Resolución: R116/2023
Expediente: E044/2017

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 Gipuzkoa (en lo sucesivo, DFG), en relación a la competencia para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y del Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2011 a 2013 de RUGUI, SL, (en la actualidad NUEVA INCAL, SA), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 44/2017.

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- RUGUI es una sociedad con domicilio fiscal en el polígono industrial Basarte de Azkoitia (Gipuzkoa), cuya actividad principal es la fabricación y comercialización de productos siderúrgicos.

2.- RUGUI se dedica a dos tipos de actividades principales:

- La fabricación de aceros, en concreto, llantas, pletinas y redondos laminados, desarrollándose esta actividad en el Territorio Histórico de Gipuzkoa. La entidad adquiere la materia prima (palanquilla) e introduce la misma en un horno de gas

a 1.250° C para su laminación en caliente, obteniendo los productos que son vendidos a sus clientes. El producto fabricado lo expide al cliente desde sus instalaciones de Azkoitia (Gipuzkoa) al precio concertado para lo que emite la correspondiente factura.

- La comercialización de otros productos laminados en caliente fabricados por RUGUI OLVEGA, SL, en Olvega (Soria), sociedad que pertenece al mismo grupo empresarial. Los productos fabricados RUGUI OLVEGA son vendidos a RUGUI mediante su entrega en las instalaciones de aquella en Olvega (Soria), por los que le expide y cobra las correspondientes facturas y RUGUI se encarga de vender dichos productos a sus clientes directamente desde las instalaciones de RUGUI ÓLVEGA.

3.- RUGUI figura dada de alta en el Impuesto de Actividades Económicas en Gipuzkoa.

4.- RUGUI OLVEGA tiene su domicilio social y fiscal en Olvega (Soria) y figura dada de alta en el epígrafe 224 del Impuesto sobre Actividades Económicas que se refiere a la actividad de trefilado, estirado y laminado de acero.

5.- Tanto la toma de decisiones de RUGUI como la gestión de sus compras, pedidos, envíos a los clientes, contratación del transporte para el envío de los productos a sus clientes y la facturación se ubica en Gipuzkoa, aunque en el caso de la venta de los productos adquiridos a RUGUI OLVEGA (gestión de envío y transporte) son coordinadas con la dirección logística del grupo situada en territorio común y guipuzcoano.

6.- RUGUI no tiene personal contratado en territorio común ni ha presentado nunca ante la AEAT declaraciones-liquidaciones por retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos de trabajo personal o profesional.

7.- Hasta el año 2012 RUGUI presentaba sus declaraciones de IVA e IS ante la DFG en cuyo territorio declaraba un volumen de operaciones del 100%. Su volumen de operaciones en los ejercicios 2011, 2012 y 2013 superó los 7.000.000 de euros.

8.- El 28 de enero, 18 y 27 de febrero de 2013 RUGUI comunicó a la AEAT su alta como gran empresa en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores e identificó la actividad que realizaba como de siderurgia no integral y el local directamente afecto a la misma que se situaba en Azkoitia (Gipuzkoa). Asimismo, comunicó el alta, con efectos de 1 de enero de 2013, en la obligación de presentar ante la AEAT en el IS y el IVA y quedó inscrito en el Registro de Devolución Mensual.

9.- El 29 de enero de 2013 RUGUI comunicó a la AEAT y a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa (CCEN) que parte de las entregas de los productos fabricados se iban a localizar en territorio común, así como los porcentajes a aplicar provisionalmente durante el ejercicio 2013 : 60 % en el Territorio Histórico de Gipuzkoa y 40% en Territorio Común.

10.- El 11 y 23 de enero de 2014 RUGUI comunica a la AEAT su baja del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, así como la baja en el cumplimiento

de sus obligaciones tributarias en el IVA y en el IS, con efectos, en ambos casos, desde el 31 de diciembre de 2013.

11.- El 24 de enero de 2014 comunicó a la AEAT y a la CCEN la proporción definitiva del volumen de operaciones correspondiente a cada territorio: 54,81 % en Gipuzkoa y 45,19% en Territorio Común. Asimismo, les comunicó que la actividad en territorio común iba a cesar a partir del 31 de diciembre de 2013 y que desarrollaría su actividad íntegramente en territorio guipuzcoano. En consecuencia, a partir de enero de 2014 RUGUI tributa en el IVA e IS en la DFG.

12.- El 18 de marzo de 2015 la AEAT solicitó a la DFG la comprobación del volumen de operaciones realizado por RUGUI en el ejercicio 2013. Tras las actas únicas intercambiadas el 1 de agosto de 2017, en relación con el IVA e IS correspondiente a los ejercicios 2011, 2012 y 2013, en las que la DFG estimó que las operaciones de RUGUI se realizaban en territorio común y foral en los siguientes porcentajes, respectivamente: 84,99 en territorio guipuzcoano y 15,01 en territorio común; 63,82 y 36,18; y 61,97 y 38,03.

13.- El 2 de octubre de 2017 la AEAT requirió de inhibición a la DFG, que fue desestimada por ésta el 27 de octubre de 2017

14.- 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 RUGUI 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 y del IS de los ejercicios 2011 a 2013 corresponde a la DFG, al considera que la totalidad de las operaciones de RUGUI han sido realizadas en Gipuzkoa, de acuerdo con los arts. 16 y 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 Gipuzkoa donde RUGUI dispone de los medios materiales y humanos para la comercialización de los materiales, por lo que es en Gipuzkoa donde se genera valor añadido.

La DFG, por el contrario, sitúa en Gipuzkoa el punto de conexión de las entregas de las mercancías fabricadas por RUGUI en Azkoitia (GIPUZKOA) y en territorio común las entregas de los materiales adquiridos a RUGUI OLVEGA, 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 RUGUI OLVEGA de los productos que son objeto de transmisión a RUGUI, 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 Soria para su puesta a disposición a los clientes de RUGUI: 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. Además, considera que las labores de coordinación entre los centros logísticos de Gipuzkoa y Soria incluye la realización de cometidos en territorio común.

3.- Posición de la Junta Arbitral

Los arts. 16 y 28 del Concierto Económico regulan los puntos de conexión que permite determinar el lugar de realización de las entregas de bienes en el IS y en el IVA, respectivamente, básicamente coincidentes. Concretamente, señalan una regla general: las entregas de bienes muebles corporales se entiendes realizadas en territorio foral cuando se realice desde dicho territorio la puesta a disposición del adquirente. Y, de inmediato, establecen una regla especial: las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte. A continuación, establecen 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 lo 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 realice se realizan 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 Gipuzkoa desde donde RUGUI realiza la comercialización y venta de sus propios productos y también de los que adquiere a RUGUI OLVEGA. Precisamente, la principal actividad de RUGUI es la comercialización de sus propios productos. La propia DFG sitúa en Gipuzkoa el punto de conexión de las entregas de los productos fabricados por RUGUI en Azkoitia (GIPUZKOA), sin embargo, desarrollando la misma actividad de comercialización para las entregas de los materiales adquiridos a RUGUI OLVEGA, ubica estas últimas en territorio común por la circunstancia de que los materiales se transportan directamente desde RUGUI OLVEGA a los clientes.

La DFG sostiene que en las instalaciones de RUGUI OLVEGA 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 y de coordinación de estas últimas con RUGUI.

Sin embargo, RUGUI no dispone de infraestructuras propias en territorio común que le permitan llevar a cabo dichas actividades, más allá de las propias de RUGUI OLVEGA, cuya actividad, por otra parte, consiste en la fabricación de materiales de acero. Por lo demás, la DFG tampoco ha desarrollado ninguna actividad probatoria que permitan concluir que dichas labores se realicen en las instalaciones de RUGUI OLVEGA, 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 y del IS de los ejercicios 2011 y 2013 de RUGUI, al haber realizado esta sociedad la totalidad de sus operaciones en Azkoitia (Gipuzkoa).

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