Resolución: R100/2023
Expediente: E042/2017, E044/2020 y E012/2021.

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 15 de diciembre de 2023.

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por Dña. Violeta Ruiz Almendral, presidenta, y Dña. Sofía Arana Landin y D. Javier Muguruza Arrese, vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

Sobre los conflictos planteados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo AEAT) y por la Diputación Foral de Gipuzkoa (en lo sucesivo DFG), respectivamente frente a la otra Administración, cuyo objeto es determinar la proporción de tributación del obligado tributario DIQUINO SA, por IVA 2015-16 e Impuesto sobre Sociedades 2016, que se tramitan ante esta Junta Arbitral con números de expediente 42/2017, 44/2020 y 12/2021.

I. ANTECEDENTES

1.- DIQUINO SA es una sociedad, con domicilio fiscal en San Sebastián, cuyo objeto es la comercialización de productos químicos.

2.- La comercialización se efectúa por D. JLGS, administrador único, en la sede de cada uno de los clientes y solo excepcionalmente se contrata por teléfono o en la sede de DIQUINO.

En Gipuzkoa el personal administrativo recepciona los pedidos y los traslada al proveedor, organizando el transporte desde la sede del proveedor a la del cliente. Los productos se ponen a disposición del cliente en su sede.

3.- DIQUINO tributa en proporción de volumen de operaciones. La proporción la fija localizando las ventas interiores en la sede del proveedor (lugar de inicio del transporte) y las intracomunitarias en la sede del cliente.

4.- El 21 de julio de 2016 la AEAT solicitó de la DFG la comprobación de la proporción de volumen de operaciones del IVA 2015, acompañando un informe de inspección derivado de las manifestaciones del obligado formuladas el 12 de julio de 2017 que ratifican la operativa descrita anteriormente.

5.- Tras el intercambio de las actas incoadas en 2016, la DFG remitió el 1 de agosto de 2017 el acta incoada el 13 de diciembre de 2016 relativa al IVA 2015.

6.- El 2 de octubre de 2017 (primer día hábil siguiente al domingo 1 de octubre de 2017, día de vencimiento del plazo de 2 meses previsto en el art. 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico, aprobado por Real Decreto 1760/2007) la AEAT requirió de inhibición a la DFG por entender que las ventas se localizan en la sede de los clientes por ser el lugar de comercialización.

7.- El 27 de octubre de 2017 la DFG se ratificó en su competencia, planteándose el 27 de noviembre de 2017 el conflicto ante la Junta Arbitral que se ha tramitado por el procedimiento ordinario bajo número de expediente 42/2017.

8.- El 12 de diciembre de 2018 la AEAT inició actuaciones de comprobación de la proporción de volumen de operaciones de DIQUINO en relación con el año-ejercicio 2016. El 4 de marzo de 2019 el obligado hace unas manifestaciones que ratifican la operativa descrita anteriormente.

9.- El 22 de marzo de 2019 la AEAT solicitó a la DFG la comprobación de la proporción de volumen de operaciones del obligado en relación con el IVA e Impuesto sobre Sociedades del 2016.

10.- El 2 de julio de 2020 la DFG remitió a la AEAT las actas únicas incoadas en el año 2019, incluyendo las de IVA e Impuesto sobre Sociedades 2016.

11.- El 2 de septiembre de 2020 la AEAT requirió de inhibición en relación con el IVA 2016, ratificándose la DFG en su competencia el 29 de septiembre de 2020.

12.- El 28 de octubre de 2020 la AEAT planteó conflicto de competencias, que se ha tramitado por el procedimiento ordinario bajo número de expediente 44/2020.

13.- El 14 de enero de 2021 la DFG requirió de inhibición a la AEAT en relación con la proporción de volumen de operaciones por Impuesto sobre Sociedades 2016.

14.- Ante la ratificación tácita del Estado en su competencia, la DFG planteó el 10 de marzo de 2021 conflicto de competencias, que se ha tramitado por el procedimiento ordinario bajo número de expediente 12/2021.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Competencia de la Junta Arbitral.

La Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto de acuerdo a lo dispuesto en el art. 66.Uno.a) del Concierto Económico, que señala que son sus funciones:

“a) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente

a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido".

2.- Acumulación.

El 26 de noviembre de 2011 la Junta Arbitral acordó la acumulación de los tres expedientes en base a lo dispuesto en el art. 57 de la Ley 39/2015 de procedimiento administrativo común de las administraciones públicas, aplicable en virtud de lo dispuesto en el art. 8 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (en lo sucesivo RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, que señala:

> "*El órgano administrativo que inicie o tramite un procedimiento, cualquiera que haya sido la forma de su iniciación, podrá disponer, de oficio o a instancia de parte, su acumulación a otros con los que guarde identidad sustancial o íntima conexión, siempre que sea el mismo órgano quien deba tramitar y resolver el procedimiento.*
>
> *Contra el acuerdo de acumulación no procederá recurso alguno*".

3.- Sobre la extemporaneidad del requerimiento de inhibición que originó el conflicto 42/2017.

La Ley 39/2015 establece que, en los plazos por meses, el cómputo se inicia al día siguiente de la notificación, finalizando en el correlativo día de la notificación del mes de vencimiento, salvo que fuera inhábil, en cuyo caso se trasladará al primer día hábil siguiente.

En consecuencia, no procede apreciar la extemporaneidad del requerimiento de inhibición.

4.- Sobre la nulidad de los informes sobre volumen de operaciones practicados por la AEAT.

La DFG solicita que no se tome en consideración los informes sobre volumen de operaciones aportados por la AEAT por entender que, correspondiendo la competencia inspectora a la DFG, aquélla se extralimitó en las facultades que la normativa le atribuye para la realización de un informe que soporte la petición de comprobación de volumen de operaciones.

La Junta Arbitral en diversas Resoluciones (entre otras R 19/2022 y R 17/2023) ya ha fijado límites al alcance de la comprobación que puede realizar la Administración sin competencia inspectora.

En esta línea puede fácilmente apreciarse que parte de la información solicitada (datos relativos a empleados, clientes, proveedores, etc…) excede de lo que es una simple toma de datos, y por tanto invade la competencia de la DFG.

No obstante, entra dentro de lo aceptable el requerimiento acerca de la operativa de la entidad, que es, junto con las propias actas y manifestaciones vertidas por la DFG, en base a lo que se resuelve la controversia sobre la localización de las operaciones.

Por otra parte, la nulidad total del informe de la AEAT conllevaría, por la teoría de los actos en cascada, la desaparición de todas las actuaciones originadas por el mismo, incluyendo las solicitudes de comprobación de proporción de volumen de operaciones y las propias actas únicas de la DFG, en base a las cuales reclama al Estado la remesa de la proporción correspondiente de las devoluciones efectuadas.

5.- Localización de operaciones.

En este caso, el lugar de inicio del transporte no resulta relevante cuando el proveedor está situado en territorio nacional, por tratarse de un transporte inevitable (necesario para la puesta a disposición del cliente), que discurre íntegramente en el interior del país, y que se inicia en las instalaciones del proveedor fabricante y no de DIQUINO, por lo que puede prescindirse del "status loci".

No es admisible la alegación de la DFG acerca de la relevancia del transporte en atención a la especial naturaleza del producto transportado (mercancías peligrosas, que tienen su propia normativa, más estricta, en cuanto al almacenamiento y transporte) porque, con independencia de que lo organice y contrate DIQUINO, sigue siendo un transporte necesario para la puesta a disposición del cliente, que, precisamente por su naturaleza, se presta en unas condiciones no susceptibles de fijación unilateral por el obligado.

Nos encontramos ante una empresa que exclusivamente realiza labores de comercialización, sin participar en la fabricación ni realizar un proceso de transformación sustancial a la mercancía transmitida.

La Junta Arbitral ya ha señalado en diversas Resoluciones (entre otras, R7/2021 y R8/2021) que, siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo, las reglas de localización del Concierto Económico deben interpretarse acudiendo al lugar de generación del 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 (puesto que es en base a dicha capacidad por lo que se fija el reparto de recursos tributarios entre las administraciones implicadas, procediéndose posteriormente a efectuar los ajustes al consumo pertinentes).

En el caso de la comercialización de bienes muebles, la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de abril del 2011 (STS 2323/2011) señaló que el valor añadido se produce en el lugar donde se realicen las labores de comercialización y no en el lugar donde accidentalmente se encuentren los bienes.

En el presente caso ha quedado acreditado que la comercialización se realiza por el administrador único, que es quien tiene las facultades para contratar en nombre de la empresa, en las instalaciones de los clientes.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Declarar que las operaciones realizadas por DIQUINO SA en relación con el IVA 2015 y el IVA e Impuesto sobre Sociedades 2016 se localizan en las instalaciones de los clientes, por ser donde se realiza la labor de comercialización.

2º.- Notificar el presente acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Gipuzkoa y asimismo a DIQUINO SA.