Resolución: R109/2023
Expedientes: E002/2017 y E031/2017.

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 Landín y D. Javier Muguruza Arrese, vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

Sobre el conflicto planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo AEAT) frente a la Diputación Foral de Bizkaia (en lo sucesivo DFB), cuyo objeto es determinar la proporción de tributación por IVA 2010-14 e Impuesto sobre Sociedades (en lo sucesivo IS) 2008-13 del obligado tributario BRIDGESTONE HISPANIA SA (en lo sucesivo BHSA), que se tramita ante esta Junta Arbitral con número de expediente 2/2017; y sobre el conflicto planteado por la DFB frente a la AEAT, cuyo objeto es determinar la proporción de tributación por IVA 2011-15 del Establecimiento Permanente (en lo sucesivo EP) del obligado BRIDGESTONE EUROPE NV/SA (en lo sucesivo BSEU), que se tramita ante esta Junta Arbitral con número de expediente 31/2017.

I. ANTECEDENTES

1.- BHSA es una sociedad con domicilio fiscal en Bizkaia, dedicada tanto a la fabricación como a la comercialización de neumáticos, siendo, en virtud del "distributorship agreement" (que entró el vigor el 1 de enero de 2006), distribuidor en exclusiva de los productos BSEU para el territorio español. La actividad de comercialización se lleva directamente desde las oficinas de ventas de Madrid.

En los años objeto de controversia tributó por IVA e IS en proporción de volumen de operaciones.

2.- BSEU, con domicilio en Bélgica, es filial directa de la entidad japonesa BRIDGESTONE CORPORATION, cabecera del grupo mundial BRIDGESTONE.

A su vez, BSEU es propietaria mayoritaria de todas las sociedades operativas europeas, incluyendo BHSA (de la que posee más del 99% del capital).

BSEU dispone de un establecimiento permanente (en lo sucesivo EP) a efectos del IVA (pero no del IRNR), en Reocín (Cantabria), que tributa en proporción de volumen de operaciones y está sometido a la competencia inspectora de la AEAT.

BSEU carece de personal y estructura propia en el territorio de aplicación del IVA (en lo sucesivo TAI).

El grupo tiene en Europa filiales dedicadas a la fabricación o a la venta, salvo 6 sociedades, entre las que se encuentra BHSA, que se dedican a ambas actividades.

BSEU compra neumáticos a la matriz japonesa y a las operativas productoras (incluida BHSA), y los vende directamente a clientes finales, o los distribuye a las filiales de venta; por lo que no hay ventas directas de la matriz japonesa o de las operativas productoras a las entidades dedicadas a la venta.

Las filiales dedicadas exclusivamente a la venta tienen un negocio “OE” (equipo original) de venta de neumáticos a fabricantes, y un negocio “REP” (reposición) de venta de neumáticos a vendedores al por mayor y al por menor.

3.- Según las declaraciones del representante autorizado de BHSA, que constan en diligencia de fecha 7 de julio de 2014, la actividad se gestiona en dos bloques diferenciados, según el siguiente esquema:

a) Bloque de actividad CES 2, que comprende esencialmente la fabricación y prestación de servicios a BSEU, según el siguiente desglose:

a.1) Fabricación de neumáticos. BHSA dispone de 4 plantas para la fabricación de neumáticos:

- En la planta de Basauri (Bizkaia) se fabrican neumáticos para camión y autobús.

- En la planta de Burgos se fabrican neumáticos para automóviles.

- En la planta de Igorre (Bizkaia) se produce tejido textil para la fabricación de neumáticos.

- En la planta de Puente San Miguel (Cantabria) se fabrican neumáticos de elementos de transporte agrícolas.

a.2) Venta de productos fabricados por BHSA a BSEU. Al final de cada día, todas las fábricas de BHSA venden su producción (salvo tejidos) a BSEU, quedando depositadas en sus propios almacenes o en el almacén de BHSA en Torija (Guadalajara).

Los bienes quedan almacenados hasta que alguna compañía del grupo de otro país realiza un pedido a la oficina central de ventas de BHSA en Madrid.

El personal de cada planta se ocupa del transporte, que corre por cuenta del EP de BSEU.

Una vez llega a destino, se almacena por el EP de BSEU en el referido país, hasta su venta al cliente final.

De esta manera, el EP en España de BSEU realiza transferencia de bienes, que son operaciones asimiladas a entregas de bienes del art. 9.3 Ley del IVA (en lo sucesivo LIVA), exentas plenas de IVA en virtud del art. 25.Tres LIVA.

a.3) Prestación de servicios. BHSA presta los siguientes servicios:

- Logística. Por una parte, la central de ventas de Madrid gestiona los stocks necesarios, en función de los pedidos y la producción.

- Por otra parte, cada planta de fabricación presta servicios de logística y expedición vinculados a la mercancía trasmitida a BSEU.

El coste del almacenaje se refactura con un margen del 8% a BSEU, que también asume los seguros.

- Servicios administrativos (contabilidad, facturación, confección de declaraciones fiscales, etc.) se prestan desde Basauri, aunque la contabilidad se remite a la matriz para la confección de las cuentas consolidadas.

a.4) Ventas de productos no fabricados por BHSA. Son ventas residuales como aceite, etc.

b) Bloque de actividad CES 1, que es esencialmente la comercialización. BHSA le recompra a BSEU el stock no transferido a otros países, para su

comercialización con destino a clientes del país. Éstas ventas a clientes se gestionan desde la oficina central de ventas en Madrid.

BHSA vende a BSEU a un precio que permita un retorno del 3,7% sobre los activos. Por su parte, BSEU revende a BHSA la mercancía no expedida a otros países a un precio que permita un margen entre el 1,5% y el 3% de “operating profit”.

4.- La entidad belga BSEU se constituye para coordinar y dirigir todos los movimientos de inventario de los productos en Europa, incluyendo las actividades de logística.

Para el desarrollo de estas actividades dispone (en virtud del contrato “Addendum to distributorship agreement” de fecha 1 de enero de 2007) de diversos locales en España:

- Almacén en Torija (Guadalajara), propiedad de BHSA.

- Almacén de la planta de Burgos, propiedad de BHSA.

- Almacén de la planta de Basauri (Bizkaia), propiedad de BHSA.

- Almacén en Reocín (Cantabria), del que es arrendatario BHSA.

- Almacén en Villalonquejar (Burgos).

BSEU asume los gastos de los departamentos de BHSA encargados de los almacenes de Basauri, Reocín, Burgos y Villalonquejar, donde se centraliza la actividad CES2.

En el almacén de Torija se centraliza la actividad CES1, por la que BHSA le factura a BSEU los gastos relativos a personal, reparación, mantenimiento, y demás gastos distintos del arrendamiento, que se repercute en un contrato diferenciado.

En las entregas intracomunitarias y exportaciones, tanto de “EO” como “REP”, el origen de las mercancías es fundamentalmente la adquisición a BSH de las cubiertas producidas en cada planta de fabricación, por lo que la puesta a disposición de BSEU se produce en el almacén anejo a cada planta productora. No obstante, un pequeño porcentaje procede de adquisiciones intracomunitarias e importaciones previas. En estos casos, si las adquisiciones intracomunitarias son objeto de entregas intracomunitarias y las importaciones se destinan a entregas intracomunitarias o a la exportación la puesta a disposición para BSEU se entiende producida en el almacén de Torija (Guadalajara) y si las adquisiciones intracomunitarias tienen como destino la exportación, la puesta a disposición se realiza en el almacén de Igorre. Tanto para las entregas intracomunitarias como para las exportaciones, el transporte se realiza básicamente por carretera y barco, siendo BSEU la entidad contratante (y pagadora) de este servicio.

Las ventas de BSEU a BHSA se pueden diferenciar:

- Si se trata de producto adquirido a otras plantas de fabricación europeas, nos encontramos ante operaciones asimiladas a Adquisición Intracomunitaria de Bienes, transportándose a costa de BSEU desde el almacén anexo a la planta de producción europea con destino al almacén de Torija, donde se almacena (como media 1 mes), inventaría y preparan para su venta y envío con destino al cliente final.

- Si se trata de producto fabricado por BHSA, la venta se localiza en el propio almacén anexo a la fábrica de BHSA donde estaba almacenada (como media 1 mes y medio)

5.- El 17 de octubre de 2014 la DFB solicitó a la AEAT la comprobación de la proporción de volumen de operaciones por IVA 2010-13 del EP de BSEU.

Dicha comprobación iba acompañada de un informe de la DFB que señalaba:

a) Que el volumen y la proporción de volumen de operaciones del EP no debe incluir las operaciones de transfer a otros estados miembros pues no hay onerosidad (contraprestación).

b) Que las operaciones que deben computar a efectos de volumen y proporción de volumen de operaciones se localizan en Madrid, por ser donde se realiza la labor comercial para la venta de BSEU a BHSA por medio del personal de ésta en la central de ventas de Madrid.

6.- El 12 de junio de 2015 la DFB incoó a BHSA actas por IS 2008-13 e IVA 2010-14, modificando la proporción de tributación declarada por el obligado, que fueron remitidas a la AEAT el 28 de septiembre de 2016.

7.- El 22 de noviembre de 2016 la AEAT requirió de inhibición a la DFB, que se ratificó tácitamente en su competencia.

8. El 20 de enero de 2017 la AEAT planteó conflicto de competencias ante la Junta Arbitral, que se ha tramitado por el procedimiento ordinario bajo número de expediente 2/2017.

9.- 5.- El 19 de mayo de 2017 la AEAT notificó a la DFB las actas incoadas al EP de BSEU relativas al IVA 2011-14 e IVA 2015, así como los correspondientes informes de ingreso en Administración no competente.

10.- El 10 de julio de 2017 la DFB requirió de inhibición a la AEAT por discrepancia con los criterios de determinación de la proporción de volumen de operaciones regularizada en las actas al EP de BSEU.

11.- Al ratificarse la AEAT tácitamente en su competencia, el 8 de septiembre de 2017 la DFB planteó conflicto ante la Junta Arbitral que, bajo número de expediente 31/2017, se ha tramitado por el procedimiento ordinario.

12.- Los conflictos 2/2017 y 31/2017 fueron acumulados por acuerdo del 26 de noviembre de 2021.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Competencia de la Junta Arbitral.

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

“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 de procedimientos.

El art. 57 de la Ley 39/2015 de Procedimiento Administrativo Común, aplicable en virtud de lo dispuesto en el art. 8 del Reglamento de la Junta Arbitral (aprobado por Real Decreto 1760/2007), señala que:

"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.- Localización de operaciones de BHSA.

3.1.- El art. 16.A) del Concierto Económico entiende localizadas en el País Vasco a efectos del IS las entregas de bienes en los siguientes casos:

"1.º Las entregas de bienes muebles corporales cuando se realice desde territorio vasco 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. Esta regla tendrá las siguientes excepciones:

a) Si se trata de bienes transformados por quien realiza la entrega, se entenderá efectuada ésta en el territorio vasco si se realizó en dicho territorio el último proceso de transformación de los bienes entregados.

b) Si se trata de entregas con instalación de elementos industriales fuera del País Vasco, se entenderán realizadas en territorio vasco si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación".

Por su parte, el art. 28.A) del Concierto Económico entiende localizadas en el País Vasco a efectos del IVA las entregas de bienes en los siguientes casos:

"1 º. Las entregas de bienes muebles corporales, cuando se realice desde territorio vasco 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. Esta regla tendrá las siguientes excepciones:

a) Si se trata de bienes transformados por quien realiza la entrega, se entenderá efectuada ésta en el territorio vasco si se realizó en dicho territorio el último proceso de transformación de los bienes entregados.

b) Si se trata de entregas con instalación de elementos industriales fuera del País Vasco, se entenderán realizadas en territorio vasco si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación.

Correlativamente, no se entenderán realizadas en territorio vasco las entregas de elementos industriales con instalación en dicho territorio si los trabajos de

preparación y fabricación de dichos elementos se efectúan en territorio común, y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación.

c) Si se trata de bienes que deben ser objeto de expedición o transporte iniciado en otro Estado miembro, y se cumplen los requisitos previstos en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido para la aplicación del régimen de ventas a distancia, la entrega se entenderá realizada en el País Vasco cuando finalice en dicho territorio el referido transporte".

3.2.- BHSA diferencia, a efectos de localización de operaciones, dos actividades:

a.- La comercialización de bienes previamente recomprados a BSEU (operativa CES1) y de bienes no fabricados por BHSA, que entiende que se localiza en las instalaciones de los clientes de BHSA por entender que es donde se pone el producto a disposición del comprador.

En esta operativa también se producen prestaciones de servicios de publicidad y de alquiler de inmuebles, que no fueron objeto de una imputación-localización separada.

b.- La venta de bienes fabricados por BHSA a BSEU (CES 2), que se localiza en Bizkaia por ser donde se realiza el último proceso de transformación.

También se incluye en esta operativa las ventas a BSEU de otros bienes no fabricados por BHSA, que se habían imputado, por tener un importe residual, en la misma proporción que las ventas de bienes fabricados, y ciertas prestaciones de servicios, que se localizan en la sede del prestador (Bizkaia).

3.3.- En las actas de Diputación se modifican algunos criterios de localización de las operaciones declaradas por BHSA.

En la operativa CES1:

a.- La comercialización de bienes previamente recomprados a BSEU, se localiza en Bizkaia, por ser el lugar donde se realizó el último proceso de transformación.
b.- La comercialización de bienes no fabricados por BHSA se localiza en Madrid por ser donde se realiza la actividad.

c.- Las prestaciones de servicios de publicidad se localizan en Madrid, y los alquileres de inmuebles donde radiquen.

En la operativa CES 2:

a.- La venta de bienes fabricados por BHSA a BSEU se localiza en Bizkaia.

b.- La comercialización de bienes no fabricados por BHSA se realiza desde las oficinas de Basauri (Bizkaia).

c.- Las prestaciones de servicios se localizan en la sede del prestador.

3.4.- Señala la AEAT que el Concierto Económico distingue reglas de localización distintas para la actividad de comercialización, fabricación (o transformación sustancial) e instalación.

Pues bien, a efectos de localización de las ventas por BHSA de neumáticos por ella fabricados, la AEAT diferencia dos situaciones distintas:

a.- La actividad de comercialización de productos fabricados por ella misma a BSEU.

Esta operativa la localiza en Bizkaia respecto de los bienes fabricados en Basauri, de tal manera que el 100% del valor añadido por la fabricación en Basauri se localiza en territorio foral.

b.- La actividad de comercialización de productos recomprados a BSEU, que la localiza en territorio común por ser el lugar de comercialización al radicar en Madrid la central de ventas, de tal manera que entiende que el 100% del valor añadido exclusivamente por la comercialización se localiza en territorio común. La AEAT defiende que, si la comercialización de bienes previamente recomprados a BSEU se localizase en el último lugar de transformación (Bizkaia), se estaría repartiendo dos veces el valor añadido correspondiente a la fabricación, mientras que el impuesto correspondiente a este valor añadido ya ha sido atribuido íntegramente a la DFB en la previa transmisión de BHSA a BSEU.

3.5.- La DFB en sus escritos de alegaciones manifiesta que, considerando que la venta de BHSA a BSEU se produce por una mera cuestión de control de inventarios del grupo, no puede obviarse que la recompra del producto se produce en el mismo estado, por lo que la posterior venta a los clientes se realiza por quien ha realizado el último proceso de transformación, debiendo en consecuencia localizarse en Bizkaia. De hecho, la DFB pone en duda incluso que haya una previa transmisión de BHSA a BSEU.

Entiende la DFB que, dado que BHSA realiza la fabricación y comercialización, no debe desagregarse ambas actividades a efectos de localización de las operaciones de venta de la mercancía a sus clientes finales.

Subsidiariamente, la DFB propone que las ventas se localicen en los almacenes donde se encuentran previamente a su transporte con destino a los clientes, por tratarse de un almacenamiento en el mismo lugar donde fueron producidas.

3.6.- El IVA se configura como un impuesto multifásico, lo que determina que, en cada fase, se ingresa el valor añadido en la misma, mediante la detracción, al impuesto devengado, del impuesto soportado.
En este caso, el valor añadido a la fabricación de BHSA se ingresa (mediante la localización de las operaciones en Bizkaia) en la DFB.

La DFB pretende que ese mismo valor añadido se devuelva por la AEAT a BSEU (en caso de que finalmente se entienda que computan en el volumen y la proporción de volumen de operaciones), al realizar operaciones asimiladas a entregas de bienes, exentas plenas del art. 25.Tres LIVA, que entiende que se localizan en Madrid (por ser donde radica la central de ventas).

Cuando BHSA comercializa en una fase posterior las mismas mercancías previamente vendidas a BSEU, solo se ingresará el valor añadido por la actividad de comercialización y, en consecuencia, sólo debe averiguarse la localización del valor por la comercialización.

En el informe de la DFB de fecha 6 de octubre de 2014 se reconoce que es BHSA la única que realiza una labor de comercialización (lo que tendrá consecuencias, como se explicará más adelante, sobre la localización de las ventas realizadas por el EP de BSEU a BHSA).

De los datos recogidos en la Diligencia 2, aportada por la DFB, resulta que la comercialización de estos productos se realiza en Madrid, que es donde radica la central de ventas de BHSA.

De acuerdo con ello, la localización de la actividad de comercialización se produce en Madrid, por ser el lugar donde la empresa tiene los medios materiales y humanos que añaden valor a dicha actividad.

4.- Volumen de operaciones, proporción de tributación y localización de operaciones del EP de BSEU.

4.1.- Previo. Existencia del EP.

Tanto la AEAT como la DFB coinciden en que BSEU dispone en el territorio de aplicación del impuesto (en lo sucesivo TAI) de un EP a los efectos de la LIVA, pero no a los efectos de la LIRNR.

En particular, la AEAT, que es la que ostenta la competencia inspectora respecto del EP, admite la intervención del mismo en las operaciones declaradas (prestando servicios de almacenamiento, inventario y logística, utilizando almacenes arrendados y medios materiales y humanos subcontratados a terceros; por lo que ha de entenderse que existe una estructura adecuada con cierta permanencia) salvo en las ventas a clientes finales de productos “EO” procedentes de la UE (ya que los productos no pasan por ningún almacén del EP).

4.2.- BSEU, en sus autoliquidaciones, localiza en territorio foral las siguientes operaciones:

- Las Entregas a otros países de mercancías que son objeto de almacenaje e inventario en el depósito anejo a la planta de producción situada en territorio foral (Basauri, Bizkaia), y para los que se prestan servicios de logística también por parte de BSEU España.

- Las ventas a clientes específicos y con gran volumen, como organismos oficiales. Como se ha expuesto, las mercancías se transportan desde la planta de producción hasta un depósito en Igorre (Bizkaia) donde se almacenan e inventarían y desde allí se distribuyen.

4.3.- Volumen de operaciones.

4.3.1.- Normativa.

El art. 27.Dos del Concierto Económico, en relación con el cálculo del volumen de operaciones, señala que:

“Se entenderá como volumen total de operaciones el importe de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad”.

El art. 29.Uno del Concierto Económico, en relación con el cálculo de la proporción de tributación (o proporción de volumen de operaciones) señala que:

“El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan derecho a la deducción que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural”.

4.3.2.- Postura de la DFB.

La DFB entiende que en el transfer del art. 9.3 LIVA no hay contraprestación, ya que la mercancía permanece en poder del mismo sujeto (hay que recordar que el EP no tiene personalidad jurídica propia) en otro Estado Miembro, por lo que no debe computar en el cálculo del volumen de operaciones.

4.3.3.- Postura de la AEAT.

La AEAT considera que toda operación que se traduzca en un hecho imponible gravado por el IVA debe computar en el volumen de operaciones. En consecuencia, al considerar el Concierto Económico como una norma de reparto de recursos tributarios, no deben computar en la proporción de volumen de operaciones aquellas que no generen una cuota de IVA a repartir (esto es, las exentas y no sujetas).

De esta forma, la clave para la AEAT para determinar si una operación se incluye o no en el volumen de operaciones consistiría en comprobar si, de acuerdo con la Ley del IVA, se puede o no calificar como entrega de bienes (artículos 8 y 9) o prestación de servicios (artículos 11 y 12).

Es cierto que el Concierto hace referencia a las contraprestaciones obtenidas en las entregas de bienes o prestaciones de servicios para poder calcular el volumen de operaciones, consideradas así desde por el IVA, pero ello debe ser entendido desde la óptica del IVA, por lo que propone interpretar contraprestación tal y como se hace en la LIVA, que también grava operaciones sin contraprestación.

4.3.4.- Postura de la Junta Arbitral.

a) El Concierto Económico, interpretado exclusivamente desde una perspectiva de financiación, es una norma de distribución de recursos tributarios.

En consecuencia, podría ser razonable interpretar que distribuye los recursos de toda operación que, de acuerdo a la LIVA, resulte gravada como entrega de bien o prestación de servicios, incluyendo operaciones en las que no hay contraprestación.
Así por ejemplo, se podría aceptar que computen las donaciones (entregas gratuitas), en la medida que tanto para el IVA (autoconsumo externo) como para el IS (valoración de la operación por diferencia entre el valor de mercado y el valor neto contable del bien transmitido) hay un valor añadido susceptible de gravamen.

Sin embargo, en el caso del transfer del art. 9.3 LIVA y de los autoconsumos internos, el motivo por el que la LIVA los asimila a entregas de bienes no es porque haya un valor añadido susceptible de gravamen, sino por mantener la neutralidad del impuesto, porque hay un IVA soportado que requiere un ajuste (porque ha disfrutado de un porcentaje de deducción de un sector diferenciado distinto de aquél al que se afecta, o, en el caso del transfer, porque se trata de un bien que no va a ser objeto de consumo en el TAI y por tanto el IVA soportado debe ser deducible –motivo por el cual el art. 25.Tres declara la entrega intracomunitaria exenta plena-).

b) El concepto entrega de bienes ha sido desarrollado por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en diversas sentencias que arrancan del Asunto C-320/88, de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV.

En la citada sentencia se establecía el alcance del artículo 5 de la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977, hoy derogada, que cabe hacerlo extensible

al artículo 14 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativo al sistema común del IVA, hoy vigente, que dispone:

“1. Se entenderá por «entrega de bienes» la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario”.

El Tribunal de Justicia, en el apartado 7 de la sentencia, establecía:

“Con arreglo a la redacción de esta disposición, 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”.

El apartado 9 de la misma sentencia se refiere a la transmisión del poder de disposición sobre los bienes “con las facultades atribuidas a su propietario”. En opinión del Abogado General, esta expresión significa que el adquirente no tiene por qué ser el propietario desde el punto de vista civil, sino que basta con que adquiera el derecho a disponer del bien, situándose en una posición de facto análoga a la del propietario en lo que se refiere a dicha disposición.

Al analizar estos hechos, el Abogado General, que presentó sus conclusiones para este Asunto con fecha 9 de noviembre de 1989, señaló que “en la delimitación del concepto comunitario de entrega, el legislador comunitario ha puesto el acento sobre un poder de disposición que es análogo al del propietario jurídico formal. Al igual que la Comisión, también considero que el Juez nacional, basándose en los hechos concretos, debe examinar caso por caso si el contratante adquiere el poder de disposición sobre el bien "con las facultades

atribuidas a su propietario". En todo caso, me parece que así sucede cuando el derecho de propiedad que le queda al vendedor inicial ha sido vaciado de tal forma que se reduce a una mera posesión jurídica."

Esta Sentencia ha sido el referente de otras- entre las que se puede citar: Sentencia de 4 de octubre de 2001, Stichting «Goed Wonen» y Staatssecretaris van Financiën; de 15 de diciembre de 2005, Centralan Property Ltd y Commissioners of Customs & Excise: de 29 de marzo de 2007 Aktiebolaget NN y Skatteverket. En todas ellas se parte de la idea de que la finalidad de la Sexta Directiva (actualmente de la Directiva 2006/112/CE) podría verse comprometida si la existencia de una entrega de bienes, que es uno de los tres hechos imponibles, estuviera sometida al cumplimiento de requisitos que varían en función del Derecho civil del Estado miembro de que se trate.

Del contenido de la jurisprudencia consolidada del TJUE cabe extraer dos conclusiones:

- En primer lugar, que el concepto de entrega de bienes a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido no es un concepto que admita su análisis únicamente desde el punto de vista del ordenamiento jurídico de los Estados Miembros, sino que se trata de un concepto de derecho comunitario que, por tanto, precisa de una interpretación también comunitaria.

- En segundo lugar, en relación específicamente con el análisis relativo a la existencia de una entrega de bienes, lo relevante es el análisis de las facultades de disposición que se atribuyen al destinatario de una operación para compararlas con las que se confieren al propietario de una cosa. Tal apreciación, y en lo que a la determinación del devengo se refiere, permite proceder al análisis del momento a partir del cual el pretendido adquirente es titular de dichas facultades.

De acuerdo con lo anterior, es evidente que en el transfer no concurre una entrega de bien, puesto que, considerando que el EP no tiene personalidad jurídica propia, un bien que era propiedad de un sujeto pasivo (BSEU) en un Estado Miembro, continúa siendo propiedad del mismo, pero en otro Estado Miembro distinto. Precisamente por ello no hay contraprestación.

c) En conclusión, el transfer del art. 9.3 LIVA no computa en el cálculo del volumen de operaciones.

4.4.- Proporción de volumen de operaciones o proporción de tributación.

4.4.1.- La DFB entiende que las operaciones que no computan en el cálculo del volumen de operaciones (las operaciones asimiladas a entregas de bienes del art. 9.3 LIVA, exentas plenas en virtud del art. 25.Tres LIVA), tampoco deben hacerlo en el cálculo de la proporción de volumen de operaciones. En todo caso, para de que se interpretase que estas operaciones computan en el volumen y la proporción de volumen de operaciones, la DFB solicita que se localicen en Madrid, por ser donde están los medios materiales y humanos con los que se realiza la labor de comercialización.

Por otra parte, las entregas de bienes a BHSA para su reventa en el interior del territorio de aplicación del impuesto requieren una labor previa de comercialización por ésta para encontrar al cliente final, que se realiza desde la central de ventas de Madrid. Así, sin la previa labor comercializadora de BHSA, no hay venta de BSEU a BHSA. Por tanto, aunque se trate de dos operaciones distintas, en la medida que intervienen dos sujetos distintos, hay una única labor comercializadora. En consecuencia, la labor de comercialización de BSEU, que es la misma que realiza BHSA, se localiza en Madrid, por ser donde se

encuentran los medios materiales y humanos disponibles a través de los cuales se añade el valor correspondiente a la actividad de comercialización.

4.4.2.- La AEAT entiende que las operaciones que computan en el volumen de operaciones también deben hacerlo en la proporción de volumen de operaciones, siempre que estén gravadas o exentas plenas, como es el caso del transfer del art. 9.3 LIVA, en virtud de lo dispuesto en el art. 25.Tres LIVA.

Por otra parte, la AEAT considera que BSEU no realiza ninguna labor de comercialización en territorio español, al no disponer de personal propio y no facturarse por BHSA ninguna cantidad por tal concepto. La propia empresa también explicó que no hay propiamente la toma de decisión de operaciones de venta, sino que se trata de una gestión de almacén informática que tiene en cuenta la demanda de un producto y el stock disponible. Así, la comercialización de productos “EO” se realiza desde Bélgica, y la de productos “REP” se realiza por BHSA.

Entiende por tanto que el valor añadido por el EP, que es el que tiene que ser objeto de distribución entre el Estado y el País Vasco, es relativo al almacenamiento, la centralización del inventario y las actividades logísticas necesarias para facilitar la puesta a disposición de las mercancías en la ubicación de los clientes finales por su distribuidor.

De hecho, si la localización se arbitrase en torno a la labor de comercialización, que se realiza fuera, se llegaría a la paradoja de que no habría EP a efectos del IVA por insuficiencia de relevancia de las actividades de inventario y almacenamiento.

4.4.3.- Postura de la Junta Arbitral.

La AEAT defendía que, al considerar el Concierto Económico como una norma de reparto de recursos tributarios, no deben computar en la proporción de volumen de operaciones aquellas que no generen una cuota de IVA a repartir (esto es, las exentas y las no sujetas). Sin embargo, las operaciones exentas plenas sí computan en la proporción de volumen de operaciones de acuerdo al art. 29.Uno del Concierto Económico.

Lo cierto es que carece de sentido hermenéutico que una operación que no compute en el cálculo del volumen de operaciones pueda computar en el cálculo de la proporción de volumen de operaciones, por lo que las operaciones de transfer del art. 9.3 LIVA, a pesar de estar exentas plenas, no computan en la determinación de la proporción de tributación.

Respecto de las ventas de BSEU a BHSA, tal como reconoce la propia DFB en su informe de fecha 6 de octubre de 2014 y en su escrito de alegaciones, no hay un valor añadido de la comercialización susceptible de reparto, sino un valor añadido relativo al almacenamiento, la centralización del inventario y las actividades logísticas necesarias para facilitar la puesta a disposición de las mercancías en la ubicación de los clientes finales por su distribuidor, que se desarrollan por personal de BHSA en las propias instalaciones donde se almacenan los productos.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Declarar que las ventas de BHSA de productos previamente recomprados a BSEU se localizan en Madrid, por ser donde se añade el valor de la actividad de comercialización.

2º.- Declarar que las transferencias de bienes del art. 9.3 LIVA de BSEU no computan en el cálculo del volumen de operaciones ni de la proporción de tributación.

3º.- Declarar que las reventas de BSEU a BHSA se producen en los almacenes donde los bienes se encuentran a disposición de ésta.

2º.- Notificar el presente acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Bizkaia y asimismo a BRIDGESTONE HISPANIA SA y al establecimiento permanente de BRIDGESTONE EUROPE NV/SA.