



Roj: **STS 5301/2016** - ECLI: **ES:TS:2016:5301**

Id Cendoj: **28079130022016100476**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **13/12/2016**

Nº de Recurso: **37/2016**

Nº de Resolución: **2595/2016**

Procedimiento: **CONTENCIOSO**

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## **SENTENCIA**

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 AS 24 ESPAÑOLA, S.A. Ha sido parte recurrida la Comunidad Foral de Navarra, representada por el procurador D. Noel De Dorremochea Guiot, bajo la dirección letrada de D. Francisco J. Negro Roldán, letrado de sus servicios jurídicos.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

## **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 AS 24 ESPAÑOLA, 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 la 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 AS 24 ESPAÑOLA, 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. Noel De Dorremochea Guiot, 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».



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 AS 24 ESPAÑOLA, 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 AS ESPAÑOLA, 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 AS 24 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 AS 24 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 AS 24 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 entenderse 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 AS 24 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 AS 24; y considera que lo relevante es determinar la naturaleza jurídica de la relación entre AS 24 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 AS 24. 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 AS 24 y EUROCAM HIDROCARBUROS, por el cual esta le cede a AS 24 algunas instalaciones para "instalar el sistema automático 24H/24 y 7días/7", que permite el aprovisionamiento de carburante



mediante la tarjeta de AS 24, y en el que se cede un tanque para carburante, que es adquirido por AS 24, y un surtidor, resultando indiscutible que el carburante pertenece a AS 24 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, art. 33.6.A) 4º del Convenio Económico, al efectuarse desde territorio navarro la puesta a disposición.

2. El suscrito entre AS 24 y AGIP ESPAÑA, S.A., en el cual esta realizará y será titular de las instalaciones y AS 24 compra a esta el carburante que se suministre a los transportistas y usuarios de la tarjeta AS 24; en este contrato cabe distinguir que AGIP cede el uso en exclusiva de sus surtidores que debe poner a disposición de AS 24, adquiriendo esta el carburante a AGIP que requieran los transportistas en cada momento, y como contrapartida de la cesión de uso de las instalaciones y compra de carburante, AS 24 le abona las cantidades pactadas en función de los litros suministrados a los clientes usuarios de la tarjeta AS 24; entre las condiciones pactadas se prevé el permitir el libre acceso a las instalaciones de los usuarios tarjetas AS 24 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 AS 24 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 AS 24 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 AS 24 compra en exclusiva el carburante que AGIP suministra a los titulares de la tarjeta AS 24 mediante su uso; AGIP pone a disposición de AS 24 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 AS 24 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; AS 24 abona a AGIP 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 AS 24, y por otro se abona el precio del carburante del que AS 24 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 del carburante y la contraprestación no se pagaría por la entidad financiera sino que se cobraría por AS 24 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 AS 24 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 sus 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 AS 24 y EUROCAM HIDROCARBUROS, 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 AS 24 y AGIP, 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, AS 24 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 AS 24 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 AS 24 con EUROCAM HIDROCARBUROS, S.L., estaciones de servicio de Pamplona y Tudela, y de forma categórica concluye que en estos casos existe una entrega de bienes y es de aplicación el art. 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 AS 24 y AGIP ESPAÑA, S.A., estaciones de servicio de Alsasua y Noain.

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 AS 24 y AGIP.

### **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 AS 24 es la prestación de servicios financieros, "concesión y usos de medios de pago emitidos y/o gestionados por As 24", 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 AS 24 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 (I. 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 AS 24 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 AS 24, 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 AS 24 adquiere la propiedad del mismo, en ese preciso y único instante, creando una situación ficticia contraria a la realidad, sin que AS 24 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 AS 24 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 AS 24; tampoco AS 24 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 AS 24 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 AS 24 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 AS 24; AS 24 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 comercializadoras de AS 24, 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 AS 24, 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 AS 24, 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 AS 24, y la de AS 24 al transportista cuando la relación entre AS 24 y el transportista ha tenido lugar en el momento en que este último contrató la tarjeta que como medio de pago le facilitaba AS 24. 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, compra-venta 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 AS, cuyo punto de conexión se encuentra en territorio común (desde donde lo presta AS 24) 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. Cas. 250/2016 , 3 de febrero de 2016 , rec. cas. 161/2015 , y 13 de abril de 2011 , rec. cas. 540/2009 .

Respecto del segundo de los contratos, recuerda la operativa seguida en las estaciones de servicio de Alsasua y Noain, en las que AS 24 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 AS 24 es una entidad dedicada a comercializar y vender hidrocarburos al por menor y no a realizar operaciones financieras, por lo que sus clientes acceden sólo a los surtidores gestionados por AS 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 AS 24 con los transportistas a los que facilitó la concesión y uso de la tarjeta gestionada por AS 24, 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 AS 24 y las estaciones de servicio, con dos tipos de contratos, de los que ya nos hemos hecho eco, respecto del primero entre AS 24 y EUROCAM HIDROCARBUROS, 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 art. 33.6.A) 4º del Convenio, y es sobre el segundo sobre el que centra el debate la AEAT en su demanda entre AS 24 y AGIP, manteniendo que se trata de una prestación de servicios de carácter financiero, al que le es aplicable el art. 33.6.B), 1º del Convenio.

Recordemos que el contrato entre AS 24 y la totalidad de los transportistas, cualquiera que fuera la estación de servicio en que repostaran, Pamplona, Tudela, Alsasua o Noain, 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 AS 24, 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 AS 24 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 AS 24 y las estaciones de servicio de las citadas sociedades, EUROCAM y AGIP, 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 AS 24 con los transportistas, y al concreto contrato entre AS 24 y AGIP, 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 AS 24 y su tratamiento fiscal a efecto del régimen competencial del Convenio.*

Conforme dispone el art. 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: «c) la transmisión de bienes efectuada en virtud de contratos de comisión de compra o de comisión de venta». En esta línea se expresa el art. 8.Dos.6º de la 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 art. 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 contratare, 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 LIVA 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».

Añadíamos 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 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 art. 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 art. 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. AS 24 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 AS 24 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 AS 24, para satisfacer las prestaciones recibidas en las estaciones de servicio, recogándose que el cliente encomienda a AS 24 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 AS 24.

Por otro lado AS 24 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 AGIP ESPAÑA, S.A. En este contrato se hace constar la actividad a la que se dedica AS 24, 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, obligándose a contar con todos los permisos y licencias necesarios para la venta de carburante; AGIP es el titular de las instalaciones, poniendo a disposición exclusiva de AS 24 estos surtidores y AS 24 compra a AGIP el carburante que esta ha de suministrar a los clientes de AS 24 titulares de la tarjeta AS 24, como contraprestación por el uso de instalaciones y compra de carburante abona a AGIP las cantidades pactadas en función de los litros suministrados a los clientes de AS 24, AGIP 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 AS 24.

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 AS 24 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 AS 24 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 AS 24 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 AS 24 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 AS 24, 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 AS 24 con EUROCAM y con la de AGIP, es, siendo igual el contrato que une a AS 24 con sus clientes, que mientras con EUROCAM no existe duda de la compra directa del carburante suministrado por parte de AS 24 a las proveedoras, de



suerte que el carburante suministrado a los clientes con tarjeta AS 24 se trasmite de AS 24 a estos; en cambio respecto de las estaciones de servicio de AGIP, si bien tiene concertado AS 24 con AGIP que simultáneamente al suministro a sus clientes con tarjeta de AS 24, AS 24 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 AS 24 que pagan el gasóleo con la tarjeta de crédito suministrada por AS 24. 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 AS 24, 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 AS 24, se hace por AS 24 al entender que se ha producido la transmisión de la estación de servicio a AS 24 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 AS 24. 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 AS 24 y sus clientes para el suministro de carburante una comisión en nombre propio por cuenta ajena y entre AS 24 y AGIP la adquisición del carburante que AGIP servirá a los clientes con tarjeta AS 24. 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 AGIP, al comisionista, en este caso AS 24, y otra de este al comitente, en este caso los clientes de AS 24.

AEAT por un lado que exista tal comisión de compra en nombre propio por cuenta ajena y, por otro, que exista una real transmisión de AGIP a AS 24 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 AS 24 a favor de sus clientes para poderse ofrecer en condiciones más favorable, siendo evidente que AS 24 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 AGIP y AS 24, 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 AGIP y AS 24; sin embargo, no existe prohibición alguna que impida dicha simultaneidad y, como ha quedado acreditado, toda la operativa estructurada entre AS 24 y AGIP, 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 AGIP hace para otros usuarios y exigir que AS 24 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 AS 24, 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 AS 24 a AGIP.

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, 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 tributación de la mercantil AS 24 ESPAÑOLA, 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.

Manuel Vicente Garzon Herrero Nicolas Maurandi Guillen Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACIÓN.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.