Resolución: R 76/2023
Expediente: 38/2017

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 23 de junio 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 competencia de exacción por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011 y 2012 de la obligada tributaria SANTA ANA DE BOLUETA, SA, (en lo sucesivo, SANTA ANA), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 38/2017.

I. ANTECEDENTES

1.- SANTA ANA es la dominante del Grupo 0194B, siendo dominante de SANTA ANA DE BOLUETA GRINDING MEDIA, SA, y FORJAS DEL GUADALQUIVIR, SL, teniendo las tres sociedades domicilio fiscal en Bizkaia.

2.- SANTA ANA DE BOLUETA GRINDING MEDIA, SA, se dedica a la fabricación de bolas de acero (esencialmente para molienda de minerales), para lo cual adquiere barras de acero laminado en caliente [de origen China, Alemania,

España (Azpeitia en Gipuzkoa y SIDERÚRGICA SEVILLANA)], que transforma en bolas mediante forja en su fábrica de Bizkaia. La mayoría de sus clientes están en África y, en menor medida, en Argentina y Noruega.

Sin embargo, también fabrica bolas de un tamaño menor que se produce en su integridad por FORJAS DEL GUADALQUIVIR, SL, en su fábrica de Sevilla al amparo de un contrato de maquila (inicialmente suscrito el 1 de enero de 2003 y renovado por uno nuevo el 11 de noviembre de 2013). La razón por la que esta producción se subcontrata a FORJAS DEL GUADALQUIVIR es el ahorro de costes, principalmente de transporte, ya que tanto los proveedores (SIDERÚRGICA SEVILLANA) como los clientes (2 empresas españolas y otras 2 portuguesas) están más próximos a las instalaciones de la productora. En este caso el producto se transporta desde la fábrica de Sevilla hasta las instalaciones del comprador o, en su caso, hasta el lugar de salida del TAI con destino a otro país, y, muy residualmente, algo de producto es remitido a las instalaciones de SANTA ANA en Bizkaia para su agrupación y embalaje previo a su remisión casi inmediata al cliente. En todo caso, la propiedad del producto es de SANTA ANA, que es quien emite la factura de venta, realizando por tanto FORJAS DEL GUADALQUIVIR la venta y entrega por cuenta de aquélla.

3.- SANTA ANA DE BOLUETA GRINDING MEDIA, SA, siempre había tributado en exclusiva a la DFB, pero, a raíz de unas actas únicas incoadas por ésta, pasó a tributar en proporción de volumen de operaciones.

Las referidas actas fueron objeto de los conflictos 16/2013 y 37/2017, que fueron resueltos por la Junta Arbitral el 17 de febrero de 2023 (Resolución 8/2023) confirmando la tributación en proporción.

4.- El 11 de febrero de 2016 la DFB inició un procedimiento de comprobación en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011-12 del Grupo

Fiscal, que culminó con la incoación de actas el 21 de abril de 2016, que fueron intercambiadas el 16 de junio de 2017.

5.- El 14 de agosto de 2017 la AEAT requirió de inhibición a la DFB, que fue rechazado el 12 de septiembre de 2017.

6.- El 9 de octubre de 2017 la AEAT planteó el conflicto de competencias, al que se asignó el número de expediente 38/2017, que ha sido tramitado por el procedimiento ordinario.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Competencia de la Junta Arbitral

La Junta Arbitral es competente para conocer de la controversia en base a lo dispuesto en el art. 66.Uno.a) del Concierto Económico, que señala que son funciones de la misma:

> "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.- Localización de operaciones

La Resolución 8/2023 de la Junta Arbitral resolvió la localización de las operaciones de SANTA ANA DE BOLUETA GRINDING MEDIA, SA, por lo que se reproduce a los efectos oportunos.

El art. 28.Uno, a efectos del IVA, del Concierto Económico entiende localizadas en el País Vasco las siguientes operaciones:

> "A) Entregas de bienes:
>
> 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".

En idéntico sentido, el art. 16 del Concierto Económico, a efectos de la localización de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades, señala que se localizan en el País Vasco:

> "A) Entregas de bienes:
>
> 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".

El inciso de la letra a) de los arts. 28.Uno.A).1º y 16.A).1º no resulta aplicable porque, como coinciden ambas Administraciones, en el caso de la producción por FORJAS DEL GUADALQUIVIR se realiza en Sevilla la totalidad del proceso productivo, sin que haya un posterior proceso de transformación.

Por tanto, hay que acudir al criterio del lugar de puesta a disposición o del inicio del transporte.

Respecto de esta última regla, la Sentencia del Tribunal Supremo 2323/2011 (conocida como Sentencia ROVER) aclara que la regla del transporte es un inciso especial que se integra en el mismo párrafo en que se enuncia la regla básica (lugar de puesta a disposición), por lo que entiende que solo se refiere a aquel transporte que "*implica la salida o entrada de los bienes en el territorio de aplicación del impuesto*", por lo que " *la regla general es aplicable también cuando los bienes son objeto de un transporte que discurre, todo él, en el territorio de aplicación del impuesto*".

De esta manera, esta regla especial del lugar de inicio del transporte sería aplicable a las ventas a los dos clientes de Portugal destinatarios de las bolas fabricadas y transportadas desde Sevilla.

Adicionalmente, hay que señalar que las bolas transportadas a Bizkaia para su agrupamiento y reexpedición no sufren una fractura del transporte en el sentido expuesto por esta Junta Arbitral en la Resolución 27/2022.

Respecto del lugar de puesta a disposición conviene recordar que esta Junta Arbitral en la Resolución 7/2021 señaló los siguientes aspectos con relevancia jurídica respecto de la localización de operaciones:

a.- “las reglas de localización del Concierto Económico deben interpretarse atendiendo al origen, esto es, donde se genere el valor añadido”

b.- “…el criterio fijado por el Tribunal Supremo es que la aplicación de las normas tributarias debe regirse por el sentido económico real. No es suficiente que una serie de operaciones cumplan con los requisitos que se les exija jurídicamente, sino que además deben tener sentido económico, no debemos quedarnos con la literalidad de la norma, sino indagar en su espíritu y descubrir su finalidad para evitar un uso abusivo de la misma”.

“Es decir, existe en el Derecho de la UE un concepto más económico que jurídico de la entrega de bienes, de modo que el devengo en IVA puede tener lugar aun cuando no se haya producido el efecto traslativo del derecho de propiedad, pero se hayan cedido facultades propias del propietario”.

c.- “Este sentido lleva a no dar especial relevancia a las localizaciones accidentales o esporádicas no generadoras de valor añadido de los bienes en lugares distintos donde el obligado desarrolla las actividades que le son propias”.

“Por su parte, en el caso de entregas de carburantes el Tribunal Supremo (Sentencia de 9 de febrero de 2016) tampoco ha cambiado el criterio. Lo que sucede es que en este caso el vendedor tiene un depósito estable y permanente, aunque no a título de propietario, desde donde gestiona la entrega del carburante, añadiendo en dicho lugar el valor inherente a la distribución …”.

Por su parte, la Resolución 7/2023 de la Junta Arbitral, que confirma la previa Resolución 2/2018, señala que “En base a ello, la Resolución acordó localizar en Álava las ventas realizadas por PLÁSTICOS IMA SAU de productos fabricados por TUBERÍAS Y PERFILES PLÁSTICOS SAU por entender que tiene a su disposición en Álava, aunque quizás no a título de propietario, de instalaciones del grupo económico y cuenta con personal a su disposición para realizar la labor de comercialización, resultando además esencial la localización de las mercaderías en atención al coste del transporte”.

Considerando todo ello y obviando la tributación de FORJAS DEL GUADALQUIVIR (que realiza una prestación de servicios que se localiza en Sevilla), resulta que SANTA ANA 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.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Declarar que se localiza en territorio común las ventas de bolas de acero por SANTA ANA DE BOLUETA GRINDING MEDIA, SA, fabricadas por FORJAS DEL GUADALQUIVIR en su factoría de Sevilla, lo cual tiene su reflejo en la tributación en proporción de volumen de operaciones del grupo del que SANTA ANA es dominante.

2º.- Notificar el presente Acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Bizkaia y a SANTA ANA DE BOLUETA, SA.