

Las entregas de productos energéticos por comercializadores y la sentencia Rover: una nueva perspectiva tras la sentencia Disa. (Iñaki Alonso Arce, Marzo 2016)

Iñaki Alonso Arce

Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica. Hacienda Foral de Bizkaia

El Tribunal Supremo acaba de resolver una controversia planteada entre la Hacienda Tributaria de Navarra y la Agencia Estatal de Administración Tributaria respecto a la tributación de una empresa dedicada a la comercialización de productos petrolíferos, que nace precisamente de la interpretación extensiva de la sentencia Rover que ha venido realizando la Agencia Estatal de Administración Tributaria, llevando más allá de sus términos estrictos lo que el Tribunal Supremo resolvió en aquella ocasión.

En la sentencia Rover el Tribunal Supremo se posicionó diciendo que en el caso de comercializadores que no tengan implementación en uno de los territorios, común o foral, sino que sus instalaciones, personal y, por lo tanto, la localización del valor añadido que generan con su actividad solamente se puede realizar en el otro territorio, deben entender localizadas sus operaciones de comercialización en ese otro territorio.

En estas mismas páginas hemos criticado con firmeza la posición que adoptó el Tribunal Supremo en la mencionada sentencia Rover porque vino a inaplicar un punto de conexión expresamente establecido en el Concierto Económico, el previsto para las entregas de productos comercializados por una empresa que no los ha transformado previamente, y en su lugar, se arrogó la competencia de establecer un nuevo punto de conexión para ese tipo de operaciones, punto de conexión no previsto en el texto del Concierto Económico, y por lo tanto, invadiendo, a mi juicio, las competencias de la Comisión Mixta del Concierto Económico, que es quien tiene la facultad de establecer las reglas de la concertación, llevando su facultad de interpretación mucho más allá de lo que una correcta intelección de la misma permite sostener.

Pero lo cierto es que la sentencia Rover está ahí, las consideraciones que hizo el Tribunal Supremo en la misma también, y las Juntas Arbitrales, tanto del Concierto Económico como del Convenio Económico, la están siguiendo en mayor o menor medida, lo mismo que la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que se ha lanzado en una alocada carrera para extender la aplicación de la sentencia Rover a supuestos en los que incluso las entidades comercializadoras disponen de personal e instalaciones dedicadas a las ventas en el otro territorio, lo que hace que verdaderamente sea difícil defender que no existe un valor añadido específico que se pueda atribuir a ese territorio, siguiendo la dialéctica de la propia sentencia Rover.

En mi opinión, de una correcta y natural interpretación de la sentencia Rover pueden extraerse tres conclusiones claras en cuanto a cómo se determinan los puntos de conexión en el caso de empresas comercializadoras.

Así, por una parte, se puede deducir de esa sentencia que las entregas de bienes no transformados efectuadas por las empresas comercializadoras deben localizarse en el territorio "desde" el que éstas realicen la puesta a aquéllos a disposición de los adquirentes (y no "en" el que se lleve a cabo dicha puesta a disposición).

En segundo lugar, también podemos concluir que los comercializadores realizan la puesta a disposición de los bienes que venden "desde" los lugares donde llevan a cabo sus actividades de comercialización, sin que esta conclusión pueda verse alterada por el hecho de que los citados bienes se encuentren en uno u otro territorio, cuando esta localización no añada ningún valor al proceso de comercialización gravado.

Y por último, que la norma correspondiente a los bienes objeto de transporte no es sino una especificación de la regla principal que resulta de las dos consideraciones que acabamos de exponer, que opera cuando el transporte se inicia en el lugar en el que el comercializador realiza su actividad económica, normalmente, en el que se encuentra presente (al ser éste uno de los casos, aunque no el único, en el que la localización de las mercancías en un territorio concreto añade valor al proceso de comercialización gravado).

Como decimos, la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha venido interpretando extensivamente la sentencia Rover, y por ejemplo, en el caso de los comercializadores de productos petrolíferos o derivados del petróleo como gasóleos o gasolinas, ha querido aplicar la doctrina de la sentencia Rover en todos los supuestos en los que las entidades que los comercializan no tienen personal o instalaciones propias en el otro territorio, pese a que operen en el mismo, realicen ventas de carburantes en él y dispongan de sus mercancías en ese territorio, generalmente en los depósitos fiscales de las entidades que refinan o importan el mencionado combustible.

Precisamente en mi opinión éste sería uno de los supuestos en los que la sentencia Rover no resulta aplicable porque la localización de las mercancías en un determinado territorio sí le añade un valor específico y muy relevante a las operaciones de venta en la medida en que los costes de transporte y distribución desde otro depósito fiscal pueden hacer que la operación de comercialización deje de ser competitiva.

Tanto la Diputación Foral de Bizkaia como la Hacienda Tributaria de Navarra plantearon sendos conflictos de competencias ante sus respectivas Juntas Arbitrales en supuestos relativos a comercializadores de carburante, como la empresa Disa, a los que la Agencia Estatal de Administración Tributaria les había exigido que aplicaran la sentencia Rover y dejaran de ingresar en las Haciendas Forales los tributos correspondientes a esas operaciones de comercialización.

En este tipo de empresas nos encontramos ante una empresa comercializadora, que, en los supuestos que nos ocupan y por lo que al Territorio Histórico de Bizkaia se refiere, distribuye producto producido principalmente en Bizkaia (en la refinería de otra entidad con la que no tiene ningún tipo de vinculación), a clientes situados mayoritariamente en Bizkaia. Y es importante señalar que la utilización de los depósitos fiscales ubicados en Bizkaia no es en absoluto caprichosa de cara a conseguir la venta del producto que vende la entidad comercializadora, sino que supone un elemento fundamental de su estructura de comercialización. Si la entidad quiere vender combustible y carburante a clientes situados en Bizkaia y su entorno, tiene que operar desde depósitos fiscales allí ubicados, como los que utiliza. Por lo tanto, nadie puede cuestionar el valor añadido que genera para la entidad comercializadora la concreta localización del punto desde donde se distribuye el producto que vende.

Si la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en su intelección de la sentencia Rover, defendía que la Administración Tributaria a la que corresponde la tributación es aquélla en cuyo territorio se produce el valor añadido de la operación de venta, y la concreta localización del punto

desde donde se distribuye el combustible es un elemento fundamental y decisivo a la hora de materializar la venta, no se puede cuestionar que las entregas realizadas desde los depósitos fiscales ubicados en Bizkaia han generado un valor añadido fundamental y por lo tanto la tributación, según esa interpretación, corresponde al territorio de Bizkaia.

Si ponemos el acento, por tanto, en el territorio donde se genera el valor añadido y en si la localización de los elementos objeto de comercialización antes de su entrega es relevante desde esta perspectiva, es claro que en un ámbito sectorial como el de la venta de carburantes, en el que el mercado está abierto a la competencia, y en el que la cercanía del producto al cliente es un elemento fundamental, a diferencia de la venta de vehículos que se producía en el caso Rover, puesto que la necesidad de transportar el carburante a largas distancias lo encarece de tal manera que pierde la posibilidad de comercializarse porque el precio es más elevado que el que se puede ofrecer en las cercanías de los depósitos fiscales. Ésta precisamente es una razón por la que este tipo de entidades suelen operar desde depósitos fiscales diferentes en distintas partes del territorio, porque de esta manera pueden ofrecer unos precios competitivos a sus clientes, con lo que la aportación de valor en la cadena de la localización del producto antes de su entrega se revela como un elemento fundamental.

Pues bien, la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y el Tribunal Supremo ya se han pronunciado sobre esta cuestión (no así la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que todavía tiene pendiente de resolución esta controversia), y precisamente ha sido el Tribunal Supremo el que en su sentencia de 9 de febrero de 2016 (recurso 13/2015, asunto Disa) quien ha ratificado que en este caso no se puede aplicar la doctrina de la sentencia Rover porque se dan circunstancias muy diferentes a las que se apreciaban en aquel asunto.

El Tribunal Supremo, en la sentencia Disa, razona como sigue:

"CUARTO.- Sobre los hechos

No ofrece dudas que en Navarra es donde radica el depósito de gas de Disa Península, S.L.U. aunque no sea la propiedad de la misma, lugar desde donde se distribuye el gas originador del IVA aquí cuestionado.

También es evidente que en Navarra existe una mínima infraestructura de orden personal capaz de atender las funciones de distribución cuestionadas.

Es manifiesto que no se ha probado que dicha infraestructura sea insuficiente. Tampoco se ha demostrado que la infraestructura necesaria para hacer esas entregas exista en territorio común. Antes bien, la argumentación del abogado del Estado estimando que la entrega se produce en el lugar en que se otorgan las facturas, demuestra que la operación de entrega no requiere elementos materiales ni personales, pues tales elementos, por la lógica de las cosas están fuera del lugar de emisión de las facturas.

QUINTO.- Decisión de la Sala

Así las cosas es evidente que el único lugar en que se producen operaciones materiales de entrega, y este es el punto de conexión, es Navarra.

De otro lado, nuestra sentencia de de 13 de abril de 2011 resuelve una cuestión que nada tiene que ver con la que aquí se decide. Allí, la estancia de los vehículos en Álava, era meramente accidental y esporádica; aquí, por el contrario, el depósito de gas en Navarra, si bien no es propiedad de la actora, es fijo y estable. A ello ha de añadirse que la eliminación de la provisionalidad del depósito de Pamplona, por tener carácter permanente permite la realización de acciones susceptibles de incrementar el valor de los bienes entregados y a que estas actuaciones se refieren, lo que coadyuva la conclusión de que la entrega controvertida se efectúa en dicho depósito.

En consecuencia, la sentencia que el abogado del Estado invoca decide un supuesto completamente distinto del que aquí concurre por lo que sus conclusiones no pueden ser traídas a este litigio, lo que comporta desestimar la demanda."

Dos conclusiones podemos extraer de esta sentencia Disa, que le confieren una importancia muy destacada. El Tribunal Supremo sigue la línea que ha utilizado en algunos otros pronunciamientos por la cual ha ido restringiendo la aplicación de la sentencia Rover (aunque en esos otros pronunciamientos no ha ido explicando por qué no se puede aplicar esa doctrina), concluyendo que la doctrina que allí sentó se aplicaba a un supuesto en el que se daban unas circunstancias de hecho muy específicas, y sobre todo, en el que la localización de los bienes antes de su entrega, sin personal ni instalaciones de la entidad comercializadora en ese territorio, no suponía agregar valor añadido alguno al producto, lo que hace que en todos los supuestos en los que no se den esas circunstancias la doctrina Rover no será aplicable, y por tanto, el lugar desde el que se entreguen los bienes adquiere de nuevo la importancia que le confiere el Concierto Económico al fijar los puntos de conexión de localización de las operaciones.

Desde esta perspectiva, es evidente que el propio Tribunal Supremo está adoptando una óptica restrictiva a la hora de aplicar los criterios establecidos en la sentencia Rover, y precisamente los párrafos que hemos transcrito de la sentencia Disa son suficientemente elocuentes al respecto, lo que hace que la Administración General del Estado debería reflexionar sobre la interpretación extensiva que ha venido haciendo y que sigue realizando en muchos supuestos de esa sentencia.

Y por otro lado, es importante, aunque insuficiente, porque no ha aprovechado el Tribunal Supremo para establecer una doctrina general sobre qué requisitos deben darse para aplicar la sentencia Rover, y por lo tanto, para excluir la aplicación de la regla de origen del transporte prevista en el Concierto Económico, y sobre todo, para explicitar en qué supuestos en los que no resulte aplicable la doctrina Rover hay que utilizar el punto de conexión de la localización de los bienes antes del inicio del transporte y en cuáles otros no, ya que en algún otro pronunciamiento referido al sector del gas natural, el Tribunal Supremo ha dicho que no resultaba aplicable la sentencia Rover, sin justificarlo, pero tampoco ha aplicado el punto de conexión de inicio del transporte, sino la localización del comprador (contador), en lo que precisamente supone aplicar un punto de conexión no previsto en el Concierto Económico y que no guarda lógica con los criterios para el reparto de la tributación derivado del mismo.

El propio Tribunal Supremo, en la sentencia Disa, ha dicho que *"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."

Y lo que yo encuentro evidente es que acudir a un criterio como la localización del contador, en el mercado del gas natural, supone no respetar ese principio que ha recordado de una manera tan explícita el Tribunal Supremo en la sentencia Disa.

Es evidente, por lo tanto, que esta cuestión no está cerrada todavía, y probablemente debería aprovecharse alguna modificación del Concierto Económico para fijar en el propio texto del mismo la manera en la que deben aplicarse los mismos, cerrando la puerta a la inseguridad que la jurisprudencia está generando en este ámbito.

Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016, rec. 13/2015