha de suministrar a los clientes de AAA, S.A. titulares de la tarjeta AAA, como contraprestación por el uso de instalaciones y compra de carburante abona a NNN, S.A. las cantidades pactadas en función de los litros suministrados a los clientes de AAA, S.A., NNN, S.A. se compromete a permitir el uso de sus instalaciones y su correcta conservación, asegurando la calidad del carburante suministrado y la instalación de la estructura necesaria para el uso de la tarjeta AAA.

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 AAA, S.A. 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 AAA, S.A. 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 AAA, S.A. 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 AAA, S.A. no es propietaria de estación de servicio en Navarra, concierta con algunos de sus titulares que desde las mismas se suministren carburante a sus clientes con tarjeta AAA, 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 AAA, S.A. con LLL, S.L. y con la de NNN, S.A., es, siendo igual el contrato que une a AAA, S.A. con sus clientes, que mientras con LLL, S.L. no existe duda de la compra directa del carburante suministrado por parte de AAA, S.A. a las proveedoras, de suerte que el carburante suministrado a los clientes con tarjeta AAA se trasmite de AAA, S.A. a estos; en cambio respecto de las estaciones de servicio de NNN, S.A., si bien tiene concertado AAA, S.A. con NNN, S.A. que simultáneamente al suministro a sus clientes con tarjeta de AAA, S.A., AAA, S.A. 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 AAA, S.A. que pagan el gasóleo con la tarjeta de crédito suministrada por AAA, S.A. 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 AAA, S.A., 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 tarjeta AAA, se hace por AAA, S.A. al entender que se ha producido la transmisión de la estación de servicio a AAA, S.A. y de esta a sus clientes, o por el contrario entender que solo hay una entrega de las estaciones de servicio a los clientes con tarjeta AAA. 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 AAA, S.A. y sus clientes para el suministro de carburante una comisión en nombre propio por cuenta ajena y entre AAA, S.A. y NNN, S.A. la adquisición del

Esta Sentencia confirma la Resolución de 9 de septiembre de 2015 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 59/2013

carburante que NNN, S.A. servirá a los clientes con tarjeta AAA. 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 NNN, S.A., al comisionista, en este caso AAA, S.A., y otra de este al comitente, en este caso los clientes de AAA, S.A.

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

Todo lo cual nos ha de llevar a desestimar la demanda, sin necesidad de entrar en otras consideraciones por resultar las mismas inútiles a los efectos de dilucidar la controversia propuesta.

SEXTO.- *Sobre las costas.*

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio), en la redacción de la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal (BOE de 11 de octubre), procede imponer las costas de este proceso a la Administración Tributaria del Estado demandante, si bien, haciendo uso de la facultad que nos confiere el apartado 3 del mismo precepto, con el límite de cuatro mil euros, a la vista de la dificultad y el alcance de las cuestiones suscitadas en el debate.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1º) Desestimar el recurso contencioso-administrativo 37/2016, interpuesto por la Administración Tributaria del Estado contra la resolución adoptada el 9 de septiembre de 2015 por la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra en el conflicto positivo 59/2013, suscitado entre la Administración Tributaria del Estado y la Comunidad Foral de Navarra en relación con la tribu-

Esta Sentencia confirma la Resolución de 9 de septiembre de 2015 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 59/2013

tación de la mercantil AAA, S.A. a efectos de la competencia para recaudar las cuotas del impuesto sobre el valor añadido. Sobre determinadas operaciones de entrega de carburante.

2º) Confirmar dicho acto administrativo a por ser ajustado al ordenamiento jurídico.

3º) Imponer las costas a la Administración Tributaria del Estado, con el límite señalado en el último fundamento de derecho.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. (...), hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.