

DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA

PUNTO DE VISTA

LA TRASCENDENTAL IMPORTANCIA DEL LUGAR DE REALIZACIÓN DE OPERACIONES A EFECTOS DEL CONCIERTO ECONÓMICO Y SU DIFÍCIL INTERPRETACIÓN.

Iñaki Alonso Arce
Doctor en Derecho

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en su resolución 17/2023, de 22 de marzo de 2023, resuelve de una manera extraordinariamente sintética una cuestión que ciertamente es de una importancia trascendental en el régimen de Concierto Económico y cuya hermenéutica durante los últimos trece años, tanto por parte de la Junta Arbitral como del Tribunal Supremo, en mi opinión, no ha ayudado a clarificar su aplicación, sino todo lo contrario.

El Concierto Económico es el instrumento paccionado entre la Administración General del Estado y las Administraciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de sus Territorios Históricos que, formando parte del denominado bloque de la constitucionalidad, anclando su contenido en lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Constitución y en el artículo 41 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por medio de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, e incorporándose al ordenamiento jurídico por medio de una ley ordinaria de artículo único que se tramita en las Cortes Generales por un procedimiento muy especial, adecuado a la garantía institucional de la foralidad proclamada por el Tribunal Constitucional, establece los puntos de conexión para el reparto de las competencias normativas y de aplicación de los tributos entre las Administraciones común y forales respecto a los distintos obligados tributarios en los diferentes impuestos.

En lo que hace referencia al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Valor Añadido, el Concierto Económico establece un principio de normativa única e inspección única para cada contribuyente y un sistema de cumplimiento de las obligaciones de declaración o autoliquidación ante una única Administración o ante tantas Administraciones como territorios en los que se entiendan localizadas las operaciones que realice dependiendo de si los contribuyentes tuvieron un volumen de operaciones inferior o superior a diez millones de euros en el ejercicio anterior.

Por lo tanto, el domicilio fiscal, el importe total del volumen de operaciones realizado por el contribuyente en el ejercicio anterior, la distribución territorial del mismo entre las distintas Administraciones común y forales y, en su caso, la distribución de ese volumen del propio ejercicio entre los distintos territorios son los elementos determinantes de las competencias normativas y de aplicación de los tributos en esos impuestos, siendo relevante la localización de las operaciones en los distintos territorios en los supuestos en los que el obligado tributario hubiera realizado un volumen de operaciones global superior a diez millones de euros el ejercicio anterior, puesto que en otro caso el Concierto Económico se conforma con

atribuir la totalidad de las competencias normativas y de aplicación de los tributos en esos impuestos a la Administración correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente.

El Concierto Económico diferencia entre entregas de bienes y prestaciones de servicios, siguiendo las definiciones de esas operaciones que se contienen en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, a efectos de establecer los criterios de localización de las operaciones, así como establece algunas reglas específicas para operaciones concretas como las realizadas por empresarios del sector primario, las que tienen que ver con operaciones de seguro o las relativas a los servicios de transporte, incluidos los arrendamientos de medios de transporte y las de remolque y grúa.

La adecuada interpretación y aplicación de esas reglas de localización de las operaciones en los supuestos en los que el contribuyente hubiera realizado un volumen de operaciones superior a diez millones de euros el ejercicio anterior adquiere, como decíamos, una importante trascendental porque no solamente puede implicar que la normativa o la inspección aplicable a ese contribuyente corresponda a una Administración diferente a la de su domicilio fiscal, sino porque el propio importe de las cuotas a ingresar o a devolver por cada una de las Administraciones, común o forales, va a depender directamente del porcentaje de volumen de operaciones realizado en cada territorio, y para determinar ese porcentaje es para lo que resulta esencial esa hermenéutica de las reglas de localización establecidas en el Concierto Económico.

Desde que en 2011 el Tribunal Supremo dictara la conocida como sentencia Rover, las reglas de localización correspondientes a las entregas de bienes muebles corporales han sido objeto de múltiples controversias y de diferentes matices interpretativos que no ayudan, en mi opinión, a establecer un cuerpo cierto y coherente de doctrina interpretativa y jurisprudencial porque precisamente el Tribunal Supremo, y en gran medida la Junta Arbitral, han preferido huir de establecer principios generales y dar criterios de interpretación de eficacia general y se han refugiado en resolver cada caso haciendo más énfasis en alguna de sus peculiaridades, prefiriendo ofrecer soluciones particulares y privándonos de la función esencial que corresponde a la jurisprudencia, que es informar la aplicación del derecho positivo, como establece el Título Preliminar del Código Civil.

El Concierto Económico establece, en principio, cinco reglas relativamente sencillas en su formulación para localizar en los distintos territorios las operaciones de entregas de bienes. Por un lado, para los bienes inmuebles acude al lugar donde aquellos radiquen y para las entregas con instalación, atribuye la operación al lugar de fabricación o al de instalación dependiendo del porcentaje del coste de bien que suponga el proceso de instalación y montaje. Una tercera regla hace referencia a las entregas de bienes muebles corporales transformados por quien realiza la entrega, en cuyo caso acude al lugar donde haya tenido lugar el último proceso de transformación para localizar esa operación de entrega a efectos del Concierto Económico. Y las dos últimas reglas hacen referencia a las entregas de bienes muebles corporales no transformados por quien realiza la entrega, puesto que se entenderán localizados en el lugar desde el que se pongan a disposición del cliente, excepto que para esa puesta a disposición deban ser objeto de transporte, puesto que en ese supuesto será el lugar de inicio del transporte el que sirva para localizar esa operación de entrega del bien a efectos del Concierto Económico.

La sentencia Rover vino a complicar la interpretación de estas reglas porque prescindió de la última que estamos comentando. En aquel supuesto, el contribuyente realizaba entregas de bienes muebles corporales que no habían sido transformados por él y que debían ser objeto de transporte para la puesta a disposición de su cliente, por lo que en principio, y tal y como lo establecía el Concierto Económico, la localización debería haberse realizado en el lugar de inicio del transporte, que en aquel supuesto se situaba en el Territorio Histórico de Álava. El Tribunal Supremo interpretó entonces, en mi opinión de manera desacertada y sin suficiente base en la regulación del Concierto Económico, que esa regla de inicio del transporte solamente resulta aplicable cuando los bienes objeto de transporte se dirijan a un lugar ubicado fuera del territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, es decir, a fuera del Estado español o a Ceuta, Melilla o las Islas Canarias, pero que si el transporte se produce hacia otro lugar dentro del territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, entonces esa regla no es aplicable y habría que acudir al lugar donde se genere el valor añadido en esas operaciones.

El propio Tribunal Supremo ha ido matizando posteriormente cuándo entiende que se genera valor añadido en un territorio o en otro en función de los distintos tipos de operaciones concretas que se han sometido a su conocimiento a través de los correspondientes recursos contra resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico (o de la del Convenio Económico navarro), viéndose obligado a ir concretando en cada sector de actividad y en cada tipo de operación qué elementos del caso concreto son más relevantes a la hora de determinar dónde se genera el mayor valor añadido de la operación. En mi opinión aquí es donde radica el pecado original del enfoque de la sentencia Rover, que es precisamente en sustituir un punto de conexión muy sencillo de concretar porque solamente se basa en elementos fácticos, en el lugar de localización de un

determinado bien antes de ser objeto de transporte al cliente, por otro criterio muchísimo más indeterminado, porque no es tan sencillo determinar con carácter general qué criterios deben tenerse en cuenta para distribuir el valor añadido generado por un contribuyente entre los diferentes lugares y las diferentes tareas que pueden verse involucradas en su proceso productivo o de comercialización.

La resolución de la Junta Arbitral de 22 de marzo de 2023 que estamos comentando haca una exposición tan sumaria de la cuestión, que impide una adecuada exégesis del precepto en controversia, ya que la Junta Arbitral se limita a afirmar que *de acuerdo a la jurisprudencia del Tribunal Supremo y a las Resoluciones 7/2021, 16/2022, 160/2022 y 163/2022 de esta Junta Arbitral, resulta que el valor añadido a la labor de comercialización se produce donde la empresa tiene delegaciones comerciales con la suficiente estructura de medios materiales y humanos para realizar dicha labor. El lugar de inicio de transporte ya fue descartado por la Sentencia del Tribunal Supremo 2323/2011 (más conocida como Sentencia ROVER) como criterio de localización para transportes que transcurren dentro del territorio de aplicación del impuesto.*

Su remisión a las previas resoluciones de 2021 y 2022 no es de excesiva ayuda porque aunque pretenda insinuar que existe ya una consolidada doctrina de la Junta Arbitral en este sentido, lo cierto es que no es así, porque aunque la resolución 7/2021 parece hacer una recapitulación de los criterios interpretativos que había ido establecido la jurisprudencia, lo cierto es que no lo hace de forma completa y exhaustiva, y con ello omite elementos muy importantes de pronunciamientos del Tribunal Supremo anteriores a la propia resolución, que incluso ponen en entredicho la única afirmación taxativa que hace la Junta Arbitral en la resolución, que es la de que el Tribunal Supremo había descartado el lugar de inicio de transporte como punto de conexión en los supuestos de transportes que no salgan del territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Eso no es cierto, porque el Tribunal Supremo, en su sentencia de 31 de enero de 2019 (97/2019), también conocida como sentencia Biurrun, que hace referencia a un conflicto bajo el ámbito del Convenio Económico navarro (pero con idéntica regulación de las reglas de localización de las operaciones a la del Concierto Económico), establece expresamente lo siguiente: *Y la segunda regla contenida en aquellos preceptos se refiere al supuesto en el que «los bienes han de ser objeto de transporte para la puesta a disposición del adquirente», en cuyo caso «la entrega se entenderá realizada en el lugar en que los bienes se encuentren al tiempo de iniciarse la expedición o transporte», **criterio que resulta de aplicación tanto para las entregas destinadas al interior del territorio como a otros Estados miembros y a países terceros***. (El énfasis y el subrayado son nuestros).

En Rover el Tribunal Supremo había razonado que esa regla de inicio del transporte no se aplicaba en el caso de transportes con destino al interior del territorio español (que fuera parte del territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido), pero en Biurrun, ocho años después y haciendo referencia en diversos aspectos a la propia sentencia Rover, el Tribunal Supremo dice exactamente lo contrario, que es que la regla de inicio del transporte se aplica en todos los supuestos, con lo que la afirmación de la Junta Arbitral en 2021 y, por referencia, en 2023 en la resolución que estamos comentando, no es consistente con la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

En esta misma sentencia de 2019, reiterando otra del año anterior, el Tribunal Supremo confirma que *en el estado actual de la jurisprudencia pueden sentarse las siguientes reglas:*

— *Aunque el Convenio señala que el punto de conexión para determinar la administración competente estará constituido por el lugar de puesta a disposición o, en ciertos supuestos, por el lugar donde radiquen los bienes al tiempo de su expedición, esos lugares (se hallen en territorio común o en territorio foral) no constituirán necesariamente el punto de conexión si las actividades en ellos realizadas son accesorias o muy poco relevantes en relación con el conjunto del proceso de producción o comercialización de los bienes, al punto de que pueda afirmarse que no incorporan valor añadido a ese proceso.*

— *Cabrá, pues, prescindir de aquellos lugares típicos -y acudir al contrario o a aquel en el que realmente deba entenderse que se realiza la actividad- cuando no pueda identificarse en los previstos con carácter general en la norma actuaciones de una apreciable significación, conectadas o vinculadas con los procesos de fabricación, transformación o comercialización. En definitiva, el punto de conexión será uno u otro en la medida en que se constate que en el mismo se realizan tareas de tal envergadura que permitan afirmar que son acciones susceptibles de incrementar el valor de los bienes entregados.*

— *La solución concreta dependerá, obviamente, de las particulares circunstancias de cada caso, de manera que la relevancia o la pura accesoriedad de la actuación controvertida en uno u otro territorio dependerá de los hechos*

constatados y, en su caso, de la actividad probatoria desarrollada al efecto por los interesados.

Yo creo que estas reglas no son especialmente satisfactorias por las razones comentadas, es decir, tanto por la falta de soporte normativo en la regulación del Concierto Económico, que no olvidemos es una norma jurídica muy singular en nuestro ordenamiento constitucional y no una mera ley ordinaria por más que adopte ese cauce formal para su incorporación al ordenamiento jurídico, como, sobre todo, porque implican sustituir un criterio claro establecido por el legislador por una interpretación jurisprudencial «líquida» al hacerse pivotar sobre razones mucho menos consistentes y, sobre todo, menos verificables a partir de elementos fácticos, ya que mucho de lo que se esconde detrás del concepto de generación de valor añadido pertenece al ámbito de la subjetividad, de lo intangible y de lo relativo, más que de lo cierto y absoluto.

Pero lo que creo que no es de recibo, teniendo presente la esencial función que le corresponde a la Junta Arbitral en el sistema de Concierto Económico, es que resuelva los conflictos que tiene ante sí sobre reglas de localización de las operaciones a efectos del Concierto Económico sin atenerse ni siquiera mencionar la jurisprudencia última del Tribunal Supremo sobre el particular, y sin razonar en base a esos criterios cuáles son los elementos determinantes de la localización de las operaciones, además de haber dado un salto en el vacío sobre la doctrina jurisprudencial anterior, que en ningún caso había verificado las labores comerciales como los elementos centrales del valor añadido generado.

Uno casi tiene la sensación de que ante la multiplicidad de criterios que se han ido estableciendo por parte del Tribunal Supremo en los diferentes pronunciamientos habidos hasta la fecha, en cada supuesto la Junta Arbitral elige mencionar los que le sirven para justificar su acuerdo omitiendo los que no le permitirían llegar a la misma conclusión, lo cual puede servir para resolver expedientes a mayor velocidad pero sin duda no sirve para establecer los criterios interpretativos de los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico y no contribuye a la deseable seguridad jurídica para todos los operadores que su alta función debería perseguir.

Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico de 22 de marzo de 2023, rec. 19/2015 (Ref. 349548/2023)

REPERTORIO DE DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA

CONCIERTO ECONÓMICO

Competencia de exacción del Impuesto sobre sociedades. En el caso, resulta que la obligada tributaria dispone en Sevilla, aunque no a título de propietario, de manera estable, de unas instalaciones donde recepciona las materias primas y donde produce, a través de un tercero y mediante un contrato de maquila, bolas de acero para clientes cercanos (considerando los clientes destinatarios de las bolas fabricadas en Bizkaia), a los que se remiten por su cuenta, disponiendo a tal efecto de personal (aunque no en plantilla de la empresa) que almacena y expide las mercancías. Sin duda, la mayor parte del valor añadido al producto se genera en Sevilla, que es el lugar de puesta a disposición del producto para sus clientes, siendo relevante que el motivo por el que se produce en Sevilla es el ahorro de costes de transporte. Por lo referido se declara que se localiza en territorio común las ventas de bolas de acero referidas.

Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico de 23 de junio de 2023, rec. 38/2017 (Ref. 391220/2023)

Competencia para realizar actuaciones inspectoras de carácter general. Dado que es pacífica entre las partes que el punto de conexión determinante de la competencia inspectora es el domicilio fiscal de la obligada tributaria, sin que obre en el expediente administrativo información alguna respecto al volumen de operaciones, resultaba de aplicación los arts. 66.Tres y 15.2 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico en tanto se decidía el conflicto con número de expediente 9/2015. No obstante, habiéndose dictado Resolución en este conflicto, en el sentido de aceptar el cambio de domicilio propuesto por la DFB por allanamiento de la AEAT, provoca que el conflicto entre ambas Administraciones decaiga, y determine la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento que se sustancia ante la Junta Arbitral del Concierto Económico y su consecuente archivo.