Roj: **STS 2230/2025** - **ECLI:ES:TS:2025:2230**

Id Cendoj: **28079130022025100095**
Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Madrid**
Sección: **2**
Fecha: **07/05/2025**
Nº de Recurso: **1234/2023**
Nº de Resolución: **523/2025**
Procedimiento: **Recurso ordinario**
Ponente: **ISAAC MERINO JARA**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

FONDO DOCUMENTAL CE

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 523/2025

Fecha de sentencia: 07/05/2025

Tipo de procedimiento: REC.ORDINARIO(c/a)

Número del procedimiento: 1234/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 06/05/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: JUNTA DE ARBITRAJE

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 1234/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 523/2025

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª Sandra María González de Lara Mingo

En Madrid, a 7 de mayo de 2025.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los Magistrados indicados al margen, el recurso contencioso-administrativo registrado con el núm. 1234/2023, interpuesto por el abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, contra la resolución de la Junta Arbitral establecida en el **Concierto Económico** entre el Estado y el País Vasco núm. 76/2023, de 23 de junio, dictada en el expediente núm. NUM000 , interpuestos por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria contra la Diputación Foral de Bizkaia.

Ha intervenido, como parte demandada, el procurador don Jesús López Gracia, en nombre y representación de la Diputación Foral de Bizkaia.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida.

Mediante escrito de 6 de mayo de 2024, el abogado del Estado interpuso recurso ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, contra la resolución de la Junta Arbitral del **Concierto Económico** con la Comunidad Autónoma del País Vasco núm. 76/2023, de 23 de junio, dictada en el conflicto arbitral número NUM000 , interpuesto por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria contra la Diputación Foral de Bizkaia en los que se trataba de determinar la competencia de exacción por el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2011 y 2012 de la obligada tributaria Santa Ana de Bolueta Grinding Media, S.A., (en lo sucesivo, Santa Ana).

SEGUNDO. - *Resumen de las actuaciones ante la Junta Arbitral.*

Según consta en los antecedentes de la resolución de la Junta Arbitral de la que trae causa el presente recurso:

1.- Santa Ana es la dominante del Grupo NUM001 , 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 es una sociedad con domicilio fiscal en Bizkaia, que se dedica a la fabricación de bolas de acero (esencialmente para molienda de minerales) para lo cual adquiere barras de acero laminado en caliente [originarias de 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 comercializa bolas de un tamaño menor que se producen, en su integridad, por otra sociedad del grupo, Forjas del Guadalquivir, S.L, 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, S.L., 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 territorio de aplicación del impuesto (en lo sucesivo, TAI) con destino a otro país. De forma residual, una parte del producto se remite a las instalaciones de Santa Ana, en Bizkaia, para su agrupación y embalaje previo a su envío casi inmediato 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, S.L, 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 011-12 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 NUM000 , que ha sido tramitado por el procedimiento ordinario.

La resolución de la Junta Arbitral concluye que: «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 la resolución 76/2023, de 23 de junio, la Junta Arbitral acordó: «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».

TERCERO. - *Admisión a trámite de la demanda.*

Se admitió a trámite el recurso contencioso-administrativo por diligencia de ordenación de 29 de noviembre de 2023, en el que, al tiempo, se reclamó el expediente administrativo. Mediante la citada diligencia se acordó requerir a la Junta Arbitral del **Concierto Económico** con la Comunidad Autónoma del País Vasco para que, en el plazo de veinte días, remitiese el expediente administrativo y practicase los emplazamientos a los interesados que ordena el artículo 49 de la Ley de esta Jurisdicción.

Por diligencia de ordenación de 24 de abril de 2024 se tuvo por recibido el expediente administrativo y, comprobados los emplazamientos requeridos en el artículo 49 LJCA, se dio traslado de aquél a la Abogacía del Estado para que, en el plazo de veinte días, formalizase la demanda, escrito que fue presentando el 24 de mayo de 2024.

CUARTO. - *Escrito de demanda.*

En su demanda, el abogado del Estado, tras la procedente argumentación, concluye solicitando que esta Sala:

«dicte sentencia estimatoria del recurso, anulando la Resolución de la Junta Arbitral objeto de impugnación y declarando que la competencia para la exacción del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011 y 2012 de la entidad "SANTA ANA DE BOLUETA GRINDING MEDIA, S.A." corresponde a la DFB, ya que, según resulta de los puntos de conexión regulados en el artículo 16. A. 1º (regla general) del **Concierto**, todas las operaciones se localizan en Bizkaia, sin que proceda por tanto la tributación en proporción a su volumen de operaciones, con imposición de costas a la demandada».

Por medio de otrosí solicitó que se acordase, en su momento, el trámite de conclusiones escritas.

QUINTO. - *Contestación a la demanda.*

Mediante diligencia de ordenación, de 27 de mayo de 2024 se tuvo por formalizada la demanda, de la que se mandó dar traslado a la Diputación Foral de Bizkaia para que, en el plazo de veinte días, la contestase, lo que efectuó el 25 de junio de 2024 mediante escrito en el que señala, a modo de conclusión, que:

«De conformidad con todo lo anterior, (i) incluso por aplicación de la regla general recogida en el artículo 16.A.1º del **Concierto Económico**, relativa a los meros comercializadores (a quienes transmiten los bienes en cuestión sin antes transformarlos), debe entenderse que las entregas controvertidas han de localizarse en territorio común (en las instalaciones con las que cuenta FORJAS DEL GUADALQUIVIR SL para llevar a cabo los servicios que presta a SANTA ANA DE BOLUETA GRINDING MEDIA SA, y desde donde se expiden directamente los productos acabados, con destino a los clientes de esta última), y (ii) que la postura adoptada por la Junta Arbitral en la Resolución 76/2023, de 23 de junio, es coherente con el resultado que derivaría de aplicar la regla especial recogida en la letra a) del artículo 16.A.1º del **Concierto Económico** (correspondiente a las entregas de bienes transformador por quien lleva a cabo dichas entregas), que es la que esta parte ha defendido a lo largo de todo el procedimiento que debe resultar de aplicación al caso».

SEXTO. - *Cuantía y conclusiones de las partes.*

Por decreto de 26 de junio de 2024, quedó la cuantía fijada como indeterminada y se dio traslado a la parte demandante para que, en el plazo de 10 días, formulase conclusiones, lo que llevó a cabo por escrito de 12 de julio siguiente. La diligencia de ordenación de 15 de julio dio traslado del anterior escrito, emplazando a la parte demandada por 10 días para que presentase escrito de conclusiones, lo que hizo el 28 de agosto de 2024

El 4 de septiembre de 2023 se dictó diligencia declarando las actuaciones pendientes de señalamiento para deliberación.

SÉPTIMO. - *Señalamiento.*

Por diligencia de ordenación de 6 de marzo de 2025, se designó magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara, señalándose para la deliberación, votación y fallo del recurso, el día 6 de mayo de 2025, fecha en que dio comienzo la deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del presente recurso contencioso administrativo y síntesis del razonamiento de la Junta Arbitral del* ***Concierto Económico****.*

Según la resolución núm. 76/2023, de 23 de junio, la Junta Arbitral entiende que no resulta de aplicación al caso la regla especial recogida en la letra a) de los artículos 16.A).1º del **Concierto Económico**, relativa a las entregas de bienes transformados por quien realiza la entrega, puesto «en el caso de la producción por FORJAS DELGUADALQUIVIR, S.L, se realiza en Sevilla la totalidad del proceso productivo, sin que haya un proceso de transformación».

Estima que, por aplicación de la regla general recogida en el mencionado artículo 16.A). 1º del **Concierto Económico**, correspondiente a las entregas de bienes que realizan sus comercializadores (quienes no se encargan de su transformación) en el presente supuesto, debía llegarse a la misma conclusión que si se aplicara la regla especial indicada en el párrafo anterior (relativa a las entregas de bienes transformados por quien lleva a cabo la entrega).

Considera, pues, que las entregas controvertidas tenían que localizarse en Sevilla, en las instalaciones de Forjas del Guadalquivir.

En consonancia con ello, en la resolución núm. 76/2023, de 23 de junio, recurrida, la Junta Arbitral acordó:

«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»

SEGUNDO.- *Síntesis de las posiciones de la Abogacía del Estado y de la Diputación Foral de Bizkaia.*

La Abogacía del Estado inicia su argumentación sobre la localización de las entregas derivadas de la venta por parte de Santa Ana de Bolueta Grinding Media S.A. de las bolas de acero fabricadas en Sevilla por Forjas del Guadalquivir, S.L., manifestando que el art. 16 del **Concierto Económico** con la Comunidad Autónoma del País Vasco, establece los criterios aplicables para determinar el lugar de realización de las operaciones (el primero a efectos del impuesto sobre sociedades).

Dice que la AEAT entiende que debe aplicarse la regla general (primer inciso del apartado A.1º) mientras que la DFB considera que debe aplicarse la excepción contemplada en el apartado A.1º.a), porque Forjas del Guadalquivir S.L. realiza la transformación de las bolas de acero "por cuenta" de la obligada.

Señala que las operaciones de cuya localización se trata no son las relativas a los servicios de transformación que Forjas del Guadalquivir, S.L. presta a la obligada en virtud del contrato de maquila, sino las relativas a las entregas de bienes que traen causa de la venta a terceros de las bolas de acero por parte de la de Santa Ana de Bolueta Grinding Media S.A.

Asegura que el tenor literal de la tesis sostenida por la Diputación Foral de Bizkaia implica el reconocimiento de que la única que realiza la entrega es la obligada, no Forjas del Guadalquivir, S.L.

Advierte que el art. 16 del **concierto** se refiere literalmente al lugar "desde" el que se realiza la puesta a disposición del adquirente y en el presente caso, todas las actuaciones y operaciones para realizar esa puesta a disposición se llevan a cabo desde las instalaciones y oficinas de la obligada en el País Vasco.

Por su parte, la Diputación Foral de Bizkaia, señala, entre otras cosas, que, conforme a lo previsto en la letra a) del artículo 16. A) 1º del **Concierto Económico**, las entregas de bienes, transformados por quien realiza la entrega, se entienden efectuadas en el territorio en el que se produce el último proceso de transformación de los mismos.

A su entender, ello, aplicado al caso que nos ocupa, llevaría a concluir que las entregas de los productos que elabora Santa Ana de Bolueta Grinding Media S.A. en las instalaciones de Forjas del Guadalquivir S.L. (utilizando los servicios de maquila que le presta esta última, de forma estable y permanente) han de entenderse realizadas en territorio común (en la fábrica de la referida Forjas del Guadalquivir S.L.) y no en Bizkaia.

Ya que, asegura, la referida Forjas del Guadalquivir S.L. presta sus servicios sin aportar material alguno, de modo que tanto las materias primas como los productos terminados pertenecen, en todo momento, a Santa Ana de Bolueta Grinding Media S.A., que, como tal, es quien asume los riesgos asociados a los productos en cuestión y quien realiza su transformación.

Aduce que, en la medida en que Santa Ana de Bolueta Grinding Media S.A. únicamente recibe los servicios de maquila que le presta Forjas del Guadalquivir S.L. sobre las materias primas de su propiedad, tal y como admite la AEAT, no cabe, en ningún caso, considerar que actúa en este ámbito como un mero comercializador, ya que no existe ninguna entrega de bienes de Forjas del Guadalquivir S.L. a Santa Ana de Bolueta Grinding Media S.A., sino una mera prestación de servicios sobre los bienes de su propiedad.

Añade que, en definitiva, Santa Ana de Bolueta Grinding Media S.A. produce íntegramente una parte de los productos que elabora, utilizando los servicios de Forjas del Guadalquivir S.L., en las instalaciones con las que cuenta esta última compañía en Sevilla, desde las que dichos productos son transportados a sus clientes (a los clientes de Santa Ana de Bolueta Grinding Media S.A.). De modo que, aclara, no se limita a comprar y a vender en el mismo estado los bienes de que se trata.

En este ámbito, señala, las funciones que desarrolla, los riesgos que asume, y los gastos que soporta Santa Ana de Bolueta Grinding Media S.A., difieren sustancialmente de los correspondientes a un mero comercializador de los bienes en cuestión, de manera que no puede ser considerado como tal, ni desde un punto de vista empresarial, ni a efectos del impuesto sobre sociedades y del **Concierto Económico**.

Sostiene que las únicas adquisiciones y entregas de bienes que se producen en la operación son las que realiza Santa Ana de Bolueta Grinding Media, S.A. Y está claro que los productos que adquiere y los que entrega a sus clientes son distintos. De modo que no cabe sino entender que es ella la que se encarga de transformarlos (eso sí, contando con los servicios de Forjas del Guadalquivir S.L.)

Defiende que toda vez que la propiedad de los bienes corresponde a Santa Ana de Bolueta Grinding Media S.A. (desde la recepción de las materias primas hasta la obtención del producto final) y que Forjas del Guadalquivir S.L. presta sus servicios, en todo momento, por cuenta de la primera, no ha lugar a duda de que la transformación de los mismos la lleva a cabo la referida Santa Ana de Bolueta Grinding Media S.A., y no Forjas del Guadalquivir S.L., con independencia de si externaliza la totalidad del proceso productivo, o una parte.

Argumenta que no cabe hacer abstracción del hecho de que estamos ante una compañía que no se dedica a la mera comercialización de bolas forjadas (a la compra y a la venta de las mismas) sino que se encarga de todo el proceso de producción de las mencionadas bolas, ostentando la plena propiedad sobre los materiales y asumiendo el riesgo correspondiente, para lo cual utiliza tanto medios propios (su fábrica de Bizkaia) como ajenos (las instalaciones de Forjas del Guadalquivir S.L., quien le presta servicios de arrendamiento de obra sin aportación de materiales, de forma estable y permanente).

En su escrito de conclusiones, presentado el día 9 de julio de 2024, la Abogacía del Estado manifiesta que, mediante el presente recurso contencioso administrativo se trata de determinar la competencia para la exacción del impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2011 y 2012 2013 de la entidad Santa Ana de Bolueta Grinding Media S.A., no de la entidad Forjas del Guadalquivir S.L. Afirma que Forjas del Guadalquivir S.L., que presta servicios de maquila para Santa Ana de Bolueta Grinding Media S.A., no realiza tarea alguna de comercialización y entrega de los bienes a terceros por cuenta de ésta. Mantiene que la STS de 13 de abril de 2011 (recurso contencioso-administrativo 540/2009) y también otras posteriores (STS de 31 de enero de 2019, recurso contencioso-administrativo 48/2018) sientan el criterio de que «para apreciar el lugar desde donde se realizaban las entregas hay que estar al lugar en donde se centralizaban las labores de comercialización de los vehículos y radicaba la sede principal, con independencia del lugar en el que física o materialmente se encontraban los bienes».

Precisa que, en esta ocasión, no se ha discutido que todas las actuaciones de comercialización y puesta a disposición a favor de los terceros las realiza Santa Ana de Bolueta Grinding Media S.A. desde sus instalaciones y oficinas en el País Vasco, siendo allí donde tienen que dirigirse los interesados para realizar los pedidos y, asimismo, donde dicha sociedad gestiona esos pedidos, desde donde factura a los terceros, donde se contrata el transporte cuando es necesario y donde se realizan pruebas de calidad excepcionales cuando son necesarias.

En consecuencia, señala la Abogacía del Estado, el valor añadido inherente a la actividad comercializadora (única, asegura, que se está examinando en el presente caso) sólo cabe entenderlo generado en las oficinas y dependencias de la obligada en el País Vasco.

Por su parte, la Diputación Foral de Bizkaia presentó sus conclusiones el 13 de septiembre de 2023, manifestando que, a la vista de la evolución que ha experimentado la jurisprudencia del Tribunal Supremo

sobre el particular, debe entenderse que las entregas controvertidas han de localizarse en territorio común (en las instalaciones con las que cuenta Forjas del Guadalquivir, S.L para llevar a cabo los servicios que presta a Santa Ana de Bolueta Grinding Media, S.A., y desde donde se expiden directamente los productos acabados, con destino a los clientes de esta última).

Asegura, además, que la actividad que desarrolla Santa Ana de Bolueta Grinding Media, S.A. no se reduce a la mera comercialización de los productos que vende (a la compra y venta de ellos en igual estado) sino que es ella la que se encarga y se responsabiliza de fabricarlos, contando, eso sí, en lo que aquí interesa, con los servicios de maquila (de arrendamiento de servicios sin aportación de materiales) que le presta Forjas del Guadalquivir, S.L.

Argumenta que deberá entenderse que las entregas que lleva a cabo Santa Ana de Bolueta Grinding Media, S.A., de los productos que elabora utilizando los servicios de producción que le presta Forjas del Guadalquivir, S.L., han de entenderse efectuadas en las instalaciones de esta última, desde las que dichos productos son expedidos para entregárselos a los clientes.

Afirma que, en el presente caso, no nos encontramos ante un mero comercializador de los productos en cuestión, sino ante una entidad que se dedica a la fabricación de bolas forjadas (y no a la mera compra y venta de las mismas) encargándose de todo el proceso de producción de las mismas, y asumiendo el riesgo correspondiente, para lo cual utiliza tanto medios propios (su fábrica de Bizkaia) como ajenos, las instalaciones de Forjas del Guadalquivir, S.L, sitas en Sevilla, quien le presta servicios de arrendamiento de obra sin aportación de materiales, de forma estable y permanente. Defiende que la actividad que desarrolla en esas instalaciones no puede ser calificada como accesoria, irrelevante o tan mínima como para afirmar que no genera valor añadido alguno a la actividad productora y de comercialización a la que dedica su giro o tráfico empresarial.

Rechaza las afirmaciones de la Abogacía del Estado de que únicamente se examina la actividad comercializadora de Santa Ana de Bolueta Grinding Media S.A., toda vez que la entidad no solo lleva a cabo una actividad de comercialización, sino que, por contra, es ella misma la que elabora y produce los bienes que vende a terceros. Por lo que, de cara a localizar las entregas controvertidas, no debe atenderse a las tareas de carácter comercial que el abogado del Estado indica que se realizan en Bizkaia.

Defiende que, en la medida en que Santa Ana de Bolueta Grinding Media, S.A. solo recibe los servicios de maquila que le presta Forjas del Guadalquivir, S.L. sobre las materias primas de su propiedad, tal y como admite la AEAT, no cabe considerar que actúa en este ámbito como un mero comercializador, puesto que no existe ninguna entrega de bienes de Forjas del Guadalquivir, S.L. a Santa Ana de Bolueta Grinding Media, S.A., sino una mera prestación de servicios sobre los bienes de su propiedad.

De modo que los bienes que Santa Ana de Bolueta Grinding Media, S.A. adquiere a sus proveedores (las materias primas) y los que transmite a sus clientes (las bolas de acero) no son los mismos, en la medida en que la propia entidad se encarga de transformarlos (utilizando, eso sí, los servicios que le presta Forjas del Guadalquivir, S.L).

TERCERO.- *Interpretación de la normativa aplicable y respuesta a las pretensiones de las partes.*

Santa Ana de Bolueta Grinding Media, S.A. es una compañía dedicada a la fabricación de bolas forjadas, que elabora sus productos tanto en la fábrica con la que cuenta en Bizkaia, como en las instalaciones de una entidad de su mismo grupo, Forjas del Guadalquivir, S.L., ubicadas en Sevilla, quien le presta servicios en el marco de un contrato de "maquila" (de obra sin aportación de materiales) en virtud del cual se compromete a producir las bolas de acero de menor tamaño, correspondiendo, en todo momento, la propiedad tanto de las materias primas, como de los productos terminados, a la referida Santa Ana de Bolueta Grinding Media, S.A.

Ambas fábricas trabajan en paralelo, desarrollando el proceso productivo total de los bienes que elaboran (desde la recepción de las materias primas hasta que obtienen los productos terminados) sin que, en ningún caso, se desarrollen, en una u otra fábrica, partes del proceso productivo de unos mismos elementos.

Santa Ana de Bolueta Grinding Media, S.A. lleva a cabo la fabricación íntegra de la parte de los productos que elabora en sus instalaciones de Bizkaia, y produce, íntegramente, otra parte de ellos, utilizando los servicios de Forjas del Guadalquivir, S.L., en las instalaciones con las que cuenta esta última compañía en Sevilla, desde las que los productos en cuestión son transportados a los clientes de la entidad (de Santa Ana de Bolueta Grinding Media, S.A).

La cuestión objeto de debate tiene carácter eminentemente jurídico y, de forma resumida, consiste en determinar el territorio en el que deben localizarse las entregas que realiza la entidad Santa Ana de Bolueta Grinding Media, S.A., domiciliada en Bizkaia, de los productos que elabora utilizando los servicios de maquila

(de arrendamiento de obra sin aportación de materiales) que le presta Forjas del Guadalquivir, S.L., domiciliada en territorio común (en Sevilla) teniendo en cuenta que dichos productos son transportados, con destino a los clientes, directamente desde las instalaciones de esta última (desde Sevilla).

Todo ello, por aplicación de las reglas de localización de las entregas de bienes recogidas en el artículo 16. A 1º y en el artículo 28. Uno. A) 1º, ambos del **Concierto Económico**.

Debe entenderse que las entregas controvertidas han de localizarse en territorio común (en las instalaciones con las que cuenta Forjas del Guadalquivir, S.L. para llevar a cabo los servicios que presta a Santa Ana de Bolueta Grinding Media, S.A., y desde donde se expiden directamente los productos acabados, con destino a los clientes de esta última).

Todo ello, teniendo en cuenta, además, que la actividad que desarrolla Santa Ana de Bolueta Grinding Media, S.A. no se reduce a la mera comercialización de los productos que vende (a la compra y venta de los mismos en igual estado) sino que es ella la que se encarga y se responsabiliza de fabricarlos, contando, eso sí, en lo que aquí interesa, con los servicios de maquila (de arrendamiento de servicios sin aportación de materiales) que le presta Forjas del Guadalquivir, S.L. en la medida en que Santa Ana de Bolueta Grinding Media, S.A. solo recibe los servicios de maquila que le presta Forjas del Guadalquivir, S.L. sobre las materias primas de su propiedad. No cabe, en ningún caso, considerar que actúa en este ámbito como un mero comercializador, ya que no existe ninguna entrega de bienes de Forjas del Guadalquivir, S.L. a Santa Ana de Bolueta Grinding Media, S.A., sino una mera prestación de servicios sobre los bienes de su propiedad.

De modo que los bienes que Santa Ana de Bolueta Grinding Media, S.A. adquiere a sus proveedores (las materias primas) y los que transmite a sus clientes (las bolas de acero) no son los mismos, en la medida en que la propia entidad se encarga de transformarlos (utilizando los servicios que le presta Forjas del Guadalquivir, S.L.)

Debe resultar de aplicación al caso lo previsto en la letra a) de los artículos 16. A) 1º del **Concierto Económico**, de suerte que las operaciones controvertidas deben entenderse localizadas en territorio común (en las instalaciones con las que cuenta Forjas del Guadalquivir, S.L para llevar a cabo los servicios que presta a Santa Ana de Bolueta Grinding Media, S.A.) tal como ha declarado la resolución recurrida de la Junta Arbitral.

El artículo 16 del **Concierto Económico** dispone que: «Se entenderán realizadas en el País Vasco las operaciones siguientes:

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.

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 el presente recurso contencioso-administrativo no se ha propuesto prueba por las partes, posibilidad que tienen de conformidad con lo previsto en el artículo 60 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, de suerte que para enjuiciar esta cuestión tenemos los mismos elementos probatorios de los que se ha servido la propia Junta Arbitral, puesto que no se ha introducido ningún elemento más.

La clave para solucionar el presente conflicto se halla en la expresión "puesta a disposición". Este término no puede desconectarse del significado que tiene en las Directivas sobre el IVA y, por ende, en la normativa española sobre el IVA. De la redacción del **Concierto Económico** se desprende que el significado dado a esta expresión es el mismo que en las Directivas, de suerte que, en función de los hechos concurrentes, habrá que determinar, tratándose de entrega de bienes, en cada caso, cuando se produce la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. El reparto de la tributación entre el Estado y el País Vasco que se deriva del **concierto**, se realiza teniendo en cuenta el origen de los bienes, es decir, el lugar donde se haya generado el valor añadido, para, de este modo, realizar un cálculo lo más exacto posible de la riqueza que se genera en cada territorio -común o foral- con cada operación gravable, lo cual explica que los artículos del **concierto** utilicen el término "desde" y no "en", ya que tratan de determinar el lugar (punto de conexión) desde el cual se genera el valor y no donde se consumen los bienes (por todas, Cfr. sentencias 609/2018, de 16 de abril, rec. 81/2017 - sentencia Energizer- y 97/2019, de 31 de enero, rec. 48/2018, -sentencia Biurrum-). La solución en cada caso estará en función de las circunstancias concurrentes, los hechos y las pruebas practicadas (Cfr. STS 8 de enero de 2024, rec. 684/2022).

Así lo entendió acertadamente la Junta Arbitral, en la resolución núm. 76/2023, de 23 de junio, objeto del presente recurso, quien subrayó que Santa Ana de Bolueta Grinding Media, S.A. dispone en Sevilla, de manera

estable, aunque no a título de propietario, de unas instalaciones en las que recepciona las materias primas y donde produce, a través de un tercero mediante un contrato de maquila, bolas de acero para clientes cercanos, 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.

Por lo que concluyó que el lugar de puesta a disposición de los bienes controvertidos, radica en Sevilla, siendo relevante, a estos efectos, que el motivo por el cual la compañía produce en esa ciudad, es por el ahorro de costes que le supone (en especial, en lo que afecta al transporte).

Por todo lo expuesto, declaramos que lo procedente es la desestimación del recurso interpuesto por la Abogacía del Estado, confirmándose, por tanto, la resolución recurrida de la Junta Arbitral.

CUARTO. - *Sobre las costas.*

Conforme dispone el artículo 139.1 de la LJCA, procede imponer las costas a la parte recurrente. A tal efecto, la Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el apartado 3 de ese precepto legal, señala como cifra máxima a que asciende su imposición, por todos los conceptos, la de 4.000 euros.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

PRIMERO.-Desestimar el recurso contencioso-administrativo registrado con el núm. 1234/2023, interpuesto por el abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, contra la resolución de la Junta Arbitral establecida en el **Concierto Económico** entre el Estado y el País Vasco núm. 76/2023 de 23 de junio dictada en el conflicto arbitral número NUM000 , interpuestos por la Diputación Foral de Bizkaia contra la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

SEGUNDO.-Imponer las costas, en los términos previstos en el fundamento de derecho cuarto, a la parte recurrente.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ