



ACTUALIDAD FISCAL

Temas de hoy

Competencia para la exacción del IVA en el caso de operaciones de emisión de tarjetas de pago de combustible

Idoia Zapirain Torrecilla

Técnico del Departamento de Hacienda Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa

El pasado día 12 de mayo de 2017 la Junta Arbitral del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco dictó la Resolución número 7/2017, por la que, por primera vez dicho órgano arbitral da solución a un particular conflicto planteado entre la Diputación Foral de Gipuzkoa y la Agencia Estatal de Administración Tributaria, relativo a la competencia para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido, en relación con el volumen de operaciones realizado en Gipuzkoa.

El fondo del conflicto se centra en la determinación de si la operativa seguida por el obligado tributario en las transacciones relativas a tarjetas comerciales de carácter electrónico para la compra de combustible y carburante en estaciones de servicio, usadas principalmente por los profesionales de la carretera, da lugar o no a la realización de operaciones en Gipuzkoa a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En concreto, dicha operativa se puede resumir en los siguientes términos:

1. Determinados empresarios disponen de estaciones de servicio localizadas en el País Vasco y Navarra ("gasolineras").
2. Determinadas entidades y profesionales del sector del transporte precisan para el desarrollo de su actividad la adquisición de combustible para su depósito inmediato en sus vehículos ("transportistas")
3. Determinadas entidades ofrecen a los "transportistas" la posibilidad de adquirir el combustible que precisan mediante el empleo de una tarjeta que les emite esta entidad ("entidades emisoras").
4. Se formalizan en estas operaciones dos grupos de contratos:
 - a. Contratos entre la entidad emisora y las gasolineras.
 - b. Contratos entre la entidad emisora y el transportista.
5. Como consecuencia del contrato entre la entidad emisora y el transportista, la primera le entrega al segundo una tarjeta cuya titularidad corresponde a la entidad emisora pero que se expide a nombre del transportista para que éste pueda hacer uso de estas tarjetas como medio de pago de las adquisiciones de combustible que efectúe en las gasolineras. El transportista pagará de forma acumulada en una determinada fecha posterior la totalidad de los gastos en combustible directamente a la entidad emisora, sin tener necesidad de desembolsar importe alguno a la gasolinera.
6. Como consecuencia del contrato entre la entidad emisora y las gasolineras, los suministros de gasolina y otros productos en la gasolinera a los transportistas se facturan directamente por la gasolinera a la entidad emisora y no al transportista.

En el conflicto planteado la Diputación Foral de Gipuzkoa considera que en las referidas transacciones el obligado

tributario efectúa entregas de bienes (suministro de carburante a transportistas) en el TH de Gipuzkoa, al existir una doble entrega sucesiva de bienes a efectos del IVA:

1. Una primera entrega de la gasolinera a la entidad emisora que actúa como comisionista en nombre propio y por cuenta de sus clientes
2. Una segunda entrega, reventa, de la entidad emisora al transportista.

O incluso, en otros supuestos, según el tipo de contrato firmado, una única entrega de bien cuando el combustible entregado por la gasolinera al transportista es propiedad de la entidad emisora, estando en la misma en régimen de depósito.

Dicha consideración también se mantiene por el obligado tributario que entiende que la sociedad se limita a vender combustible a sus clientes y, en ocasiones, la relación se estructura a través de las tarjetas de pago como instrumento comercial de fidelización, sin que ello altere en absoluto la realidad económica subyacente, que no es otra que la de venta de combustible a los clientes, operaciones que en todo caso deben calificarse como entregas de bienes, de conformidad con lo establecido en el artículo 8 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por contra, la Administración del Estado califica las operaciones realizadas por el obligado tributario como de prestación de servicios y no como entregas de bienes.

Entiende al respecto la AEAT que es necesario llevar a cabo una calificación de las operaciones realizadas, y así considera que, pese a que la terminología utilizada en los contratos suscritos entre los transportistas y el obligado tributario, pudiera llevar a pensar, en una primera aproximación, que se trata de contratos de comisión de compra en nombre propio, un análisis más detallado lleva a calificar dichos contratos como de prestación de servicios de financiación.

Y partiendo de dicha calificación, la AEAT localiza la prestación de servicios efectuada en territorio común, al estar localizada en Madrid la oficina desde la que la entidad emisora realiza las gestiones de contratación de estos servicios con sus clientes (transportistas)

Pues bien a la hora de dar solución al conflicto, la Junta Arbitral toma como precedente la Resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, de 9 de septiembre de 2015, conflicto 59/2013, en la que se trata un asunto de similar naturaleza y en el que el órgano arbitral llega a la conclusión de que existe una doble entregas de bienes, desechando la posibilidad de existencia de prestaciones de servicio, Resolución confirmada por la STS 2595/2016, de 13 de diciembre, posteriormente ratificada en la STS 138/2017, de 31 de enero.

En concreto, la postura mantenida en las mismas, tanto por la Junta Arbitral como por el Alto Tribunal, es la de entender que el contrato suscrito entre la entidad emisora y los transportistas (en los casos en los que el carburante no es de su propiedad) es de comisión de compra en nombre propio y por cuenta ajena, de suerte que el comisionista se obliga a adquirir bienes, en este caso carburante, a un tercero a favor del comitente existiendo dos entregas de bienes: una del proveedor al comisionista y otra del comisionista al comitente.

Y, en consonancia con ello, en la Resolución ahora objeto de análisis la Junta Arbitral del Concierto Económico llega a idéntica solución entendiendo que: *"...nos encontramos ante entregas de bienes (las entregas de combustibles) que no ante prestaciones de servicios, puesto que con la emisión de las tarjetas a favor de los clientes las estaciones de servicios no se instrumenta una operación financiera sino que se articulan, simplemente, como un medio de pago de la entrega de bienes, es decir, como un medio de pago de la entrega del carburante."*