Resolución: R114/2023

Expediente: E043/2017

En la ciudad de Vitoria-Gast0eiz, 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 Gipuzkoa (en lo sucesivo, DFG), en relación a la competencia para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de los ejercicios 2014 y 2015 de SARRALLE EQUIPOS SIDERÚRGICOS, SL, (en lo sucesivo, SARRALLE), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 43/2017.

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- SARRALLE es una sociedad con domicilio fiscal en Azpeitia (Gipuzkoa) que se dedica a la entrega de equipos industriales y a la prestación de servicios de ingeniería, supervisión y puesta en marcha de los mismos. Desde el año 2013 forma parte de un grupo de sociedades cuya dominante es SARRALLE, SL, con domiciliada también en Azpeitia (Gipuzkoa). SARRALLE, SL es propietaria al 100% de SARRALLE.

2.- Hasta el año 2013 SARALLE presentó ante la DFG declaraciones anuales del IVA y del Impuesto sobre Sociedades con una proporción de volumen de

operaciones realizadas al 100% en Gipuzkoa. En 2012 y 2013 SARRALLE supero los 7.000.000 € de volumen de facturación, por lo que a partir del año 2014 comienza a tributar en proporción al volumen de operaciones realizado en Gipuzkoa y en territorio común.

3.- El grupo al que pertenece SARRALLE adquiere EQUISIDER, SL (NIF B34234807), situada en Venta de Baños (Palencia). SARRALLE compra a EQUISIDER parte del material que completa los equipos y, a veces, la totalidad de los bienes de algunos pedidos. Desde las instalaciones de EQUISIDER se transporta el producto directamente hasta los domicilios de los clientes sin que se realice ningún tipo de transformación sobre los mismos.

4.- El 16 de febrero de 2016 la AEAT solicitó a la DFG la comprobación del volumen de operaciones realizado por SARRALLE en relación al IVA de los ejercicios 2014 y 2015. Tras el intercambio de Actas únicas del ejercicio 2016, la DFG determinó que los porcentajes de tributación atribuible al Territorio Histórico de Gipuzkoa era de 88,69 en el ejercicio 2012, 92,90 en el 2013, 94,09 en el 2014 y 92,27 en el 2015.

5.- El 29 de septiembre de 2017 la AEAT requirió de inhibición a la DFG que fue desestimada por ésta el 27 de octubre de 2017.

6.- El 27 de noviembre de 2017 la AEAT planteó el conflicto ante la Junta Arbitral del Concierto Económico, el cual se ha tramitado siguiendo el procedimiento ordinario, por lo que, se ha dado cumplimiento al trámite para que la DFG formule alegaciones y aporte y proponga las pruebas y documentación oportunas en el plazo de un mes y se ha puesto de manifiesto el expediente a todas las interesadas en el procedimiento, con el resultado que obra en el expediente.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Competencia de la Junta Arbitral

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

"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.

b) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

c) Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes".

2.- Posiciones de las Administraciones

La discrepancia se centra en la determinación del lugar donde se entienden realizadas las operaciones de entrega de materiales por parte de SARRALLE y su consecuente repercusión en la determinación del volumen de operaciones realizadas en territorio foral y común.

Así, para la AEAT la exacción del IVA de los ejercicios 2014 y 2015 corresponde a la DFG, al considerar que la totalidad de las operaciones de SARRALLE han

sido realizadas en Azpeitia (Gipuzkoa), de acuerdo con el art. 28.Uno.A).1º del Concierto Económico, según la interpretación realizada del mismo por la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de abril de 2011 (ECLI:ES:TS:2011:2023, en lo sucesivo, Sentencia ROVER). En este sentido, la AEAT considera que el lugar de realización de las entregas de bienes se sitúa en Azpeitia (Gipuzkoa) donde SARRALLE dispone de los medios materiales y humanos para la comercialización de los materiales, por lo que es en Azpeitia (Gipuzkoa) donde se genera valor añadido.

La DFG, por el contrario, sitúa el punto de conexión de las entregas de las mercancías fabricadas por SARRALLE en Azpeitia (GIPUZKOA) y en territorio común las entregas de los materiales adquiridos a EQUISIDER, en base a que en la Sentencia ROVER concurren unas circunstancias diferentes que impiden aplicar las conclusiones alcanzadas en la misma al presente conflicto. Estima que le resulta de aplicación la jurisprudencia emanada de las Sentencias del Tribunal Supremo de 3 de febrero de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:241), 9 de febrero de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:420), 13 de diciembre de 2016 (ECLI:ES:TS:2016), 31 de enero 2017 (ECLI:ES:TS:2017:209), 16 de abril 2018 (ECLI:ES:TS:2018:1396) y 31 de enero de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:275), puesto que, además de la fabricación por parte de EQUISIDER de los materiales que son objeto de transmisión a SARRALLE, también se efectúan otros cometidos significativos en las operaciones de transmisión, identificados como gestiones de transporte, que se realizan de forma estable y fija en la planta de Palencia para su puesta a disposición a los clientes de SARRALLE: tareas inherentes a la recepción y almacenaje de la mercancía una vez fabricada, su embalaje, la carga

o descarga en los medios de transporte correspondientes, así como las labores propias del transporte desde y hacia el lugar correspondiente.

3.- Posición de la Junta Arbitral

El art. 28 del Concierto Económico regula el punto de conexión que permite determinar el lugar de realización de las entregas de bienes. Concretamente, el art. 28.Uno. A.1º señala una regla general: las entregas de bienes muebles corporales se entienden realizadas en territorio foral cuando se realice desde dicho territorio la puesta a disposición del adquirente. Y, de inmediato, establece una regla especial: las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllas al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte. A continuación, establece una serie de excepciones que no son de aplicación a este caso.

Desde la Sentencia ROVER el Tribunal Supremo ha tenido ocasión de pronunciarse en diversas ocasiones sobre el lugar de localización de las entregas de bienes, de las que es posible extraer los siguientes criterios de localización del lugar de realización de las entregas de bienes:

- El IVA es un impuesto que grava al consumidor final, por lo tanto, su dirección es ir al destino de las entregas de los bienes. Por el contrario, el reparto de la tributación que se deriva del Concierto 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 la

que se fija el reparto de recursos tributarios entre las dos administraciones implicadas, procediéndose posteriormente a efectuar los ajustes al consumo pertinentes.

- El concepto de entrega de bienes se delimitó por el art. 5.1 de la Sexta Directiva (actualmente art. 14.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido), al definirla como la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, entre otras, en las sentencias de 8 de febrero de 1990, asunto C- 320/88; 6 de Febrero de 2003, asunto C- 185/01; 14 de Julio de 2005, asunto 453/03 y 29 de Marzo de 2007, asunto 111/05, recuerda que para que exista entrega no es preciso que haya transmisión de la propiedad jurídica del bien, al bastar con que se adquiera el derecho a disponer del bien, situándose el adquirente en una posición de facto análoga a la del propietario.

- Aunque el Concierto 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 o transporte, 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. En este sentido, es posible 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. Y, a sensu contrario, el punto de conexión estará constituido por el lugar donde se encuentren los bienes (desde el que salen) cuando 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. 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.

En definitiva, el punto de conexión en las entregas de bienes se encuentra localizado en aquel lugar donde se produce la transmisión del poder de disposición de los mismos, siempre que en el mismo se realicen tareas que significativamente incrementen el valor de los bienes entregados. Por lo tanto, es preciso el análisis de las particulares circunstancias que concurren en cada caso, de manera que, indagando sobre la relevancia o la pura accesoriedad de la actuación controvertida en uno u otro territorio, nos permita determinar el lugar donde se producen las entregas de bienes, lo cual dependerá de los hechos constatados y, en su caso, de la actividad probatoria desarrollada al efecto por las Administraciones.

Si aplicamos los criterios definidos por la jurisprudencia al presente conflicto, es evidente que dicho incremento de valor se produce en Azpeitia (Gipuzkoa) desde donde SARRALLE realiza la comercialización y venta de sus propios productos y también de los que adquiere a EQUISIDER. Precisamente, la principal

actividad de SARRALLE es la venta de los distintos equipos que conforman una acería industrial, que incluye también los servicios de ingeniería, fabricación, montaje y puesta en marcha de equipos. La propia DFG sitúa en Gipuzkoa el punto de conexión de las entregas de las mercancías fabricadas por SARRALLE en Azpeitia (GIPUZKOA), sin embargo, desarrollando la misma actividad de comercialización para las entregas de los materiales adquiridos a EQUISIDER, ubica estas últimas en territorio común por la circunstancia de que los materiales se transportan directamente desde EQUISIDER a los clientes.

La DFG sostiene que en las instalaciones de EQUISIDER se realizan las tareas inherentes a la recepción y almacenaje de la mercancía una vez fabricada, su embalaje, la carga o descarga en los medios de transporte correspondientes, así como las labores propias del transporte desde y hacia el lugar correspondiente. Sin embargo, SARRALLE no dispone de infraestructuras propias en territorio común que le permitan llevar a cabo dichas actividades, más allá de las propias de EQUISIDER, cuya actividad, por otra parte, consiste en la fabricación de material para la industria metalúrgica. Por lo demás, la DFG tampoco ha desarrollado ninguna actividad probatoria que permita concluir que dichas labores se realicen en las instalaciones de EQUISIDER, ni tan siquiera que ésta haya procedido a la contratación del propio transporte, ni, en su caso, que dichas labores sean de una relevancia tal en el conjunto del proceso de comercialización que permitan incorporar valor añadido a los materiales vendidos.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Declarar que corresponde a la DFG la exacción del IVA de los ejercicios 2014 y 2015 de SARRALLE, al haber realizado esta sociedad la totalidad de sus operaciones en Azpeitia (Gipuzkoa).

2º.- Notificar el presente Acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Gipuzkoa y a SARRALLE EQUIPOS SIDERÚRGICOS, SL.