Roj: **STS 3615/2025** - **ECLI:ES:TS:2025:3615**

Id Cendoj: **28079130022025100198**
Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Madrid**
Sección: **2**
Fecha: **18/07/2025**
Nº de Recurso: **891/2022**
Nº de Resolución: **1055/2025**
Procedimiento: **Recurso ordinario**
Ponente: **SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STS 3615/2025,**
AATS 8425/2025

FONDO DOCUMENTAL

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

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.055/2025

Fecha de sentencia: 18/07/2025

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

Número del procedimiento: 891/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 08/07/2025

Ponente: Excma. Sra. D.ª Sandra María González de Lara Mingo

Procedencia:

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

Transcrito por: MPV/FBG/RMG

Nota:

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 891/2022

Ponente: Excma. Sra. D.ª Sandra María González de Lara Mingo

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1055/2025

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 18 de julio de 2025.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados y las Excmas. Sras. Magistradas indicados al margen, los recursos contencioso-administrativos núm. 891/2022, 895/2022 y 897/2022, acumulados, interpuestos contra la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico núm. R27/2022, de 26 de julio de 2022, dictada en los expedientes de conflicto de competencias núm. 45/2015 y acumulados 55/2015, 56/2015, 57/2015, 58/2015, 37/2016, 38/2016, 2/2018, 35/2018, 13/2019, 16/2019, 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019, 21/2019, 25/2019 y 27/2021, planteados por la Diputación Foral de Vizcaya frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

El **recurso contencioso-administrativo nº 891/2022,**ha sido interpuesto por la Diputación Foral de Vizcaya, representada por el procurador D. Jesús López Gracia, y asistido de la letrada D.ª María Barrena Ezcurra.

Ha sido parte demandada el abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado, y, las mercantiles COCA-COLA EUROPACIFIC PARTNERS IBERIA, S.L.U. [«CCIP»], COBEGA EMBOTELLADOR, S.L., COMPAÑÍA CASTELLANA DE BEBIDAS GASEOSAS, S.L., REFRESCOS ENVASADOS DEL SUR, S.L., BEBIDAS GASEOSAS DEL NOROESTE, S.L., COMPAÑÍA ASTURIANA DE BEBIDAS GASEOSAS, S.L. y COMPAÑÍA LEVANTINA DE BEBIDAS GASEOSAS, S.L [«conjuntamente, las "BEGAS"»], representadas por el procurador D. Enrique Alejandro Sastre y defendidas por el letrado D. Adal Salamanca Cabrera y la mercantil COMPAÑÍA NORTEÑA DE BEBIDAS GASEOSAS, S.L. representada por el procurador D. Enrique Sastre Botellas y asistida por el letrado D. Alfonso Santander Ruiz.

El **recurso contencioso-administrativo núm. 895/2022,**ha sido interpuesto por la mercantil COMPAÑIA NORTEÑA DE BEBIDAS GASEOSAS NORBEGA, S.L., representada por el procurador don Enrique Sastre Botella, y asistido del letrado don Alfonso Santander Ruiz.

Ha sido parte demandada el abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado.

El **recurso contencioso-administrativo núm. 897/2022,**ha sido interpuesto por COCA-COLA EUROPACIFIC PARTNERS IBERIA, S.L.U. [«CCIP»], COBEGA EMBOTELLADOR, S.L., COMPAÑÍA CASTELLANA DE BEBIDAS GASEOSAS, S.L., REFRESCOS ENVASADOS DEL SUR, S.L., BEBIDAS GASEOSAS DEL NOROESTE, S.L., COMPAÑÍA ASTURIANA DE BEBIDAS GASEOSAS, S.L. y COMPAÑÍA LEVANTINA DE BEBIDAS GASEOSAS, S.L [«conjuntamente, las "BEGAS"»], representadas por el procurador D. Enrique Sastre Botella y defendidas por el letrado D. Adal Salamanca Cabrera.

Ha sido parte demandada el abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado.

Ha sido ponente la Excma. Sra. D.ª Sandra María González de Lara Mingo.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso.

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo, como ya se dijo, la impugnación de la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico núm. R27/2022, de 26 de julio de 2022, dictada en los expedientes de conflicto de competencias núm. 45/2015 y acumulados 55/2015, 56/2015, 57/2015, 58/2015, 37/2016, 38/2016, 2/2018, 35/2018, 13/2019, 16/2019, 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019, 21/2019, 25/2019 y 27/2021, planteados por la Diputación Foral de Vizcaya frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

SEGUNDO.- Tramitación del recurso contencioso-administrativo núm. 891/2022.

2.1. Interposición de recurso contencioso-administrativo.

Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo núm. 891/2022 la Diputación Provincial de Vizcaya, mediante escrito presentado el 27 de octubre de 2022 en el Registro General de este Tribunal Supremo y, admitido a trámite, se requirió a la Administración demandada la remisión del expediente administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción. Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

Por diligencia de ordenación de 29 de noviembre de 2022, se tuvo por personado y parte en el presente recurso al abogado del Estado en la representación que por Ley ostenta de la Administración General del Estado (AEAT), en concepto de parte recurrida.

Por diligencia de ordenación de fecha 14 de diciembre de 2022, se tuvo por personando y parte en el presente recurso al procurador D. Enrique Sastre Botella en nombre y representación de las mercantiles COCA-COLA EUROPACIFIC PARTNERS IBERIA, S.L.U. [«CCIP»], COBEGA EMBOTELLADOR, S.L., COMPAÑÍA CASTELLANA DE BEBIDAS GASEOSAS, S.L., REFRESCOS ENVASADOS DEL SUR, S.L., BEBIDAS GASEOSAS DEL NOROESTE, S.L., COMPAÑÍA ASTURIANA DE BEBIDAS GASEOSAS, S.L. y COMPAÑÍA LEVANTINA DE BEBIDAS GASEOSAS, S.L [«conjuntamente, las "BEGAS"»].

2.2. Formalización de la demanda por la Diputación Foral de Vizcaya.

Evacuando el traslado conferido, la Diputación Foral de Vizcaya, representada por el procurador D. Jesús López Gracia, presentó escrito el 8 de junio de 2023, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que dicte Sentencia por la que:

«Se declare que los apartados 1º, 2º y 3º de la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico 27/2022 e 26 de julio, no son conformes a derecho, al igual que los acuerdos de liquidación y las actas de disconformidad sobre las que versan dichos apartados, o subsidiariamente, para el supuesto de que considere que es CCIP, y no NORBEGA quien lleva a cabo las adquisiciones intracomunitarias del concentrado, que declare que la totalidad de las entregas interiores del mismo a las filiales embotelladoras deben localizarse en Bizkaia, además de las ventas de los productos terminados que lleva a cabo CCIP utilizando los servicios de comercialización y de distribución de NORBEGA, con declaración expresa, además, de que AEAT incumplió su obligación de devolver provisionalmente las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido solicitadas por CCIP (en la parte correspondiente a las previamente ingresadas por NORBEGA), conforme a lo dispuesto en el artículo 15.2 del Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado mediante Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, y en el artículo 66 Tres del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco».

2.3. Acumulación de los recursos contencioso-administrativos núm. 891/2022, 895/2022 y 897/2022.

Por providencia de 20 de julio de 2023 se acordó la acumulación de los recursos contencioso-administrativos núm. 891/2022, 895/2022 y 897/2022.

2.4. Contestación a la demanda por el abogado del Estado y las codemandadas.

2.4.1. El abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en este Tribunal Supremo el 5 de octubre de 2023, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que dicte sentencia desestimando el recurso con imposición de las costas procesales a la parte recurrente.

2.4.2. El procurador D. Enrique Sastre Botella, en nombre y representación de NORBEGA presentó escrito contestando a la demanda el 14 de noviembre de 2023 en el que se ratificó en los hechos y fundamentos de derecho enunciados en el recurso contencioso administrativo núm. 895/2022.

2.4.3. El procurador D. Enrique Sastre Botella, en nombre y representación de COCA-COLA EUROPACIFIC PARTNERS IBERIA, S.L.U. [«CCIP»], COBEGA EMBOTELLADOR, S.L., COMPAÑÍA CASTELLANA DE BEBIDAS GASEOSAS, S.L., REFRESCOS ENVASADOS DEL SUR, S.L., BEBIDAS GASEOSAS DEL NOROESTE, S.L., COMPAÑÍA ASTURIANA DE BEBIDAS GASEOSAS, S.L. y COMPAÑÍA LEVANTINA DE BEBIDAS GASEOSAS, S.L [«conjuntamente, las "BEGAS"»] presentó escrito contestando a la demanda el 14 de noviembre de 2023 interesando que:

«[...] dicte sentencia por la que anule las Disposiciones 1.ª a 3.ª de la Resolución 27/2022 de la Junta Arbitral, por la que se resuelven los conflictos 45/2015 y acumulados 55/2015, 56/2015, 57/2015, 58/2015, 37/2016, 38/2016, 2/2018, 35/2018, 13/2019, 16/2019, 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019, 21/2019, 25/2019 y 27/2021, declarando en su lugar que la actuación de la AEAT fue contraria a Derecho y consecuentemente los actos dictados nulos de pleno derecho».

2.5. Conclusiones.

No habiéndose solicitado el recibimiento a prueba, sino únicamente el trámite de conclusiones, se dio traslado a las partes para la formulación de las mismas, habiendo presentado los correspondientes escritos.

TERCERO.- Tramitación del recurso contencioso-administrativo nº 895/2022.

3.1. Interposición de recurso contencioso-administrativo por NORBEGA, S.L.

Contra la resolución más arriba identificada NORBEBA, S.L. interpuso recurso contencioso-administrativo 895/2022, mediante escrito presentado el 28 de octubre de 2022 en el Registro General de este Tribunal Supremo y, admitido a trámite, se requirió a la Administración demandada la remisión del expediente administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción. Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

Por diligencia de ordenación de 29 de noviembre de 2022, se tuvo por personado y parte en forma en el presente recurso al abogado del Estado en la representación que por Ley ostenta de la Administración General del Estado (AEAT), en concepto de parte recurrida.

Por diligencia de ordenación de 1 de diciembre de 2022 se acordó, -a la vista de los escritos presentados el 29 de noviembre 2022 y el 30 de noviembre de 2022 por el procurador de los Tribunales don Jesús López Gracia en nombre y representación de Diputación Foral de Vizcaya -, no tener por personada a la citada Diputación en las presentes actuaciones.

3.2. Formalización de la demanda.

Evacuando el traslado conferido, la mercantil COMPAÑÍA NORTEÑA DE BEBIDAS GASEOSAS NORBEGA, S.L. ("NORBEGA"), representada por el procurador don Enrique Sastre Botella, presentó escrito el 11 de abril de 2023, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que dicte Sentencia por la que:

«[...] anule la Resolución 27/2022 de la Junta Arbitral, por la que se resuelven los conflictos 45/2015 y acumulados 55/2015, 56/2015, 57/2015, 58/2015, 37/2016, 38/2016, 2/2018, 35/2018, 13/2019, 16/2019, 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019, 21/2019, 25/2019 y 27/2021 y, por las razones expuestas a lo largo de este escrito, declare contrarios a derecho los Acuerdos de Liquidación, las Actas de Disconformidad y los Requerimientos de Información a los que se refieren los citados conflictos».

En el Tercer Otrosí del escrito de la demanda rectora se interesó el planteamiento de cuestión prejudicial ante el TJUE planteando las siguientes cuestiones prejudiciales:

«[...] ¿Pueden la Administración tributaria de un Estado miembro y un órgano administrativo de resolución de disputas entre Administraciones como la Junta Arbitral del Concierto Económico desconocer la realidad económica de un contrato celebrado y ejecutado por las partes cuando no se invoca ni se prueba fraude alguno por parte de dicha Administración, en contra del criterio confirmado mediante consulta vinculante emitida por otra Administración tributaria que genera una confianza legítima en el contribuyente?

¿Puede la Administración tributaria de un Estado miembro modificar la tributación en IVA de un contribuyente y a su derecho de propiedad (artículo 17 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE) habiendo realizado actuaciones de inspección sin informar a dicho contribuyente (artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE) y sin permitir que dicho contribuyente se defienda (artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE)?"».

3.3. Contestación a la demanda del abogado del Estado y de las codemandadas.

El abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en este Tribunal Supremo el 18 de mayo de 2023, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que:

«[...] dicte sentencia desestimando el recurso con imposición de costas a la parte recurrente».

3.4. Recibimiento del juicio a prueba y conclusiones.

Contestada la demanda y habiéndose solicitado el recibimiento del juicio a prueba, por auto de fecha 13 de junio de 2.023, se acordó recibir el presente recurso a prueba y admitir como prueba documental, además del expediente administrativo, la documental acompañada al escrito de interposición y al escrito de demanda, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 60 de la L.J.C.A.

No estimándose necesaria la celebración de vista pública, se concedió a las partes el término sucesivo de diez días para que presentaran sus conclusiones. Trámite evacuado por escritos incorporados a los autos.

CUARTO.- Tramitación del recurso contencioso-administrativo nº 897/2022.

4.1. Interposición de recurso contencioso-administrativo por CCIP y BEGAs.

Contra la resolución más arriba mencionada interpuso recurso contencioso-administrativo el procurador D. Enrique Sastre Botella, en nombre y representación de CCIP y BEGAs, mediante escrito presentado el 28 de octubre de 2022 en el Registro General de este Tribunal Supremo y, admitido a trámite, se requirió

a la Administración demandada la remisión del expediente administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción. Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

Por diligencia de ordenación de 30 de noviembre de 2022, se tuvo por personado y parte en forma en el presente recurso al abogado del Estado en la representación que por Ley ostenta de la Administración General del Estado (AEAT), en concepto de parte recurrida.

Por diligencia de ordenación de 1 de diciembre de 2022 se acordó, -a la vista de los escritos presentados el 29 de noviembre 2022 y el 30 de noviembre de 2022 por el procurador de los Tribunales don Jesús López Gracia en nombre y representación de Diputación Foral de Vizcaya -, no tener por personada a la citada Diputación en las presentes actuaciones.

4.2. Formalización de la demanda.

Evacuando el traslado conferido, el procurador D. Enrique Sastre Botella, en nombre y representación de COCA COLA EUROPACIFIC PARTNERS IBERIA SLU, COBEGA EMBOTELLADOR S.L, COMPAÑÍA CASTELLANA DE BEBIDAS GASEOSAS, S.L., REFRESCOS ENVASADOS DEL SUR, S.L., BEBIDAS GASEOSAS DEL NOROESTE, S.L., COMPAÑÍA ASTURIANA DE BEBIDAS GASEOSAS, S.L. y COMPAÑÍA LEVANTINA DE BEBIDAS GASEOSAS, S.L„ presentó escrito el 9 de enero de 2024, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que dicte Sentencia por la que:

«[...] anule la Resolución 27/2022 de la Junta Arbitral, por la que se resuelven los conflictos 45/2015 y acumulados 55/2015, 56/2015, 57/2015, 58/2015, 37/2016, 38/2016, 2/2018, 35/2018, 13/2019, 16/2019, 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019, 21/2019, 25/2019 y 27/2021 y, por las razones expuestas a lo largo de este escrito, declare contrarios a derecho los Acuerdos de Liquidación, las Actas de Disconformidad y los Requerimientos de Información a los que se refieren los citados conflictos».

En el Tercer Otrosí del escrito de la demanda rectora se interesó el planteamiento de cuestión prejudicial ante el TJUE planteando las siguientes cuestiones prejudiciales:

«[...] ¿Pueden la Administración tributaria de un Estado miembro y un órgano administrativo de resolución de disputas entre Administraciones como la Junta Arbitral del Concierto Económico desconocer la realidad económica de un contrato celebrado y ejecutado por las partes cuando no se invoca ni se prueba fraude alguno por parte de dicha Administración, en contra del criterio confirmado mediante consulta vinculante emitida por otra Administración tributaria que genera una confianza legítima en el contribuyente?

¿Puede la Administración tributaria de un Estado miembro modificar la tributación en IVA de un contribuyente y a su derecho de propiedad (artículo 17 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE) habiendo realizado actuaciones de inspección sin informar a dicho contribuyente (artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE) y sin permitir que dicho contribuyente se defienda (artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE)?"».

4.3. Contestación a la demanda.

El abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en este Tribunal Supremo el 8 de febrero de 2024, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que:

«[...] dicte sentencia desestimando el recurso con imposición de costas a la parte recurrente».

4.4. Conclusiones.

No habiéndose solicitado el recibimiento a prueba, sino únicamente el trámite de conclusiones, se dio traslado a las partes para la formulación de las mismas, habiendo presentado los correspondientes escritos.

QUINTO.- Pérdida parcial de objeto del recurso.

El procurador D. Enrique Sastre Botella, en nombre y representación de CCIP y las BEGAS presentó escrito el 2 de abril de 2025 poniendo de manifiesto que el 30 de enero de 2025, el Tribunal Económico-Administrativo Central ha dictado ocho Resoluciones de las Reclamaciones Económico-Administrativas interpuestas por las demandantes frente a las liquidaciones dictadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con el Impuesto sobre Sociedades (IS, en lo sucesivo) de los periodos 2013, 2014 y 2015, que dieron lugar a ocho de los conflictos de competencias (nº 13/2019, 16/2019, 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019, 21/2019 y 25/2019) resueltos, de forma acumulada, por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en la Resolución 27/2022, en el que manifestaba que la anulación de la regularización relativa a los servicios de intermediación prestados por NORBEGA determina la extinción de los conflictos de

competencia relativos al IS (nº 13/2019, 16/2019, 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019, 21/2019 y 25/2019) y la pérdida parcial de objeto del recurso.

Previo traslado a las partes por providencia de 22 de abril de 2025 se acordó que en sentencia se valorarían los efectos de las 8 resoluciones de 30 de enero de 2025 dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Central.

SEXTO.- Señalamiento para la deliberación, votación y fallo del presente recurso contencioso-administrativo.

Por providencia de la Sala de 6 de marzo de 2025, se designó ponente a la Excma. Sra. Dª. Sandra María González de Lara Mingo y se señaló para la deliberación, votación y fallo del presente recurso la audiencia del día 6 de mayo de 2025.

SÉPTIMO.- Diligencia final.

Por resolución de 7 de mayo de 2025, -de conformidad con lo previsto en el artículo 61.2 LJCA y artículos 434 a 436 de la Ley de Enjuiciamiento Civil de aplicación supletoria a esta jurisdicción-, se acordó con suspensión del plazo para dictar sentencia la práctica de una diligencia final consistente en la remisión de oficio al Tribunal Económico Administrativo Central para que:

«[...] **I. Aporte testimonio de las siguientes resoluciones:**

1º- Resolución del TEAC de 26 de noviembre de 2024 (RG 10014/2015) en relación con el IVA de 2013 de COBEGA.

2º- Resolución del TEAC de 26 de noviembre de 2024 (RG 6349/2015) en relación con el IVA de 2013 de CASBEGA.

3º- Resolución del TEAC de 26 de noviembre de 2024 (RG 535/2015) en relación con el IVA de 2010 a 2013 de RENDELSUR.

4º- Resolución del TEAC de 26 de noviembre de 2024 (RG 4056/2019) en relación con el IVA de 2013 de BEGANO.

5º- Resolución del TEAC de 26 de noviembre de 2024 (RG 3996/2019) en relación con el IVA de 2013 de ASTURBEGA.

6º- Resolución del TEAC de 26 de noviembre de 2024 (RG 6070/2016) en relación con el IVA de 2014 2015.

II. Informe sobre si están resueltas, y, en su caso, aporte testimonio sobre las siguientes reclamaciones de las que se desconoce número de registro:

1º.- Reclamación interpuesta por COCA-COLA EUROPACIFIC PARTNERS IBERIA, S.L.U. en relación con IVA 2013, 2014, 2015 y 2016 e IRNR 2013».

Por diligencia de ordenación de cinco de junio de 2025 habiéndose recibido en esta Sección Segunda contestación al oficio remitido al Tribunal Económico Administrativo Central y habiéndose aportado en formato C.D la documentación solicitada por providencia de 7 de mayo de 2025, se dio traslado a las partes de la citada documentación por plazo 5 días para que presentaran escrito en que resumieran y valoraran su resultado.

Asimismo, por providencia de 17 de junio de 2025, se señaló nuevamente para la deliberación, votación y fallo del recurso el 8 de julio de 2025, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso contencioso administrativo.

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo, como ya se dijo, la impugnación de la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico núm. R27/2022, de 26 de julio de 2022, dictada en los expedientes de conflicto de competencias núm. 45/2015 y acumulados 55/2015, 56/2015, 57/2015, 58/2015, 37/2016, 38/2016, 2/2018, 35/2018, 13/2019, 16/2019, 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019, 21/2019, 25/2019 y 27/2021, planteados por la Diputación Foral de Vizcaya frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En síntesis, los Conflictos tuvieron por objeto el planteamiento de las siguientes cuestiones:

1º.- Los **conflictos 45/2015 y 56/2015**tienen su origen en las actuaciones inspectoras seguidas por la AEAT en concepto de IVA 2013 de la entidad CCIP, que finalizó mediante liquidación de 18-6-2015, e IVA 2014 del grupo de entidades 0107/14 cuya dominante es CCIP, dictándose liquidación provisional el 30-11-2015.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

El conflicto 45/2015 se plantea también en relación con los efectos que cabe atribuir a la consulta efectuada por NORBEGA a la DFB el 8-8-2014, sobre la localización de las operaciones de adquisición intracomunitaria (AIB) de concentrado, cuya respuesta, favorable a la localización de esas operaciones en territorio foral, se notificó a la interesada el 18-2-2015.

Las cuestiones que plantean estos dos conflictos (45/2015 y 56/2015) son:

-Si las Adquisiciones Intracomunitarias y las posteriores entregas interiores (AIB) del concentrado base las realiza NORBEGA o CCIP.

-La localización de la entrega de bienes subsiguiente en caso de que la adquirente intracomunitaria fuese CCIP.

-Si la consulta formulada por NORBEGA vincula a la AEAT por silencio positivo.

-Si la Resolución 8/2012 obligaba a la AEAT a dar participación en su procedimiento inspector a la DFB.

A esos dos conflictos, vinculados al tratamiento del IVA en las adquisiciones intracomunitarias de bienes, se fueron planteando otros, cuyo objeto, de modo resumido, es el siguiente:

2º.- Los **conflictos 55/2015, 57/2015, 58/2015 y 37/2016**tienen su origen en las actuaciones inspectoras por la que se regulariza el IVA 2013 de COBEGA, CASBEGA Y RENDELSUR y del Grupo de entidades 0107/14, cuya dominante es CCIP, por IVA 2014.

En dicha Acta, entre otros conceptos, se regularizan las cuotas relacionadas con la facturación de COBEGA, CASBEGA Y RENDELSUR a NORBEGA del coste de su personal de compras que han realizado las tareas inherentes a su cargo, y la posterior refacturación de sentido contrario; así como la facturación por el ahorro del 6% en la intermediación de compra de otras materias primas y servicios, en la medida que, según la AEAT, el servicio no ha sido prestado por NORBEGA sino se ha realizado directamente por el personal de COBEGA, CASBEGA Y RENDELSUR.

La DFB entiende que NORBEGA presta efectivamente el servicio de central de compras, constituyéndose en adquirente intracomunitaria en cuanto al concentrado base, como quedó señalado con efecto vinculante en la contestación a la consulta, y además, entiende que la AEAT se ha excedido en su competencia al no dar participación en su procedimiento a la DFB de acuerdo a la Resolución 8/2012.

3º.- Los **conflictos 38/2016 y 2/2018**afectan a las actuaciones desarrolladas por la AEAT ante el Grupo de entidades 0107/14, cuya dominante es CCIP, por IVA 2015 y 2016.

En este Acta, entre otros conceptos, se considera que la adquirente intracomunitaria del concentrado base es CCIP y no NORBEGA y, por otra parte, se regularizan las cuotas repercutidas a la obligada por NORBEGA en relación con la actividad de central de compras al entender que no ha sido realmente realizada por la misma, así como la facturación del ahorro del 6% en la intermediación de compra de otras materias primas y servicios.

4º.- El **conflicto 13/2019**surge como consecuencia de las actuaciones realizadas por la AEAT ante CCIP en concepto de Impuesto sobre Sociedades 2013 e IRNR 2013 a 2015.

En el Impuesto sobre Sociedades se regularizan las comisiones por ahorro en las compras facturadas por NORBEGA, por entender que no se han justificado los servicios ni el ahorro del 6%, que, adicionalmente, se considera que no sería aceptable por poder exceder, en su caso, del ahorro conseguido a los clientes.

En el IRNR se considera que en el precio pagado por CCIP, auténtica adquirente intracomunitaria del concentrado base, está implícitamente incluido un canon por el uso de la marca COCA COLA y, en la medida que se trata de una renta obtenida por un no residente sin EP sometida a gravamen en el estado de la fuente, considera que el pagador debería haber practicado la retención correspondiente.

5º. - Los **conflictos 16/2019, 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019, 21/2019 y 25/2019**se relacionan con las actuaciones de la AEAT ante las BEGAS (Begano, Cobega Embotellador, Asturbega, Casbega, Colebega y Rendelsur), por Impuesto sobre Sociedades e IVA 2013.

En las respectivas actas, entre otros motivos, se regularizan, respectivamente, tanto el gasto deducible como el IVA soportado en las comisiones por ahorro en las compras facturadas por NORBEGA por entender que no se han justificado los servicios ni el ahorro del 6%, que, adicionalmente, se considera que no sería aceptable.

La DFB entiende que la regularización parte de la premisa equivocada de negar la condición de adquirente intracomunitaria a NORBEGA en virtud de la actividad que realiza como central de compras tanto para el concentrado base como para el resto de las materias primas y servicios.

6º.- Por último, los conflictos **35/2018 y 27/2021**versan sobre los requerimientos de información a NORBEGA efectuados por la AEAT en el seno o como consecuencia de las actuaciones inspectoras seguidas frente a las

entidades del grupo residentes en territorio común. La AEAT ha interpuesto recurso contra la resolución de la Junta Arbitral en lo que afecta, exclusivamente, a los requerimientos de información; dicha impugnación se sigue ante esta Sala bajo el número de recurso 2 /876 / 2022.

La resolución de la Junta Arbitral objeto del presente recurso contiene la siguiente parte dispositiva:

«ACUERDA

1º.-Declarar que la AEAT es competente para liquidar el IVA e IRNR a CCIP y al Grupo 0107/14 al considerar acreditado que las adquisiciones intracomunitarias y posterior venta interior del concentrado base las realiza CCIP, resultando además que su actuación no queda condicionada o vinculada por la consulta planteada por NORBEGA.

No obstante, las actas a que se refieren los conflictos 45/2015, 56/2015, 37/2016, 38/2016, 2/2018 y 13/2019 (en la parte que se refiere al IRNR), deberían ser actas únicas, al corresponder a la DFB la proporción de tributación correspondiente a las ventas del concentrado base a NORBEGA que se localizan en las instalaciones de ésta en Bizkaia; por lo que deben recalcularse a fin de reconocer a la DFB su proporción de tributación.

2º.-Declarar que la comprobación por Impuesto Sociedades al Grupo 0182/14, que originó el conflicto 25/2019, y a CCIP, que originó parcialmente el conflicto 13/2019, debería haberse realizado con la colaboración de la DFB a fin de tratar, de buena fe, de evitar la sobreimposición en el conjunto de entidades del perímetro de vinculación.

En este caso, al amparo de la Resolución 15/2018, y considerando que la regularización se ha producido por acta única, que es un mecanismo de colaboración específicamente regulado en el Concierto Económico, que permite a las Administraciones con competencia de exacción no tener que aceptar pasivamente los criterios de la regularización, al poder recurrirlas a la Junta Arbitral, se considera que no ha habido infracción procedimental.

No obstante, a pesar de considerarse acreditado que el adquirente intracomunitario y posterior transmitente del concentrado base es CCIP, debe localizarse en Bizkaia la parte del concentrado base que se transmite a NORBEGA, por lo que debe reconocerse a la DFB su proporción de tributación.

3º.-Declarar que las comprobaciones de Impuesto sobre Sociedades e IVA a las BEGAs, que originaron los conflictos 55/2015, 57/2015, 58/2015, 16/2019, 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019, 21/2019 deberían haberse realizado, conforme al principio de regularización íntegra y buena administración, con la colaboración de la otra administración, más allá de un simple llamamiento de la obligada con efectos informativos al procedimiento, en un sentido similar al que estableció la Resolución 16/2009, sin que ello implique la nulidad de las actas.

4º.-Declarar que los requerimientos de información realizados por la AEAT a NORBEGA, que originaron los conflictos 35/2018 y 27/2021, se han realizado sin la motivación requerida por el art. 93 de la LGT por lo que son inválidos.

5º.-Notificar el presente Acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Bizkaia y a CCIP, en nombre propio y como dominante de los Grupos 0107/14 y 0182/14, NORBEGA, BEGANO, COLEBEGA, RENDELSUR, ASTURBEGA, COBEGA, CASBEGA.»

SEGUNDO.- Alegaciones y pretensiones de la Diputación Foral de Vizcaya (rec. contencioso-administrativo núm. 891/2022).

Pretende la recurrente la anulación de la resolución recurrida por cuanto, a su juicio, es contraria a derecho, aduciendo en apoyo de dicha pretensión y en esencia, un breve relato de los hechos que resultan del expediente administrativo.

A continuación, expone como fundamento de su pretensión una serie de Fundamentos de Orden Jurídico Procesal y seguidamente en los Fundamentos Jurídico-materiales estructura la demanda en torno a cuatro argumentaciones diferentes:

2.1. El primer apartado de su escrito de demanda lo destina a tratar el **incumplimiento por parte de la AEAT de lo acordado en la consulta tributaria escrita presentada el 8 de agosto de 2014 por COMPAÑÍA NORTEÑA DE BEBIDAS GASEOSAS NORBEGA, S.L.**

Señala que como consecuencia de la reorganización empresarial se efectuó en fecha 8 de agosto de 2014 una consulta tributaria escrita ante la Hacienda Foral de Vizcaya en la que se describía la nueva operativa y así quedo explicitado en la descripción de los hechos de la consulta.

Al abordar cuestiones que afectan al punto de conexión, dicha consulta requiere por imperativo del artículo 64.b) del Concierto Económico que se traslade a la AEAT para que manifieste, en su caso, las observaciones oportunas a dicha consulta. Ante la falta de manifestación alguna por parte de la AEAT, la Hacienda Foral contestó a la consulta en fecha 18 de febrero de 2015 en los términos de la propuesta enviada previamente a la Administración General del Estado, con indicación expresa al contribuyente de que ésta había prestado su consentimiento.

No obstante, el 23 de marzo de 2015, la Administración General del Estado envió un escrito de observaciones a la propuesta de contestación remitida el 2 de diciembre de 2014, una vez que la respuesta a la consulta ya había sido notificada al contribuyente. En dicho escrito, se comunicaba a la Hacienda Foral que el 12 de mayo de 2014 la AEAT había iniciado actuaciones de comprobación e investigación acerca de CCIP relativas al IVA 2013.

En consecuencia, la Administración recurrente entiende que se ha **vulnerado el principio de vinculación a los propios actos**al no haber justificado la AEAT el motivo por el cual modificó su criterio con respecto al establecido previamente por parte de la Administración General del Estado en el marco del procedimiento previsto en el artículo 64 b) del Concierto Económico y no haber impugnado la respuesta evacuada por la Hacienda Foral de Vizcaya en la que expresamente se le indicó al contribuyente que la misma tenía carácter vinculante.

Refuta que la existencia de un procedimiento de comprobación en curso frente a COCA COLA EUROPEAN PARTNERS IBERIA pueda contrarrestar el carácter vinculante de la consulta, pues explica que cuando la AEAT inicia las actuaciones de comprobación e investigación únicamente requirió a CCIP de forma genérica los "contratos de suministro y de prestación de servicios vigentes", lo que cual no puede afectar a una consulta presentada por NORBEGA.

Insiste que nada impide plantear consultas relacionadas con el objeto o la tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad y, de cualquier forma, subraya que esto puede afectar a la Administración que contesta y al consultante, pero es irrelevante en lo que atañe al efecto entre las Administraciones con representación en la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa del Concierto Económico. Así lo entendió el Tribunal Supremo en su sentencia de fecha 21 de febrero de 2011, rec. 2400/2006.

Es decir, denuncia que la Junta Arbitral confunde y mezcla dos planos diferentes: por un lado, el de los efectos vinculantes con respecto a los contribuyentes y por otro lado, el de la colaboración y coordinación de competencias entre las Administraciones con representación en la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa en el momento de interpretar los puntos de conexión del Concierto Económico conforme al procedimiento establecido en el artículo 64.b), el cual resulta aplicable a todas las consultas tributarias escritas con independencia de que las mimas tengan carácter vinculantes o informativo para la Administración.

Ligado a lo anterior denuncia la contradicción existente en el presente asunto, pues la Diputación Foral de Vizcaya siguió el procedimiento de coordinación y de colaboración entre Administraciones según lo establecido en el Concierto económico en lo que atañe a la consulta formulada por NORBEGA, mientras la AEAT inició un procedimiento de regulación en relación con las operaciones diversas que inciden directamente en NORBEGA sin permitir la más mínima participación de la Hacienda Foral.

Asimismo, pone de relieve que el artículo 64.b) del Concierto Económico otorga el carácter de silencio positivo al transcurso del plazo de dos meses para la formulación de observaciones por parte de la otra Administraciones y que las observaciones de la Administración del Estado carecen de virtualidad transcurrido dicho plazo.

En cuanto a la falta de coincidencia entre los presupuestos de hecho de la consulta y los comprobados por la Administración según lo manifestado por la Junta Arbitral, expone su completa oposición, pues los hechos acaecidos y comprobados por la AEAT coinciden plenamente con los descritos en la consulta y las conclusiones a las que llega la referida Junta Arbitral no derivan, en ningún caso, del análisis de los elementos fácticos llevados a cabo por la AEAT. Lo relevante es que la AEAT y la Junta Arbitral plasman un criterio jurídico distinto al expuesto en la respuesta a la consulta.

2.2. En segundo lugar, la demanda se refiere a la realización por parte de la AEAT de regularizaciones unilateralesdel Impuesto sobre el Valor Añadido, del Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de los contribuyentes sujetos a la competencia inspectora de la Hacienda Foral que inciden en la tributación de NORBEGA, sin que dicha Hacienda Foral tuviera participación alguna, en los términos establecidos en las Resoluciones de la Junta Arbitral 8/2012, de 2 de julio, 15/2018, de 14 de septiembre, 19/2022, de 6 de mayo, 30/2022, de 28 de julio, 32/2022, de 28 de julio, 37/2022, de 28 de julio, y 39/2023, de 20

de abril; y en la jurisprudencia del Tribunal Supremo (Sentencias 1182/2020, de 17 de septiembre, 1194/2020, de 22 de septiembre, 1430/2020, de 29 de octubre, 1696/2022, de 20 de diciembre, y 161/2023, de 10 de febrero); en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra 377/2019, de 30 de diciembre.

Se apoya en el **principio de regularización íntegra**para justificar la intervención de la Diputación Foral de Vizcaya, así como el hecho de que se trate de **operaciones vinculadas.**Asimismo, hace alusión al **principio de buena administración**para justificar el principio de audiencia a los interesados en aquellas cuestiones que le resultan de interés.

Advierte que en las regularizaciones llevadas a cabo por AEAT no consta que se diera traslado a NORBEGA, ni a la Hacienda Foral de Vizcaya por lo que defiende que las mismas son nulas de pleno derecho.

De conformidad con todo lo anterior, en lo que respecta a los supuestos objeto de los conflictos 45/2015 y acumulados, concluye que, al haber actuado la AEAT de forma totalmente unilateral y sin permitir la más mínima colaboración por parte de esta Hacienda Foral de Vizcaya en la comprobación de las operaciones efectuadas por las sociedades del grupo encabezado por CCIP y sujetas a su competencia inspectora, se produjo un claro menoscabo de la competencia inspectora de la Hacienda Foral.

A pesar de que la Junta Arbitral sostiene que no existe un procedimiento concreto para articular dicha colaboración en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, la Administración recurrente defiende que el Tribunal Supremo ha dejado claro que el principio de buena administración ínsito en el artículo 103.1 de la Constitución Española no se detiene en la mera observancia estricta de los procedimientos y trámites legalmente previstos, siendo así que la propia normativa relativa a quienes presentan un interés legítimo que ha de verse afectado por la resolución que se adopte en el procedimiento, exige que sean llamados para no causarles indefensión, tanto si se trata de los particulares afectados (NORBEGA) como de las demás Administraciones competentes para resolver o gestionar el impuesto en cuestión (la Hacienda Foral de Vizcaya). Todo ello, conforme al principio de tutela administrativa efectiva.

Manifiesta su discrepancia con la afirmación de la Junta Arbitral sobre la colaboración exigida en este supuesto a través del procedimiento establecido en las conclusiones del Grupo de trabajo sobre control tributario y actas únicas a las que se refieren los artículos 19, 23 y 29 del Concierto Económico.

En este sentido, la Diputación Foral de Vizcaya considera que el procedimiento de "Actas únicas", relativo a las regularizaciones de los porcentajes de tributación ante cada Administración correspondientes a quienes tributan en volumen de operaciones no sirve para dar respuesta a las exigencias establecidas al efecto en casos como el planteado (de operaciones que afectan a contribuyentes sometidos a la competencia inspectora de Administraciones tributarias diferentes), pues el procedimiento de "Actas Únicas" afecta a las regularizaciones relativas a los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como a los obligados a practicar determinadas retenciones, que tributan en volumen de operaciones ante las distintas Administraciones en las que actúan, los cuales, sin embargo, se encuentra sujetos, en todo caso, a la competencia inspectora de una sola Administración, que es la que debe ingresar o devolver los importes correspondientes a todas las Administraciones con competencia de exacción, sin perjuicio de las compensaciones que procedan entre ellas.

En definitiva, la queja de la Diputación se centra en el hecho de que la AEAT llevara a cabo los procedimientos de regularización de los contribuyentes sujetos a su competencia inspectora sin permitir la más mínima participación de la Hacienda Foral de Vizcaya. Sostiene que este incumplimiento general implica la nulidad de las actas que extendió a los contribuyentes. En este sentido, decidió la Junta Arbitral en sus Resoluciones 30/2022, 32/2022 y 37/2022 de fecha 28 de julio de 2022, lo que está en consonancia con la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal Superior de Justicia de Navarra.

Muestra su disconformidad sobre la afirmación que hace la Junta Arbitral en torno a su falta de competencia, ya que en el presente supuesto existe una cuestión sobre la competencia para ingresar los impuestos correspondientes (el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Sociedades) que depende directamente de la existencia y de la valoración de las operaciones controvertidas.

2.3. En el tercer bloque de las alegaciones,el escrito se centra en que las regulaciones y recalificaciones efectuadas por el AEAT en las actuaciones de comprobación e investigación vulneran la normativa interna de los tributos, especialmente en referencia al IVA, se produce el incumplimiento de lo establecido en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común de impuesto sobre el valor añadido.

La Junta Arbitral sostiene que es CCIP quien realmente efectúa las adquisiciones intracomunitarias del concentrado y las posteriores entregas interiores del mismo a las BEGAS (incluida a la propia NORBEGA), bajo la justificación de que se incorpora la marca junto con la entrega del concentrado.

Denuncia que no se entiende cómo la prestación accesoria (que ha de tributar según las reglas de la principal relativa al hecho de la incorporación de la marca) es la que, sin embargo, determina quién lleva a cabo dicha operación principal y no al revés.

Entiende que la Junta Arbitral confunde la realización de las operaciones derivadas del contrato único de embotellador suscrito entre THE COCA-COLA COMPANY y CCIP encomendadas por ambas partes a sus respectivas filiales y las responsabilidades por los eventuales incumplimientos de estas últimas (a título de garantía o aseguramiento) que mantienen THE COCA-COLA COMPANY y CCIP entre ellas, como consecuencia de las delegaciones de funciones que llevaron a cabo.

Sostiene que NORBEGA soporta los gastos y los riesgos derivados de la adquisición por su parte del concentrado en cuestión, sin perjuicio de que *ad extra*en última instancia CCIP también debe responder frente a THE COCA-COLA COMPANY por haber delegado en ella la realización de dicha tarea.

Explica que CCIP carece de medios personales y materiales necesarios para la actividad. Por el contrario, NORBEGA determina las necesidades de concentrado a adquirir a los proveedores autorizados, abastece las plantas embotelladoras con carácter general y en determinadas ocasiones a petición expresa de las plantas, cuenta con un stock de seguridad.

Del mismo modo, CCIP carece de información y documentación al respecto, hasta tal punto de que es NORBEGA quien facilita la información de detalle de las compras a la AEAT.

Aclara que NORBEGA no negocia el precio al que compra el concentrado a los proveedores porque dicho precio viene fijado por THE COCA-COLA COMPANY, de modo que tampoco CCIP puede negociar este extremo.

Según el recurrente, la Junta Arbitral no justifica el motivo por el cual la determinación de los plazos de entrega a los clientes y el establecimiento de los precios de compra y de venta de los productos influyen en la determinación de la persona que realiza las adquisiciones intracomunitarias de bienes teniendo en cuenta que CCIP no tiene capacidad para determinar estos extremos.

Sostiene que estos criterios de plazos de envío y precio resultan irrelevantes para establecer quien realiza las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

En relación con el stock de seguridad que organiza NORBEGA, explica que la Junta Arbitral confunde la existencia de un contrato de gestión centralizada de la tesorería del grupo por parte de la matriz del mismo, es decir, de un contrato de "cash polling" común a la gran mayoría de los grandes grupos empresariales, con el hecho de que las entidades que participan en dicho contrato no realicen sus pagos con dinero propio.

Del mismo modo, la determinación de la entidad que realiza efectivamente los pagos al proveedor, tampoco, sería un elemento determinante del caso según lo ha señalado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sus sentencias de 6 de febrero de 2003 (asunto C-185/01) y de 15 de mayo de 2019 (C235/18).

Con lo que, en resumen, los únicos elementos de juicio que utiliza la Junta Arbitral para concluir que es CCIP quien realmente lleva a cabo las adquisiciones intracomunitarias del concentrado, y que, en consecuencia, adquiere el poder de disposición sobre el mismo son: a) que, desde su punto de vista, el precio que se abona a los proveedores autorizados del grupo de THE COCA-COLA COMPANYA lleva incorporado el canon correspondiente al uso de la marca COCA-COLA por parte de CCIP, como una prestación accesoria; b) que, frente a THE COCA-COLA COMPANY, la "única" responsable de cumplir todas las obligaciones derivadas del contrato de embotellador es la referida CCIP, sin que esta responsabilidad decaiga en las funciones delegadas a sus filiales; y c) que la repetida CCIP asume los gastos de marketing que tienen por objeto mantener e incrementar el valor de la marca COCA-COLA.

Sin embargo, estos elementos no afectan a la determinación de la persona que adquiere el poder de disposición sobre el concentrado. En este sentido es importante destacar que la Junta Arbitral no justifica, ni aclara, cuál es la relación que observa entre los indicios y la conclusión que extrae de los mismos basada en que es CCIP quien adquiere el poder de disposición sobre el concentrado.

Los demás elementos de juicio que aporta la Junta Arbitral relativos a los riesgos del transporte, a la capacidad de negociación, a la cuenta bancaria a través de la que se realizan los pagos, al margen comercial, y al personal dedicado a la actividad consisten en negar a NORBEGA la realización de determinadas tareas y la asunción de ciertos riesgos, buena parte de los cuales sí realiza y asume, obviando buena parte de las evidencias aportadas al procedimiento por la Hacienda Foral de Vizcaya, reflejadas en la Diligencia DI01, de 6 de octubre de 2016, y

en el informe de 10 de octubre de 2016, sin que, no obstante, pueda afirmar, en ningún momento, que dichas tareas son efectuadas por CCIP, ni que ésta asume los riesgos en cuestión.

Además, en todo caso, se trata de consideraciones jurídicas ajenas a los hechos que la Administración General del Estado no hizo valer en el expediente relativo a la consulta presentada por NORBEGA como determinantes del caso.

En cuanto a la adquisición y transporte intercomunitaria, reitera que NORBEGA es quien especifica las necesidades de concentrado a distribuir a cada planta. En consecuencia, en ningún caso, cabe admitir que las tareas que desarrolla NORBEGA, S.L. obedezcan, simplemente, a razones técnicas de organización del transporte, y no a razones logísticas de venta, ni, menos aún, que el destinatario de las mercancías venga determinado desde el momento en el que éstas son remitidas desde el Estado miembro de origen.

Defiende que las expediciones provenientes de los países de origen de los proveedores autorizados no vienen con un destinatario final predeterminado, distinto de NORBEGA, teniendo en cuenta las condiciones en las que se realizan dichas expediciones, así como el hecho de que parte de lo que recibe esta última lo destina a su propio consumo interno, otra parte lo destina al mantenimiento del stock de seguridad que debe tener en todo momento, y, en lo que respecta los productos que remite a las plantas embotelladoras, lleva a cabo sobre los mismos tareas de alteración de los bultos, de reestructuración de los embalajes, de reetiquetado, de picking, de picking inverso, de combinaciones de partes, etc.

En suma, los bienes que remiten los proveedores autorizados con sus referencias, codificaciones y caducidades no son los que llegan finalmente a las plantas embotelladoras. No existe una trazabilidad sobre estos productos que permita afirmar que nos encontramos ante un transporte único de los referidos bienes.

Interpretar lo contrario, llevaría a que el concentrado que pasa por el almacén de NORBEGA no pertenecería a nadie desde el momento en el que entra en dichas instalaciones hasta que llega a las plantas embotelladoras.

No obstante, aun en el caso de que se considere que es CCIP quien realiza la adquisición intracomunitaria del concentrado, no cabe admitir que la puesta a disposición posterior se realice desde territorio común, ya que el paso por el País Vasco de las mercancías no es accidental y fortuito, sino que da lugar a una ruptura del transporte intracomunitario. Además, la ubicación del almacén central de concentrado aporta un claro valor añadido al proceso de producción y comercialización, debiendo, por tanto, localizarse en el Territorio Histórico de Vizcaya las entregas subsiguientes del repetido concentrado. Idéntica situación ocurre con las entregas del producto final (las bebidas) a los clientes finales, que deben entenderse localizadas en territorio foral en lo que respecta a los bienes que produce NORBEGA, y en relación con los cuales presta servicios de comercialización y de distribución.

Asimismo, entiende que en el hipotético supuesto de que NORBEGA interviniera como un mero comisionista o intermediario en la medida en que actúa en nombre propio debería entenderse que esta adquiere los bienes objeto del conflicto al proveedor irlandés y se los entrega a las demás filiales embotelladoras.

No obstante, insiste en que NORBEGA es quien adquiere el poder de disposición del concentrado, y, lo hace actuando en nombre y por cuenta propia, autorizada por la entidad CCIP y por THE COCA-COLA COMPANY.

Reitera que adquiere el poder de disposición porque es quien determina las condiciones de los pedidos (cantidades a pedir, variedades, plazos y formas de entrega, etc.), y quien recibe físicamente los concentrados y los almacena, tiene la capacidad de alterar los bultos que le llegan, dispone de unos stocks mínimos de seguridad, asume las rupturas de stocks, soporta los gastos y los riesgos que recaen sobre las existencias o decide sobre el destino de cada producto (uso propio, almacenamiento, envío a unas plantas u otras), etc.

Todos estos aspectos lo diferencian de un mero operador logístico. El hecho de que el precio sea el único aspecto sobre el que no puede negociar, no evita la calificación de central de compras y adquirente en nombre propio, ya que, como se viene, tampoco CCIP tiene capacidad para negociar dicho precio, y, además, éste no es un elemento determinante del caso.

Dicha operativa es relevante a efectos del IVA y del Impuesto de la Renta de no residentes.

Propone el planteamiento de cuestión prejudicial a los efectos de determinar quién debe llevar a cabo la adquisición intracomunitaria del concentrado en el caso que nos ocupa.

2.4. Por último, **aborda el incumplimiento por parte de la AEAT de su obligación de devolver provisionalmente las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido solicitadas por COCA COLA IBERIA PARTNERS S.A conforme a lo dispuesto en el artículo 15.2 del Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico.**

Deduce que cuando se suscita un conflicto de competencias las Administraciones que vinieran gravando a los contribuyentes deben continuar estando sometidos a su competencia, lo que incluye la realización de las

devoluciones que les correspondan, hasta tanto sea resuelto el mismo, y sin perjuicio de las rectificaciones y de las compensaciones tributarias que deban efectuarse posteriormente entre las Administraciones.

Por el contrario, denuncia que resulta patente que la AEAT no actuó como debía en lo que respecta a las devoluciones solicitadas por CCIP en sus autoliquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 66 Tres del Concierto Económico y en el artículo 15.2 del Reglamento de la Junta Arbitral, una vez interpuestos los conflictos arbitrales objeto de este informe, debió continuar sometiendo a la entidad a su competencia y, por lo tanto, debió proceder a practicar las devoluciones solicitadas por ella, sin imputarle las adquisiciones intracomunitarias de bienes y las posteriores entregas interiores de los mismos que le imputa, - previamente declaradas por NORBEGA-, hasta tanto se resolviera los mismos, y sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones posteriores entre Administraciones.

TERCERO.- Alegaciones y pretensiones de las partes demandadas (rec. contencioso-administrativo núm. 891/2022).

3.1. El escrito de contestación a la demanda el **abogado del Estado**comienza explicando que el origen de los conflictos planteados ante la Junta Arbitral trae causa en la reestructuración del grupo mercantil Coca Cola en España y su efecto en el IVA.

La consecuencia de dicha reestructuración radica en que la filial NORBEGA es la que asume en exclusiva las adquisiciones intracomunitarias de concentrado base, repercutiendo posteriormente el IVA a las demás filiales en España (BEGAS) por las ventas de concentrado. Ese IVA repercutido se ingresa por NORBEGA en la Diputación Foral de Vizcaya por tener fijada su residencia en ese territorio foral.

Dicho escrito continúa identificando las cuestiones planteadas ante la Junta Arbitral en cada uno de los conflictos.

En relación con la **vinculación de la consulta evacuada,**entiende que la consulta no puede vincular a la Administración cuando se regulariza la situación sobre la base de una alteración de las circunstancias que sirvieron de base a la misma. De cualquier forma, nada impide que la Diputación y NORBEGA puedan cuestionar la regularización practicada por la AEAT.

La posibilidad de regularizar la situación tributaria del interesado no exige, cuando se modifican las circunstancias, que la AEAT impugne el contenido de la consulta. En el presente supuesto, no existe discrepancia en cuanto a su contenido, sino que se trata de la concurrencia de una situación distinta que determina que no se aplique ese criterio, sin que ello constituya una vulneración de la buena fe o de la prohibición de ir contra los propios actos.

De no hacerlo así, se estaría vulnerando los principios de legalidad y capacidad económica, por el solo hecho de vincular la Administración del Estado respecto de la Diputación Foral por una consulta cuya base fáctica no responde a la realidad.

En segundo lugar, y en relación con la **falta de intervención de la Diputación Foral y NORBEGA**en las actuaciones inspectoras, niega su participación.

Defiende al igual que la Junta Arbitral que la colaboración entre Administraciones no es una obligación de resultado, esto es, no exige llegar a un acuerdo. Por tanto, la posibilidad del planteamiento de un conflicto, al amparo del art. 66.Uno.b) del Concierto, puede considerarse como un mecanismo que garantiza el derecho de la Administración afectada a hacer valer su discrepancia, sustituyendo a la colaboración y ello, aunque no se ajuste íntegramente al mecanismo de actas únicas.

Desde esta perspectiva, la posibilidad expresamente contemplada en el Concierto de plantear la cuestión ante la Junta Arbitral elimina toda idea de indefensión material, que consideramos que está en la base de la doctrina del Tribunal Supremo sobre el deber de colaboración.

Igualmente, ocurre desde la perspectiva del obligado tributario que tributa en una Administración distinta, pues nada impide que pueda actuar en el mecanismo de actas únicas.

Al no existir indefensión, niega la concurrencia de causa de nulidad. En cualquier caso, aclara que se trataría de una causa de anulabilidad. Por la misma razón, descarta la infracción del principio de buena administración.

A propósito del principio de regularización íntegra, sostiene que se aplica a situaciones en las que es la misma Administración Tributaria la que deniega el derecho a la deducción de las cuotas en sede IVA repercutidas improcedentemente, viéndose obligada a acordar el simultáneo reconocimiento del derecho a la devolución de las mismas, si cumplen los requisitos establecidos para ello.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

Dicha doctrina de la "regularización íntegra", no sería de aplicación a los casos en los que las Administraciones involucradas sean la Administración Tributaria estatal y una o varias de las Haciendas Forales; y es que, efectivamente, la Administración en la que no se ha producido el ingreso indebido (en el presente caso, la Administración Tributaria del Estado), difícilmente puede comprobar si se cumplen los requisitos establecidos en la normativa tributaria para proceder a reconocer que se ha producido un ingreso indebido y el simultáneo reconocimiento del derecho a su devolución; comprobaciones éstas que corresponde realizar a las Haciendas en las que dichos ingresos se han producido materialmente y que ostentan las correspondientes competencias de gestión e inspección tributaria respecto de los sujetos pasivos que realizaron los ingresos.

Niega que se produzca una vulneración de los principios rectores del IVA fijados por el TJUE vinculados a la retención de las devoluciones, ya que esta situación deriva de la existencia del conflicto, sin que pueda obligarse a la AEAT a efectuar una devolución cuando sostiene que el ingreso indebido se ha realizado a una Administración distinta.

Asimismo, aclara que la Junta Arbitral no es competente para conocer sobre el fondo de las operaciones, pues es la AEAT quien es competente para la regularización de las entidades residentes en territorio común. En este sentido, la competencia es plena, sin que corresponda al órgano arbitral resolver sobre la aplicación sustantiva de las normas del IVA e impuesto sobre Sociedades.

En cuanto al **fondo de la regularización y las operaciones de recalificación efectuadas por la AEAT**se remite a las alegaciones formuladas en el recurso 895/2022 y añade que el concepto de adquisición intracomunitario de bienes y la doctrina del TJUE no es incompatible con la conclusión alcanzada por la Junta Arbitral, pues se asienta sobre la atribución del poder de disposición sobre los bienes.

Se remite a la ponderación de las circunstancias en cada caso para resolver la cuestión, de modo que asegura que no existe contradicción con la doctrina fijada en la STS de 15 de diciembre de 2010, rec. 532/2008.

Incide en que la comunicación del número de identificación a efectos del IVA del adquirente en el sistema de intercambio de información sobre el IVA no puede prejuzgar la calificación que ha de efectuarse de la adquisición en el territorio de aplicación del impuesto.

Sobre la adquisición intracomunitaria del concentrado a efectos del IRNR, la Administración del Estado defiende que el usuario de las marcas es CCIP que es quien está autorizado para su uso y recuerda que dicha entidad es de competencia inspectora estatal. Defiende que el pago del concentrado se encuentra incluido en el pago del canon por la marca, pues quien usa la marca es CCIP y es ésta la que soporta los costes del concentrado y satisface el precio. El clausulado del contrato de embotellador declara la gratuidad de la marca y, al mismo tiempo, la obligación de compra del concentrado junto a la facultad de TCCC para fijar el precio del mismo, que de no aceptarse supondría el fin del negocio para CCIP por rescisión del contrato.

Se opone a la formulación de la cuestión prejudicial en cuanto entiende que el Tribunal Supremo puede resolver en base al derecho interno.

En relación con los servicios de centralización de otros aprovisionamientos distintos al concentrado y los restantes servicios, señala que, si la Sala decidiese entrar a conocer sobre el fondo de la cuestión, debe tenerse en cuenta que no se ha acreditado en los expedientes de inspección el contenido de la supuesta intervención de NORBEGA ni el ahorro generado a las BEGAS. Del mismo modo, la retribución del 6% del coste de las compras resulta de dudosa legalidad por cuanto supondría el traslado de la ganancia al mediador en su totalidad.

No obstante, la cuestión sustantiva subyacente en las regulaciones no es competencia de la Junta Arbitral.

Asimismo, el escrito se pronuncia sobre la localización a efectos del concierto de las entregas de concentrado y de productos terminados e insiste en que no se ha producido la ruptura del transporte y que el posible valor añadido que se produce en los almacenes de NORBEGA no es atribuible a esta entidad.

Por último, menciona en relación con el incumplimiento de la obligación de devolver provisionalmente el IVA al CCIP, que una vez planteado el conflicto que supone negar el carácter indebido del ingreso del IVA efectuado por NORBEGA a la Hacienda Foral, no se puede pretender que la AEAT efectúe la devolución.

3.2. El procurador D. Enrique Sastre Botella, nombre y representación de **Compañía Norteña de Bebidas Gaseosas, S.L.**(NORBEGA) presentó escrito contestando a la demanda en fecha 14 de noviembre de 2023 en la que se ratificó en los hechos y fundamentos de derecho enunciados en el recurso contencioso administrativo núm. 895/2022.

3.3. El procurador de los Tribunales, D. Enrique Sastre Botella, en nombre y representación de las "**BEGAS**"presentó escrito contestando a la demanda en fecha 14 de noviembre de 2023 interesando que se anule las disposiciones 1ª a 3ª de la Resolución 27/2002 de la Junta Arbitral, por la que se resuelven los

conflictos 45/2015 y acumulados 55/2015, 56/2015, 57/2015, 58/2015, 37/2016, 38/2016, 2/2018, 35/2018, 13/2019, 16/2019, 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019, 21/2019, 25/2019 y 27/2021, declarando en su lugar que la actuación de la AEAT fue contraria a Derecho y consecuentemente los actos dictados nulos de pleno derecho.

Ratificados los hechos manifestados en la demanda presentada por la Diputación Foral, junto con la fundamentación jurídica, efectúa una serie de consideraciones adicionales:

En primer lugar, en relación con la inaplicación por parte de la AEAT de los criterios de la consulta tributaria solicitada por NORBEGA, manifiesta que no cabe negar la existencia de la consulta ni su efecto vinculante que implica la existencia de una limitación intrínseca impuesta por la normativa (artículo 89 LGT) para regularizar las compras de concentrado que en este caso no respetó la AEAT al recalificar las operaciones para atribuírselas unilateralmente a CCIP.

Aclara que NORBEGA no fue objeto de ningún procedimiento de comprobación o inspección al tiempo de presentar la consulta vinculante, de hecho, la Junta Arbitral se vale de afirmar que CCIP era administradora única de NORBEGA. Advierte que CCIP y NORBEGA son dos personas jurídicas distintas y el hecho de que la competencia inspectora y la emisión de consultas tributarias vinculantes recaiga en distintas administraciones hace inviable considerar que el procedimiento iniciado frente a un contribuyente pueda afectar al otro.

Niega que CCIPP compre el concentrado al tratarse de una operación que le corresponde a NORBEGA y se remite a la fundamentación de la demanda ya presentada.

Añade que el silencio de la Administración del Estado no puede resultar beneficioso para la misma.

Asimismo, considera que la supuesta discordancia entre los hechos manifestado por NORBEGA en el escrito de solicitud de consulta y los hechos comprobados por la AEAT, no viene motivada por una alteración sobrevenida de los mismos, sino por la diferente calificación jurídica por parte de la AEAT.

Afirma que en los procedimientos de inspección tramitados por la AEAT debieron ajustarse a los criterios manifestados por la Hacienda Foral en la consulta presentada por NORBEGA.

En relación con el incumplimiento de la AEAT, del deber de colaboración con la Hacienda Foral y NORBEGA se adhiere a las manifestaciones efectuadas en la demanda y efectúa ciertas consideraciones teniendo en cuenta que los intereses legítimos y los daños ocasionados son distintos.

Sostiene que una correcta interpretación y aplicación de los principios inspiradores del propio Concierto Económico, recogidos en sus artículos 2 y 4, y la garantía de la seguridad jurídica del contribuyente (por todos, los principios de buena administración y regularización íntegra), obligan a una colaboración y coordinación en todas las actuaciones que afecten a ambas Administraciones, de modo que resulta evidente que una administración no puede llevar a cabo una actuación unilateral si su decisión puede afectar a otra administración, generando un potencial conflicto con esa otra administración.

Aclara que a pesar de que las principalmente afectadas fueron la Hacienda Foral y NORBEGA, se ha producido igualmente un daño a su representadas en la medida en la que la AEAT conduce a un acto de gravamen desfavorable para las mismas.

La vulneración de las reglas procedimentales básicas que desembocan en la regularización unilateral por parte de la AEAT de las obligaciones tributarias, sin dar entrada en los procedimientos de inspección a la Hacienda Foral y NORBEGA implica que la Resolución es contraria a de Derecho, determinando que los actos de la AEAT son nulos de pleno derecho.

Sobre el fondo de la regulación efectuada por la AEAT, señala que de la prueba que obra en las actuaciones se puede deducir que NORBEGA adquiere el poder de disposición sobre el concentrado y ello se hace evidente en la medida en que CCIP no interviene en ninguna de las anteriores funciones ni tiene constancia de los pedidos realizados a los proveedores, ni de su recepción o envío a las embotelladoras, sin que tan siquiera disponga de medios materiales ni humanos para realizar dichas actividades. De hecho, la AEAT tuvo que realizar los requerimientos de información relativos a las operaciones con los proveedores a NORBEGA.

En lo relativo a los efectos del Impuesto sobre la Renta de No Residentes defiende que en la medida en la que CCIP no realiza ningún pago a no residentes por la adquisición del concentrado, la administración competente para la comprobación del IRNR debe ser igualmente la Hacienda Foral. Del mismo, modo afirma que no es competencia de la Junta Arbitral resolver acerca de la deducibilidad de los honorarios por los servicios facturados desde NORBEGA.

No se opone a la formulación de la cuestión prejudicial interesado, advirtiendo que la interpretación del concepto de adquisición intracomunitaria de bienes resulta novedosa.

Por último, el escrito se pronuncia sobre el incumplimiento de la AEAT de su obligación de devolver provisionalmente las cuotas del IVA solicitadas por CCIP. Sostiene que las mercantiles han sufrido un grave perjuicio financiero como consecuencia de las actuaciones unilaterales y contrarias a Derecho realizadas por la AEAT y el incumplimiento de su obligación de seguir sometiendo a la parte a su competencia durante la sustanciación de los conflictos y, consiguientemente, devolviendo el IVA de manera regular. Por esta razón, las mercantiles se han visto obligadas a soportar una muy elevada carga financiera en IVA (consistente en la imposibilidad de obtener durante varios años un importe no menor en concepto de devolución del impuesto, cuyo derecho les es conferido por la Ley del IVA que transpone la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006) o una doble imposición en el IS (denegación de la deducibilidad de un gasto sin asegurarse de la no integración en la base imponible del ingreso correlativo).

CUARTO.- Alegaciones y pretensiones de la COMPAÑÍA NORTEÑA DE BEBIDAS GASEOSAS NORBEGA, S.L. (rec. contencioso-administrativo núm. 895/2022).

Pretende **NORBEGA, S.L.**la anulación de la resolución recurrida por cuanto, a su juicio, es contraria a derecho, aduciendo en apoyo de dicha pretensión y en esencia, un extenso relato de los hechos que resultan del expediente administrativo.

A continuación, expone como fundamento de su pretensión una serie de Fundamentos de Orden Jurídico Procesal y seguidamente en los Fundamentos Jurídico-materiales estructura su defensa en siete apartados:

4.1. En el primer apartado denuncia que la actuación unilateral de la AEAT vulnera la competencia de la HFB y genera indefensión a NORBEGA.

Sostiene que la primera infracción en la que incurre la AEAT en su actuación (y posteriormente la Junta Arbitral al convalidarla en la resolución) es el modo de tramitar los procedimientos de inspección contra CCIP, sus filiales residentes en territorio de régimen común y el Grupo 0182/14, pues lo hace de forma unilateral y sin informar o colaborar, ni con la HFB ni con NORBEGA. Y ello pese a que la interpretación de la AEAT -consistente en la recalificación de las compras del concentrado para atribuírselas a CCIP- entra en contradicción con lo liquidado e ingresado por NORBEGA ante la HFB, y es contrario al criterio manifestado expresamente en la Consulta vinculante evacuada por la HFB a NORBEGA, convalidada por el silencio temporáneo de la Administración del Estado.

Tanto los tribunales de justicia como la propia Junta Arbitral han dejado muy claro que los principios inspiradores del propio Concierto Económico, recogidos en sus artículos 2 y 4, y la garantía de la seguridad jurídica del contribuyente, obligan a una colaboración y coordinación en todas las actuaciones que afecten a ambas Administraciones, de modo que resulta evidente que una Administración no puede llevar a cabo una actuación unilateral si su decisión puede afectar a otra Administración, o, al contribuyente cuya competencia tiene atribuida esa otra Administración, generando un potencial conflicto con esa otra Administración y un claro menoscabo de las garantías de los contribuyentes afectados, caso de NORBEGA y CCIP.

En apoyo de lo anterior, cita una serie de resoluciones administrativas y judiciales sobre esta materia: Resolución 8/2012 de la propia Junta Arbitral (principios de colaboración y buena administración) como las Sentencias emitidas por la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 2020 (Rec. 5808/2018), de 22 de septiembre de 2020 (Rec. 5825/2018) y de 29 de octubre de 2020 (Rec. 5442/2018).

Añade que esta línea jurisprudencial se consolida mediante la **Sentencia de 20 de diciembre de 2022 (Rec. 3175/2021),**en la que esta Excma. Sala reitera que la Administración actuante no puede regularizar unilateralmente situaciones tributarias de sus contribuyentes, si esas regularizaciones afectan a otros contribuyentes cuya competencia inspectora corresponde a otra Administración, sin ponerlo en conocimiento de esa otra Administración.

Pues bien, la Resolución 27/2022 de la Junta Arbitral, obviando los citados principios constitucionales, considera que el mecanismo de las Actas Únicas es suficiente para dar cumplimiento a las obligaciones de colaboración entre las Administraciones, extremo que no comparte la recurrente, dado que las Actas Únicas se intercambian entre Administraciones *ex post*y a los meros efectos de que la Administración con competencia de exacción pueda conocer el volumen de operaciones que le corresponde de la cuota descubierta.

La entidad recurrente, como contribuyente, no tiene conocimiento de la existencia de esas Actas Únicas, porque no es parte ni interviene en el intercambio de las mismas y, por tanto, no puede impugnarlas pese a que despliegan consecuencias directas en sus propias obligaciones tributarias al sustraérsele las operaciones de compra del concentrado base con el que se elaboran las bebidas.

La mercantil, se ha visto claramente perjudicada y totalmente indefensa al recalificarse sus operaciones por una Administración que no ostenta ninguna competencia sobre la misma, sin poder formular ni siquiera alegaciones a la propuesta de regularización (o algo más sencillo: recibir información).

4.2. El segundo apartado los destina a tratar la vinculación de la AEAT a la consulta tributaria evacuada por la Hacienda Foral de Vizcaya el 18 de febrero de 2015

Expone que, además del defecto procedimental consistente en la actuación unilateral indebida, la AEAT se aparta en las regularizaciones efectuadas a CCIP y al Grupo 0182/14 del criterio de la Consulta presentada por NORBEGA ante la Hacienda Foral de Vizcaya y tramitada por la citada Administración al amparo del procedimiento previsto en el artículo 64.b) del Concierto Económico. Este apartamiento se debe a que, en opinión de la AEAT, la Consulta no tiene efecto vinculante por cuanto que existe **(i)**un procedimiento de inspección seguido por la AEAT frente a CCIP en el momento de presentación de la Consulta por NORBEGA ante la HFB; y **(ii)**una falta de coincidencia entre los presupuestos de hecho de la Consulta y los comprobados por la AEAT, por cuanto que se fundamenta en que NORBEGA actúa como comprador del concentrado en nombre y por cuenta propia, lo que, a su juicio, no se corresponde con la realidad.

No obstante, lo anterior, la recurrente recuerda en este punto que el referido artículo 64.b) del Concierto Económico concede a la otra Administración (AEAT) el plazo de dos meses para formular observaciones sobre la propuesta de resolución remitida por la Administración con competencia para contestar la consulta (Hacienda Foral de Vizcaya), equiparándose el silencio administrativo a la aprobación de la propuesta. En el caso que nos ocupa, la AEAT no formuló observaciones en plazo.

La consulta solicitada por la recurrente, NORBEGA, es vinculante para la Administración que la emite (Hacienda Foral de Vizcaya) y para la Administración que no se pronuncia en el plazo habilitado al efecto (AEAT), y no puede ceder ante la voluntad confesada por esa otra Administración que tuvo la oportunidad de manifestar lo que considerara oportuno en el citado plazo legal. Considerar lo contrario vulneraría todas las garantías del contribuyente, incluido el principio de buena administración y confianza legítima en que se inspira el régimen de consultas tributarias.

4.3 El tercer apartado lo destina a tratar sobre la prescripción del derecho de la administración a exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

Expone como en la fecha de la resolución habría transcurrido, para diversos procedimientos (expedientes de conflicto 57/2015, 45/2015, 56/2015, 37/2016, 38/2016, 2/2018, 55/2015 y 58/2015), el plazo de prescripción de cuatro años del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas previsto en el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Circunstancia que se produciría aun considerando interrumpida la prescripción por la iniciación de los respectivos Conflictos ante la Junta Arbitral, cuyo planteamiento no justificaría la paralización de los procedimientos (en algunos casos durante un plazo cercano a los siete años).

Como es sabido, el instituto de la prescripción se configura como un instrumento que tiene por objeto garantizar la seguridad jurídica del administrado y que, en el ámbito tributario, una vez acaecida, extingue la deuda tributaria *ex lege*.Siendo irrelevante, conforme a la jurisprudencia, que la inactividad procedimental no pueda imputarse a la propia Administración liquidadora, como ocurre con determinados expedientes revisados por la Junta Arbitral.

En consecuencia, extinguiéndose la deuda exigida por la AEAT por prescripción, la Junta Arbitral debió declarar de oficio su prescripción y apreciar la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento por prescripción en relación con los citados expedientes, o, como mínimo, debió haber motivado convenientemente por qué no se encontraban prescritos.

4.4. En cuarto lugar, sostiene que la competencia inspectora no recae en la AEAT cuando es NORBEGA la que adquiere el concentrado.

Expone que, la regularización practicada por la AEAT, que motiva la existencia de los Conflictos, parte de la recalificación de las operaciones realizadas por la recurrente en relación con el concentrado para atribuírselas a CCIP y, de esa manera, atraer a la competencia inspectora de la AEAT dichas operaciones que, tanto formal como materialmente, se realizaron fuera de su ámbito territorial. En consecuencia, el origen de los Conflictos no es otro que la recalificación unilateral por parte de la AEAT de operaciones realizadas por NORBEGA para atribuírselas a CCIP.

4.5 En quinto apartado lo destina a tratar sobre la competencia a efectos del IRNR.

Indica que la resolución, como no podía ser de otra manera, reconoce que la Junta Arbitral no tiene competencia para valorar la regularización efectuada por la AEAT, más que en los aspectos relativos a la

determinación del obligado tributario y la proporción de tributación. La eventual existencia o no de un canon implícito en el pago del concentrado es, por tanto, una cuestión ajena al objeto de este procedimiento, sobre la cual la Junta Arbitral carece de competencia y de elementos suficientes de juicio para pronunciarse y resolver.

En opinión del recurrente, en cualquier caso, conforme a lo ya acreditado en el procedimiento, NORBEGA es quien realiza las adquisiciones de concentrado y satisface la totalidad de los pagos por las compras de concentrado. Por tanto, aún en el eventual caso de admitirse la existencia de cualquier canon *(quod non)*implícito en los pagos por la adquisición del concentrado, la Administración competente para la inspección y exacción del IRNR sería la DFB de acuerdo con los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico (artículos 22 y 23 del Concierto Económico).

4.6. El sexto apartado lo destina a tratar sobre la competencia a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

Argumenta que, en la medida en que la regularización llevada a cabo por la AEAT para arrogarse la competencia inspectora se fundamentó también en la misma calificación de las adquisiciones intracomunitarias y posteriores ventas internas del concentrado realizada a efectos del IVA por NORBEGA, los argumentos ya expuestos durante el procedimiento sobre la posibilidad de la AEAT de revisar unilateralmente, y apartándose del criterio de la Consulta, y sobre quién debe reputarse adquirente del concentrado, son perfectamente válidos también a los efectos del IS y a ellos se remite.

4.7 El séptimo apartado propugna la idoneidad de plantear cuestión prejudicial ante el TJUE.

QUINTO.- Alegaciones y pretensiones del abogado del Estado (rec. contencioso-administrativo núm. 895/2022).

El abogado del Estado en su escrito de oposición comienza sintetizando la tesis de la recurrente, y se opone a la estimación de la demanda diferenciando ocho apartados argumentativos, que a continuación se resumen en sus líneas principales.

5.1. Respecto a la actuación unilateral de la AEAT vulnera la competencia de la HFB y genera indefensión a NORBEGA.

Indica que, centrándose en la falta de audiencia a la DFB y a NORBEGA en las inspecciones seguidas por la AEAT, resulta que la Junta Arbitral la aborda por extenso en el Fto. 5 de la resolución impugnada, al que se remite.

5.2. Sobre la vinculación de la AEAT a la consulta tributaria evacuada por la DFB el 18-22015.

Expone que, en relación con la consulta tributaria formulada por NORBEGA a la DFB, el apartado 2.2 de los antecedentes de la resolución impugnada detalla las fechas y resume el contenido de la consulta. La cuestión de fondo se aborda por la Junta Arbitral en el Fto. 4, cuyo apartado 4 recoge las conclusiones, desestimando la pretensión de la DFB y de NORBEGA, por los motivos que se recogen en la resolución.

El abogado del Estado indica que, la demanda plantea las mismas cuestiones que ya han sido resueltas por la Junta Arbitral, cuyos argumentos la Abogacía del Estado manifiesta compartir en lo esencial.

5.3. Sobre la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria (conflictos 57/2015, 45/2015, 56/2015, 37/2016, 38/2016, 2/2018, 55/2015 y 58/2015).

Afirma que, en este fundamento la recurrente invoca, sobre la base de los artículos 66 y 69 LGT, la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria que es objeto de algunos de los conflictos planteados ante la Junta Arbitral, porque, conforme a la jurisprudencia que se cita, la paralización de la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas por más de cuatro años, aunque viene impuesta por la interposición del conflicto, es determinante de la prescripción y así debió apreciarlo, de oficio, la Junta Arbitral.

Para oponerse a este Fundamento de la demanda deja sentado que la Junta Arbitral, en relación con la prescripción, limita su examen a la siguiente consideración (apartado 23.2.1, pág. 70 de la resolución):

«[...] Por último, en relación con los escritos presentados ante el TEAC solicitando que se declare la prescripción del derecho de la AEAT a liquidar amparados en la inactividad por más de 4 años en la vía o sede económico-administrativa, se presentaron ante la Junta Arbitral para que sea consciente del perjuicio antijurídico pero no para que declare dicha prescripción al no ser de su competencia».

Destaca que, la Junta Arbitral no tiene competencia para pronunciarse sobre la cuestión porque la misma no puede entenderse comprendida en el ámbito objetivo del art. 66 Del Concierto Económico y, asimismo, porque estando los asuntos residenciados en el TEAC, el art. 237.1 LGT atribuye al órgano económico-administrativo la competencia para resolver «todas las cuestiones de hecho y de Derecho que ofrezca el expediente».

5.4. En relación con la determinación de la competencia inspectora en el ámbito del IVA.

Argumenta que, el Fto. Cuarto de la demanda examina el núcleo central de los conflictos planteados que consiste en determinar si la adquisición intracomunitaria de bienes, en concreto del concentrado base, se realiza por NORBEGA en territorio foral o se lleva a cabo por CCIP en territorio común.

Por la defensa de la administración se hace constar como las alegaciones de la AEAT se consignan en el Fto. 6.3 de la resolución de la Junta Arbitral (págs. 153 a 166), diferenciando las distintas conclusiones que resultan del análisis contractual, de las declaraciones formuladas por los representantes de CCIP y de las BEGAS, del Acuerdo de precios de transferencia (APA) suscrito entre la DFB y NORBEGA y del análisis económico del margen percibido por NORBEGA.

Añade que la Junta Arbitral, por su parte, emite su opinión en el Fto. 7, al cual se remite, abordando con todo detalle las cuestiones planteadas en el expediente. Basta una lectura de los razonamientos contenidos en dicho fundamento para concluir que la Junta Arbitral ha examinado la cuestión desde todos los puntos de vista, tomando en consideración todo el material probatorio.

5.5. Sobre la determinación de la competencia inspectora en el ámbito del IRNR.

Explica que, la Junta Arbitral se ocupa de la cuestión en el Fto. 9, destaca la abogacía del Estado los siguientes párrafos:

«[...] Respecto de la obligada tributaria, la AEAT entiende que es CCIP, no imputándole deuda a NORBEGA (aparte de por no tener competencia) en virtud de lo establecido en el art. 9.2 TRIRNR que señala que no se entenderá que una persona o entidad satisface un rendimiento cuando se limite a efectuar una simple mediación de pago, considerando como tal el abono de una cantidad de dinero por cuenta y orden de otro.

En las actas de IRNR el planteamiento de la DFB es que, si la adquirente intracomunitaria es NORBEGA, la competencia para liquidar un hipotético incumplimiento de la obligación de retener en el IRNR sin EP sería competencia de aquélla, y por tanto las actas de la AEAT serían nulas de pleno derecho.

Como ya se ha argumentado, la adquirente intracomunitaria y pagador es CCIP en su condición de licenciatario, por lo que no se observa la excepción de falta de competencia en la AEAT».

Afirma que, la regularización practicada parte de que el usuario de las marcas de TCCC es CCIP quien está autorizada y obligada a utilizarlas, aunque según el contrato de forma gratuita. Y CCIP es una entidad de competencia inspectora estatal por aplicación de las reglas del Concierto.

En opinión del abogado del Estado, es evidente que hay que pagar por el uso de tan importantes marcas y lo que la AEAT ha defendido en la regularización es que en el precio del concentrado va incluido el pago -canon- por el uso de las marcas. Apoya su argumentación en informes periciales realizados por un Equipo de Valoración altamente especializados que determinaron el presumible valor de mercado de las marcas utilizadas por CCIP.

Quien usa la marca es CCIP y no NORBEGA y es aquélla quien soporta finalmente los costes del concentrado y, por tanto, satisface el precio de la marca. NORBEGA no es más que un eslabón en la cadena antes de que el dinero le llegue al grupo TCCC.

Subraya que, el clausulado del contrato de embotellador declara la gratuidad de la marca y, al mismo tiempo, la obligación de compra del concentrado junto a la facultad de TCCC para fijar el precio del mismo que de no aceptarse supondría el fin del negocio para CCIP por rescisión del contrato.

Por tanto, puede concluirse que si quien emplea la marca es CCIP, entidad domiciliada en territorio común, la competencia para inspeccionar las retenciones por IRNR en concepto de canon corresponden a la AEAT.

5.6. Sobre la determinación de la competencia inspectora en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.

Manifiesta como en este fundamento de la demanda vienen a reiterarse las mismas quejas respecto de la competencia de la AEAT, si bien, la competencia debe reconocerse atendiendo al lugar en que están domiciliadas las BEGAS y resulta coherente con la consideración, que tiene carácter sustantivo y escapa al pronunciamiento arbitral, de que NORBEGA no desarrolla la actividad propia de una central de compras

5.7. Sobre la referencia a los requerimientos de información dirigidos a NORBEGA.

La cuestión relativa a la validez de los requerimientos se deja aquí simplemente apuntada, siendo adecuada la remisión que la demanda hace al recurso 2/876/2022 que se sigue ante esta misma Sala, que tiene por exclusivo objeto examinar la corrección del pronunciamiento de la Junta Arbitral sobre los mencionados requerimientos

5.8. Sobre el planteamiento de cuestión prejudicial.

Sostiene que, todas las cuestiones planteadas en el expediente pueden resolverse sobre la base de la interpretación de las normas internas y de la abundante doctrina del Tribunal Supremo, citada en la resolución de la Junta Arbitral y en la demanda.

En este caso el derecho comunitario tiene incidencia especial porque la principal cuestión que se plantea afecta a un impuesto totalmente armonizado como es el IVA, y a conceptos propios del derecho comunitario, fundamentalmente, al concepto de entrega de bienes.

Sin embargo, no se plantea cuestión o duda alguna sobre esos conceptos propios del IVA, dada la abundante doctrina del TJUE sobre la cuestión, plenamente incorporada por el Tribunal Supremo (por ejemplo, STS 7-11-2017, rec. cas. 1709/2016 y 7-3-2018, RCA 1536/2017).

SEXTO.- Alegaciones y pretensiones de CCIP y las "BEGAS" (rec. contencioso-administrativo núm. 897/2022).

Pretende CCIP y las "BEGAS" la anulación de los apartados 1º, 2 y 3º de la resolución recurrida por cuanto, a su juicio, es contraria a derecho, aduciendo en apoyo de dicha pretensión y en esencia, un breve relato de los hechos que resultan del expediente administrativo.

A continuación, expone como fundamento de su pretensión una serie de Fundamentos de Orden Jurídico Procesal y seguidamente en los Fundamentos Jurídico-materiales afirma que los motivos sobre los que se sustenta la pretensión anulatoria son, en líneas generales, similares a los ya expuestos por la DFB y NORBEGA en sus respectivas demandas y, en síntesis, son los siguientes:

6.1. La AEAT no puede actuar unilateralmente en la recalificación de las compras del concentrado, sin dar participación a la Administración competente para inspeccionar a NORBEGA, como entidad que adquiere dicho concentrado, es decir, la HFB, en la medida en que se vulneran flagrantemente tanto los principios de buena administración y regularización íntegra como los principios generales y de colaboración del Concierto Económico.

6.2. El criterio contenido en la consulta vinculante emitida por la HFB el 18 de febrero de 2015, y tramitada con base en el procedimiento establecido en el artículo 64 b) del Concierto Económico, confirmatorio del punto de conexión aplicable a la adquisición intracomunitaria de concentrado llevado a cabo por NORBEGA, vincula a la AEAT debido a que no planteó observaciones ni se opuso a la misma en el plazo habilitado al efecto, de modo que no puede reputar que las compras del concentrado las lleve a cabo CCIP en lugar de NORBEGA, apartándose del criterio vertido en la citada consulta vinculante.

6.3. La Junta Arbitral no pudo pronunciarse sobre la competencia de una u otra Administración tributaria al haber prescrito el derecho a liquidar los impuestos objeto de los conflictos n.º 57/2015, 45/2015, 56/2015, 37/2016, 38/2016, 2/2018, 55/2015 y 58/2015, por el transcurso, a la fecha de dictado de la resolución, de cuatro años desde que finalizó el período voluntario para su declaración o autoliquidación, debido al extraordinario retraso en la resolución de los procedimientos de conflictos causado por un funcionamiento anormal de la Administración, pues la Junta Arbitral estuvo varios años sin poder constituirse válidamente, lo que le impidió dictar las resoluciones que pusieran fin a los conflictos planteados a la fecha en que detiene su actividad.

6.4.CCIP no realiza ninguna adquisición del concentrado, y ni la Junta Arbitral en su resolución, ni la AEAT en los procedimientos de inspección seguidos contra los demandantes, han podido acreditar dicho extremo. Es NORBEGA la que adquiere el concentrado a todos los efectos, conforme a la realidad contractual y operativa, razón por la cual no resulta viable y la AEAT no ha demostrado que sea CCIP quien lleva a cabo dichas adquisiciones, de modo que la AEAT adolece de competencia inspectora sobre estas operaciones tanto en IVA como en IRNR.

SÉPTIMO.- Alegaciones y pretensiones del abogado del Estado (rec. contencioso-administrativo núm. 895/2022).

El abogado del Estado en su escrito de oposición comienza sintetizando la tesis de la recurrente, y se opone a la estimación de la demanda diferenciando cinco apartados argumentativos, que a continuación se resumen en sus líneas principales.

7.1. Respecto a la actuación unilateral de la AEAT vulnera la competencia de la HFB y genera indefensión a NORBEGA.

Indica que, centrándose en la falta de audiencia a la DFB y a NORBEGA en las inspecciones seguidas por la AEAT, resulta que la Junta Arbitral la aborda por extenso en el Fto. 5 de la resolución impugnada, al que se remite.

7.2. Sobre la vinculación de la AEAT a la consulta tributaria evacuada por la DFB el 18-22015.

Expone que, en relación con la consulta tributaria formulada por NORBEGA a la DFB, el apartado 2.2 de los antecedentes de la resolución impugnada detalla las fechas y resume el contenido de la consulta. La cuestión de fondo se aborda por la Junta Arbitral en el Fto. 4, cuyo apartado 4 recoge las conclusiones, desestimando la pretensión de la DFB y de NORBEGA, por los motivos que se recogen en la resolución.

El abogado del Estado indica que, la demanda plantea las mismas cuestiones que ya han sido resueltas por la Junta Arbitral, cuyos argumentos la Abogacía del Estado manifiesta compartir en lo esencial.

7.3. Sobre la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria (conflictos 57/2015, 45/2015, 56/2015, 37/2016, 38/2016, 2/2018, 55/2015 y 58/2015).

Afirma que, la cuestión también fue abordada en la contestación a la demanda del recurso interpuesto por NORBEGA, contestación que reproduce.

7.4. En relación con la determinación de la competencia inspectora en el ámbito del IVA.

Indica que todos esos aspectos ya fueron abordados en nuestras contestaciones a las demandas presentadas por DFB y NORBEGA.

7.5. Sobre la determinación de la competencia inspectora en el ámbito del IRNR.

El abogado del Estado reproduce la contestación a la demanda efectuada en el recurso interpuesto por NORBEGA.

OCTAVO.- Hechos relevantes para la resolución del recurso contencioso-administrativo.

Un examen de los autos y del expediente administrativo pone de manifiesto, entre otros hechos, relevantes para la resolución de la causa que:

8.1. Situación anterior al 1 de junio de 2013.

El Grupo Coca-Cola, para realizar su actividad de elaboración, envasado, distribución y venta de las bebidas de sus marcas (Coca-Cola y Nestea), operaba en la Península Ibérica a través de sociedades independientes entre sí NORBEGA, COBEGA, CASBEGA, RENDELSUR, BEGANO, COLEBEGA y ASTURBEGA (ocho sociedades, 7 en España y 1 en Portugal, también distribuyendo en el Principado de Andorra) denominadas "Embotelladores", con las que la sociedad americana THE COCA-COLA COMPANY (en adelante TCCC), propietaria de las marcas Coca-Cola y licenciataria de Nestea, y su filial THE COCA-COLA EXPORT CORPORATION (en adelante TCCE) tenían suscritos contratos de embotellador por los que concedían, a cada una de aquellas, el derecho a embotellar y comercializar sus productos en una determinada región del territorio, bajo ciertos términos y condiciones.

TCCC tenía suscritos contratos de embotellador con NORBEGA, así como con COBEGA, CASBEGA, RENDELSUR, BEGANO, COLEBEGA y ASTURBEGA «[las "BEGAs]», que les autorizaba a comprar el concentrado base, exclusivamente a los proveedores autorizados por aquélla, así como el resto de materias necesarias para fabricar los productos de marca COCA COLA, embotellarlos y venderlos dentro del ámbito territorial del territorio español.

Cada embotellador realizaba la actividad de marketing en su territorio.

Los proveedores autorizados eran ATLANTIC INDUSTRIES «[AI]», subsidiaria de TCCC, que cuenta con un Establecimiento Permanente «[EP]» en Irlanda, ATLANTIC INDUSTRIES IRISH BRANCH, y EUROPEAN REFRESMENT «[ER]», también localizada en Irlanda.

A su vez, otras empresas del grupo de TCCC, proveían a las embotelladoras los concentrados-base necesarios para fabricar, embotellar y vender otros productos.

THE COCA COLA EXPORT CORPORATION «[TCCEC]» autoriza la adquisición del concentrado base para producir Nestea al proveedor suizo BEVERAGE PARTNERS WORLDWIDE «[BPW]».

COCA COLA MIDI «[CCM]» es el proveedor francés autorizado para suministrar el concentrado base para producir Minute Maid.

Cada BEGA se dedicaba así a la elaboración, envasado, distribución y comercialización de bebidas de las marcas COCA-COLA, actuando con independencia unas de otras. Para ello, cada una también realizaba la adquisición, gestión logística y aprovisionamiento de sus compras; empleando para ello sus propios departamentos internos de compras.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

Todas las BEGAs son obligadas tributarias de competencia inspectora de la AEAT, y NORBEGA, está domiciliada en Galdakao (Vizcaya) por lo que es de competencia inspectora de la DFB, a la que tributaba en exclusiva.

Con este planteamiento, cada BEGA realizaba la adquisición intracomunitaria de los concentrados base (neutral a efectos del IVA por ser deducible el impuesto soportado por autorepercusión) e ingresaba el IVA de sus ventas interiores a la Administración correspondiente (que en el caso de NORBEGA era la DFB y en el resto la AEAT).

Por su parte, la AEAT había liquidado a las BEGAs de su competencia por incumplimiento de la obligación de practicar retención a cuenta del IRNR sin EP, con motivo de los pagos que realizaban a los proveedores autorizados por la adquisición del concentrado base, al entender que una parte del pago eran cánones por la utilización de la marca COCA-COLA.

La AEAT señaló que no existía constancia de que la DFB haya liquidado jamás a NORBEGA por retenciones a cuenta del IRNR.

8.2. Situación posterior al 1 de junio de 2013.

El 8 marzo de 2012 esos "Embotelladores" firmaron un protocolo para definir las líneas rectoras del proceso para su integración en una sociedad de nueva creación que llevase a cabo, de manera única y exclusiva frente a terceros, la fabricación, embotellado, distribución y venta de los productos comercializados bajo las marcas propiedad de TCCC en los territorios de España, Andorra y Portugal.

El 3 de octubre de 2012 se constituyó IBÉRICA DE BEBIDAS NO ALCOHÓLICAS, S.A., que, a partir del 1 de marzo 2013, previa autorización del titular de la marca, TCCC, cambió de denominación a COCA-COLA IBERIAN PARTNERS, S.A. «[CCIP]».

En enero de 2017, cambió de nuevo su denominación modificando también su condición de sociedad anónima a limitada, pasando a denominarse COCA-COLA EUROPEAN PARTNERS IBERIA SC.

El 24 de enero de 2013 los "Embotelladores" firmaron un acuerdo de integración en la nueva sociedad (en ese momento, IBÉRICA DE BEBIDAS NO ALCOHÓLICAS, S.A) para llevar a cabo de manera única y exclusiva esas tareas de fabricación, embotellado, distribución y comercialización de los productos comercializados bajo "las marcas" de TCCC en los territorios de España, Andorra y Portugal.

El 22 de febrero de 2013 CCIP suscribió un contrato de embotellador único con las sociedades americanas TCCC y TCCE (entidad 100% participada por TCCC), pero al no disponer CCIP de instalaciones propias para desarrollar la totalidad del proceso productivo, dichas "embotelladoras" (o BEGAS), siguieron operando por delegación de CCIP y previa autorización de TCCC, como si fueran entidades independientes hasta el 1 de junio de 2013, fecha en la cual las embotelladoras pasaron a realizar funciones de fabricación y embotellado de las bebidas, mientras que CCIP pasó a ser el único sujeto que podía vender los productos terminados a sus clientes (canal de hostelería HORECA y grandes superficies) en España y Andorra.

A partir del 1 de junio de 2013 todos los antiguos "Embotelladores" pasaron a formar parte de un Grupo cuya licenciataria única y cabecera era CCIP.

Sin embargo, las funciones del Grupo Coca-Cola en España se mantuvieron, de modo que el Grupo Coca-Cola asumió, durante los ejercicios comprobados, tres partes sustanciales en este negocio:

1) El suministro a los embotelladores de la materia prima imprescindible para la elaboración de las bebidas (suministro que se realiza desde entidades no residentes en territorio español).

2) La vigilancia del control de calidad de las bebidas.

3) La dirección y gestión de las actividades de marketing, asumiendo en nombre o propio una parte importante del coste de estas actividades.

Así, CCIP quedó como una sociedad española matriz de un grupo, entre cuyas filiales se encontraban diversas sociedades fabricantes de bebidas (BEGAS).

A estos efectos, la sociedad CCIP estaba vinculada con las siguientes sociedades delegadas:

- ASTURBEGA, Compañía Asturiana de Bebidas Gaseosas, S.A.

- BEGANO, Bebidas Gaseosas del Noroeste, S.L.

- CASBEGA, Compañía Castellana de Bebidas Gaseosas, S.L.

- COBEGA, Cobega Embotellador, S.L.U.

- COLEBEGA, Compañía Levantina de Bebidas Gaseosas, S.A.

- NORBEGA, Compañía Norteña de Bebidas Gaseosas, S.A.

- RENDELSUR, Refrescos Envasados del Sur, S.A.

Estas fábricas de bebidas, tras la reestructuración del grupo, pasaron de ser embotelladoras independientes a meras delegadas de CCIP. Es decir, con anterioridad a junio de 2013, cada una de esas "BEGAS" tenía un contrato con la multinacional Coca-Cola para fabricar y vender las bebidas bajo las marcas del grupo y, tras la reestructuración, la única autorizada para realizar esa labor fue CCIP, que pasó a ser única responsable del cumplimiento de las condiciones del Contrato de Embotellado celebrado con TCCC y TCCE.

A partir de junio de 2013 y tras la integración y reorganización del negocio ibérico, NORBEGA continuó su actividad como una de las sociedades delegadas de CCIP para la fabricación, y, además, según los contratos aportados, se encargaba de gestionar de forma centralizada la compra del concentrado y de su transporte al resto de fábricas de la Península, por considerar, según sus manifestaciones, que el puerto de Galdácano (Vizcaya) era el punto estratégico más razonable para su recepción.

NORBEGA suscribió dos contratos con cada una de las BEGAs, idénticos en todos los casos, uno para la gestión centralizada de compras del concentrado y otros para la centralización de compras de materias primas y servicios externos.

En virtud del contrato denominado de intermediación de compras, NORBEGA, S.A., se obligaba a prestar al resto de las embotelladoras los servicios propios de una central de compras de negociación y, como contraprestación por los servicios prestados, las embotelladoras pagarían una comisión a NORBEGA consistente en la ventaja obtenida, si ésta era igual o inferior al 6%, y del 6% del importe de las compras si ésta era superior.

Por otro lado, en tanto NORBEGA no contara con los medios humanos necesarios para la prestación del servicio, las embotelladoras refacturarían el coste del personal de su antiguo departamento de compras a NORBEGA.

8.3. Consecuencias tributarias de la reorganización.

Como consecuencia del nuevo planteamiento NORBEGA declaró la realización de la adquisición intracomunitaria de bienes (en lo sucesivo AIB) de todo el concentrado base (operación que es neutral porque el IVA soportado por autorepercusión es deducible) e ingresa en la DFB el 100% del IVA repercutido por la venta del mismo al resto de BEGAs.

Esto ha supuesto un gran incremento de la recaudación por IVA de la DFB respecto a la situación precedente.

8.4. Regularización practicada por la AEAT.

A raíz de esta reorganización empresarial, la AEAT inició actuaciones de comprobación frente a las entidades del nuevo grupo así conformado sujetas a su competencia inspectora, en virtud de las cuales, en resumen, consideró, en contra de lo declarado por los contribuyentes:

a) que las adquisiciones intracomunitarias del concentrado para todo el grupo no las realiza la sociedad vizcaína NORBEGA, sino la holding de territorio común CCIP, lo que, a su vez, le autorizó a exigirle a esta última las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes correspondientes al canon por el uso de la marca que, en opinión de la AEAT lleva implícito el precio del referido concentrado;

b) que NORBEGA no presta ningún servicio de centralización de compras de los demás aprovisionamientos; y,

c) que la mencionada CCIP debe tributar íntegramente ante la Administración de territorio común, al considerar que realiza el 100 por 100 de sus actividades en dicho territorio.

El **26 de noviembre de 2024,**el Tribunal Económico-Administrativo Central dictó 9 resoluciones en todas las reclamaciones relativas al IVA de los años 2013 a 2016, resoluciones que fueron impugnadas en tiempo y forma ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, estando actualmente en tramitación dichos recursos, por lo que no son firmes.

El **30 de enero de 2025,**el Tribunal Económico-Administrativo Central, dictó ocho resoluciones en distintas reclamaciones económico-administrativas interpuestas por las COCA-COLA EUROPACIFIC PARTNERS IBERIA, S.L.U. ("CCIP"), COBEGA EMBOTELLADOR, S.L., COMPAÑÍA CASTELLANA DE BEBIDAS GASEOSAS, S.L., REFRESCOS ENVASADOS DEL SUR, S.L., BEBIDAS GASEOSAS DEL NOROESTE, S.L., COMPAÑÍA ASTURIANA DE BEBIDAS GASEOSAS, S.L. y COMPAÑÍA LEVANTINA DE BEBIDAS GASEOSAS, S.L frente a las liquidaciones dictadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con el Impuesto sobre Sociedades

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

de los periodos 2013, 2014 y 2015, que dieron lugar los conflictos de competencias nº 13/2019, 16/2019, 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019, 21/2019 y 25/2019 resueltos, de forma acumulada, por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Dichas resoluciones anularon las liquidaciones practicadas por la insuficiente motivación de la Inspección sobre la inexistencia de la prestación de servicios de intermediación por parte de NORBEGA a CCIP y el resto de las BEGAs, y viceversa. Dichas resoluciones son firmes al no haberse interpuesto recurso contra las mismas.

8.5. Recurso contencioso-administrativo núm. 876/2022

En el recurso contencioso-administrativo núm. 876/2022 interpuesto por la AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, representada por el Abogado del Estado, contra el pronunciamiento cuarto de la resolución 27/2022, de 26 de julio de 2022, dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en los conflictos nº 45/2015 y acumulados 55/2015, 56/2015, 57/2015, 58/2015, 37/2016, 38/2016, 2/2018, 35/2018, 13/2019, 16/2019, 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019, 21/2019, 25/2019 y 27/2021, que planteó la Diputación Foral de Vizcaya, en relación con la comprobación de la entidad COCA COLA IBERIAN PARTNERS, S.A. -actualmente COCA-COLA EUROPACIFIC PARTNERS IBERIA, S.L.U- y otras entidades vinculadas, este Tribunal Supremo ha dictado la sentencia núm. 609/2024 de fecha 11 de abril de 2024 por la que estimó el recurso y, en su virtud, anuló y dejó sin efecto el pronunciamiento contenido en el apartado cuarto de la resolución de la Junta Arbitral recurrida, en cuanto declara la invalidez de los requerimientos de información practicados por la AEAT a NORBEGA.

NOVENO.- Prescripción del derecho de la administración a exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas (conflictos 57/2015, 45/2015, 56/2015, 37/2016, 38/2016, 2/2018, 55/2015 y 58/2015).

Para dar adecuada respuesta al debate suscitado en los términos en que nos viene planteado por la tesis de los argumentos de NORBEGA, CCIP y las BEGAs y de su oposición a ellos, es necesario alterar el orden de las alegaciones esgrimidas por las recurrentes y examinar previamente la cuestión atinente a la prescripción del derecho de la administración a exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

Exponen las citadas mercantiles que en la fecha de la resolución habría transcurrido, para diversos procedimientos (expedientes de conflicto 57/2015, 45/2015, 56/2015, 37/2016, 38/2016, 2/2018, 55/2015 y 58/2015), el plazo de prescripción de cuatro años del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas previsto en el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Circunstancia que se produciría aun considerando interrumpida la prescripción por la iniciación de los respectivos Conflictos ante la Junta Arbitral, cuyo planteamiento no justificaría la paralización de los procedimientos (en algunos casos durante un plazo cercano a los siete años).

Pues bien, para resolver dicha pretensión debemos partir de las funciones que el Legislador ha atribuido a la Junta Arbitral. El artículo 66.1 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco es del siguiente tenor literal:

«[...] Uno. La Junta Arbitral tendrá atribuidas las siguientes funciones.

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».

Del tenor del precepto se desprende, sin dificultad, que se atribuye a la Junta Arbitral el conocimiento de los conflictos que surjan en relación con la "interpretación y aplicación" del Concierto Económico.

Ello comporta, con carácter general, que los conflictos a que se refiere el precepto son aquellos cuya finalidad es determinar la competencia de una u otra Administración sobre la base de los puntos de conexión fijados en el Concierto Económico.

Por ello, cuando lo que se cuestiona es la prescripción, -que es una cuestión que no es materia propia del Concierto-, la jurisprudencia de esta Sala ha matizado el alcance de la competencia de la Junta Arbitral, reconociéndola si la resolución de la cuestión está vinculada a una cuestión competencial que es la que necesariamente ha de resolverse o cuando el pronunciamiento es necesario, previo o prejudicial, para

resolver sobre la competencia discutida *[vid.* sentencia núm. 609/2024, de 11 de abril, rca. 876/2022, ECLI:ES:TS:2024:1953 sentencia núm. 723/2024 de 29 de abril de 2024, rec. contencioso-administrativo núm. 587/2023; ECLI:ES:TS:2024:2292].

La Junta Arbitral carece de competencia para declarar la prescripción del derecho de cualquiera de las administraciones en conflicto a exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas, porque la prescripción no es una cuestión que esté vinculada a la competencia que es la que necesariamente ha de resolverse, por lo que procede desestimar dicha alegación.

DÉCIMO.- La satisfacción extraprocesal o reconocimiento de la pretensión en vía administrativa. La carencia sobrevenida de objeto.

El procurador D. Enrique Sastre Botella, en nombre y representación de CCIP y las BEGAS presentó escrito el 2 de abril de 2025 poniendo de manifiesto que el 30 de enero de 2025, el Tribunal Económico-Administrativo Central había dictado ocho resoluciones en las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por las demandantes frente a las liquidaciones dictadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los periodos 2013, 2014 y 2015, que dieron lugar a ocho de los conflictos de competencias- en concreto los n.º 13/2019, 16/2019, 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019, 21/2019 y 25/2019- resueltos, de forma acumulada, por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en la Resolución 27/2022, en el que manifestaba que la anulación de la regularización relativa a los servicios de intermediación prestados por NORBEGA determinaba la extinción de los conflictos de competencia relativos al Impuesto de Sociedades nº 13/2019, 16/2019, 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019, 21/2019 y 25/2019 y pérdida sobrevenida parcial de objeto por satisfacción extraprocesal en vía administrativa, al amparo del artículo 76.1 LJCA.

El abogado del Estado, en el traslado conferido, alegó mediante escrito de 9 de abril de 2025 que en puridad no se había producido la satisfacción extraprocesal del recurso pues no es que se hayan visto estimadas las pretensiones formuladas en el recurso que nos ocupa, dirigido contra la resolución de la Junta Arbitral que resuelve de manera acumulada los conflictos mencionados y otros conflictos, sino que alguno de esos conflictos habían perdido la base fáctica sobre la que se había pronunciado la Junta, bien totalmente (conflicto 25/2019), bien parcialmente (conflictos 13/2016, 16/2019, 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019, 21/2019) por haberse anulado en vía económico-administrativa las liquidaciones por el Impuesto de Sociedades de los ejercicios señalados. Por tanto, se ha producido la pérdida sobrevenida del objeto, pero no por satisfacción extraprocesal del artículo 76 LJCA, sino por una causa distinta, igualmente atendible si tenemos en cuenta la amplitud con la que se contempla este modo de terminación del proceso en el artículo 22 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Posteriormente, en el trámite de alegaciones otorgado tras la práctica de la diligencia final el abogado del Estado sostuvo que el Tribunal Supremo debía pronunciarse únicamente sobre los siguientes conflictos: «[...] - Conflictos 45/2015, 56/2015, 38/2016 y 2/2018, vinculados a los efectos que han de reconocerse a la consulta formulada por NORBEGA a la Diputación Foral de Bizkaia y a la identificación del sujeto pasivo que realiza las adquisiciones intracomunitarias de bienes (AIB), y - Conflicto 13/2019, sobre retenciones a CCIP por IRNR ejercicios 2013 a 2015».

Pues bien, la satisfacción extraprocesal o reconocimiento de la pretensión del demandante en vía administrativa, prevista en el artículo 76 LJCA, es una especial forma de finalización del procedimiento por carencia de objeto como consecuencia de la emisión de un nuevo acto por parte de la administración demandada que sirve para satisfacer totalmente la pretensión de la parte actora.

Se trata de un acto unilateral y para-procesal de la Administración demandada por el que, mediante la emisión de un nuevo acto administrativo, satisface totalmente la pretensión del demandante, y provoca la finalización del proceso instaurado por carencia manifiesta de objeto.

El artículo 76 LJCA que preceptúa que:

«1. Si interpuesto recurso contencioso-administrativo la Administración demandada reconociese totalmente en vía administrativa las pretensiones del demandante, cualquiera de las partes podrá ponerlo en conocimiento del Juez o Tribunal, cuando la Administración no lo hiciera.

2. El Secretario judicial mandará oír a las partes por plazo común de cinco días y, previa comprobación de lo alegado, el Juez o Tribunal dictará auto en el que declarará terminado el procedimiento y ordenará el archivo del recurso y la devolución del expediente administrativo, si el reconocimiento no infringiera manifiestamente el ordenamiento jurídico. En este último caso dictará sentencia ajustada a Derecho».

El auto, por el cual el Tribunal declarara finalizado el procedimiento, no produce los efectos materiales de la cosa juzgada. Así se desprende de la interpretación conjunta del artículo 76.2 LJCA que dispone que el auto «ordenará el archivo del recurso» y, del artículo 74.7 LJCA, que establece que si la Administración dictare un nuevo acto revocatorio del que dio lugar a la autocomposición administrativa, «el actor podrá pedir que continúe el procedimiento en el estado en que se encontrase, extendiéndose al acto revocatorio».

La doctrina ha criticado que la norma permita, sin embargo, que la Administración pueda dictar un tercer acto, revocatorio del autocompositivo, pues no sólo la Administración vulneraría el principio general de que nadie puede ir contra sus propios actos, sino que menosprecia también el principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 C.E.), sometiendo injustificadamente al administrado a un permanente estado de incertidumbre.

Por su parte, el artículo 22 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil -aplicable supletoriamente a la jurisdicción contencioso-administrativo al amparo de los dispuesto en el artículo 4 de la citada norma y de la Disposición Final Primera de la LJCA- dispone que:

«[...] 1. Cuando, por circunstancias sobrevenidas a la demanda y a la reconvención, dejare de haber interés legítimo en obtener la tutela judicial pretendida, porque se hayan satisfecho, fuera del proceso, las pretensiones del actor y, en su caso, del demandado reconviniente o por cualquier otra causa, **se pondrá de manifiesto esta circunstancia**y, si hubiere acuerdo de las partes, se decretará por el Letrado de la Administración de Justicia la terminación del proceso, sin que proceda condena en costas».

Debemos dar la razón al abogado del Estado cuando alega que se ha producido la carencia sobrevenida de objeto de los conflictos de competencias nº 13/2019, 16/2019, 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019, 21/2019 y 25/2019.

Esto determina que el segundo de los pronunciamientos de la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico nº R27/2022, de fecha 26 de julio de 2022 haya sufrido también la carencia sobrevenida de objeto al haberse anulado las dos liquidaciones que dieron lugar a los conflictos 25/2019 y 13/2019 (en el particular relativo al Impuesto sobre Sociedades).

Debemos recordar que dicha resolución declaraba:

«[...] 2º.- Declarar que la comprobación por Impuesto Sociedades al Grupo 0182/14, que originó el conflicto 25/2019, y a CCIP, que originó parcialmente el conflicto 13/2019, debería haberse realizado con la colaboración de la DFB a fin de tratar, de buena fe, de evitar la sobreimposición en el conjunto de entidades del perímetro de vinculación.

En este caso, al amparo de la Resolución 15/2018, y considerando que la regularización se ha producido por acta única, que es un mecanismo de colaboración específicamente regulado en el Concierto Económico, que permite a las Administraciones con competencia de exacción no tener que aceptar pasivamente los criterios de la regularización, al poder recurrirlas a la Junta Arbitral, se considera que no ha habido infracción procedimental.

No obstante, a pesar de considerarse acreditado que el adquirente intracomunitario y posterior transmitente del concentrado base es CCIP, debe localizarse en Bizkaia la parte del concentrado base que se transmite a NORBEGA, por lo que debe reconocerse a la DFB su proporción de tributación».

Por tanto, a continuación, examinaremos los otros dos puntos de la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico nº R27/2022, de fecha 26 de julio de 2022, y las cuestiones planteadas por los recurrentes.

UNDÉCIMO.- Sujeto que realiza las adquisiciones intracomunitarias de bienes y posterior entrega del concentrado base.

El primer punto de la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico nº R27/2022, de 26 de julio de 2022, objeto de impugnación en estos recursos contencioso-administrativos acumulados, y, cuya anulación se postula por las tres partes recurrentes es del siguiente tenor literal:

«ACUERDA

1º.-Declarar que la AEAT es competente para liquidar el IVA e IRNR a CCIP y al Grupo 0107/14 al considerar acreditado que las adquisiciones intracomunitarias y posterior venta interior del concentrado base las realiza CCIP, resultando además que su actuación no queda condicionada o vinculada por la consulta planteada por NORBEGA.

No obstante, las actas a que se refieren los conflictos 45/2015, 56/2015, 37/2016, 38/2016, 2/2018 y 13/2019 (en la parte que se refiere al IRNR), deberían ser actas únicas, al corresponder a la DFB la proporción

de tributación correspondiente a las ventas del concentrado base a NORBEGA que se localizan en las instalaciones de ésta en Bizkaia; por lo que deben recalcularse a fin de reconocer a la DFB su proporción de tributación».

La Junta Arbitral tiene competencia para valorar la regularización efectuada por la AEAT exclusivamente en los aspectos relativos a la determinación del obligado tributario y la proporción de tributación.

El problema central que suscita este recurso contencioso-administrativo es la valoración que la Junta Arbitral realizó, -con el objetivo de determinar el obligado tributario-, sobre quién era el sujeto que realizaba las adquisiciones intracomunitarias de bienes y posterior entrega del concentrado base. Sobre este extremo se razona extensamente en punto 7 de la resolución a los folios 132 y siguientes.

Esta cuestión actualmente está resuelta por las 8 resoluciones que el TEAC ha dictado el 30 de enero de 2025, por las que se estiman, en lo que a la liquidación del Impuesto sobre Sociedades se refiere, las reclamaciones presentadas por las siguientes entidades:

1.- CCPI: Impuesto sobre Sociedades 2013.

2.- Rendesur: Impuesto sobre Sociedades 2013.

3.- Casbega: Impuesto sobre Sociedades 2013.

4.- Begano: Impuesto sobre Sociedades 2013.

5.- Asturbega: Impuesto sobre Sociedades 2013.

6.- Colebega: Impuesto sobre Sociedades 2013.

7.- Cobega: Impuesto sobre Sociedades 2013.

8.- CCPI Grupo fiscal 182/2014: Impuesto sobre Sociedades 2014 y 2015.

Como expresamente reconoce el abogado del Estado la anulación de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades 2013 de CCPI está

vinculada al conflicto 13/2019, que también debemos resolver en el presente recurso, si bien dicho conflicto también afecta a la liquidación por IRNR 2013-2015, que no consta que haya sido anulada.

La anulación de las liquidaciones enumeradas del 2 al 7, relativas al Impuesto sobre Sociedades de 2013 de las "BEGAs" están vinculadas a los conflictos 16/2019, 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019, 21/2019, aunque los mismos también afectan a las liquidaciones de IVA de 2013 al referirse a las mismas operaciones.

En la resolución de 30 de enero de 2025 dictada por el TEAC en la reclamación-económico administrativa 00-04469-2019, se afirma que:

«[...] Pues bien, este TEAC ya se ha pronunciado sobre los referidos argumentos de la Inspección en las resoluciones dictadas en fecha de 26/11/2024 con RG 3996/2019 y 6070/2016 en relación con el acuerdo de liquidación de IVA de 2014 y 2015 respectivamente, considerando que los mismos no son suficientes para llegar a la conclusión de que los servicios de intermediación facturados por NORBEGA no son reales, y así, en las referidas resoluciones citadas, señalábamos:

"No obstante, el personal es cedido por las Begas, que facturan a NORBEGA por dicha cesión. Por otra parte, se admite que en el ejercicio 2015 se ha producido el traspaso de personal de las Begas a NORBEGA. Cabe señalar que en comprobación inspectora del ejercicio 2016 del grupo IVA 107/14 no se practica regularización por este concepto.

A juicio de este Tribunal, la argumentación expuesta es insuficiente para concluir que los servicios de intermediación no son reales, pues si bien inicialmente NORBEGA no parece disponer de personal para la prestación del servicio, lo adquiere de las Begas mediante cesión, por lo que en principio estaría en condiciones de prestar los servicios.

La Inspección afirma que las Begas no prestan servicio a NORBEGA, entendemos que con referencia a la cesión de personal, sin justificación alguna de su conclusión.

Por otra parte, se reconoce por la Inspección la existencia de contratos de intermediación suscritos entre NORBEGA y las Begas, y de la correspondiente facturación, limitándose a señalar que no se discute la formalidad de los mismos. Puede entenderse, por tanto, que sí se cuestiona la realidad material de los contratos, pero sin realizar ningún análisis al respecto ni referencia a la figura jurídica en que se encuadraría su posible falsedad, en caso de ser apreciada.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

También se hace referencia en el acuerdo de liquidación a la falta de aportación de información por parte de la entidad CCIP en relación a la valoración de los costes ahorrados a las Begas y a la propia CCIP, de los mayores costes generados en NORBEGA y la ventaja obtenida por realizar las compras de forma centralizada.

Considera este Tribunal que la ausencia de información sobre las ventajas económicas derivadas de la prestación de los servicios controvertidos no debe necesariamente considerarse un indicio de la inexistencia de los servicios, pues es posible que exista además otro tipo de ventajas de carácter organizativo o de eficiencia en la gestión que justifiquen su prestación, con independencia de que se acredite o no una ventaja cuantificable económicamente.

Se cuestiona por otra parte en el acuerdo de liquidación la retribución de la función de intermediación, establecida en forma de comisión para NORBEGA consistente en la ventaja obtenida, si ésta es igual o inferior al 6%, y del 6% del importe de las compras, si es superior, por lo que las Begas solamente participan en la ventaja si ésta supera el 6% y en el exceso. Sobre la fórmula de reparto, se indica que se justifica por CCIP a partir de un acuerdo alcanzado con la Diputación Foral de Vizcaya en Resolución de 14 de julio de 2014, y que el informe de precios de transferencia 2014, aplicable al ejercicio 2015, hace referencia al método del precio libre comparable para calcular la comisión, conforme a las Directrices de la OCDE. La Inspección, al respecto, considera no aplicable dicho método, en la medida en que NORBEGA no adquiere las materias primas, ni tampoco el de coste incrementado, por la misma razón. Se añade que si la central de compras realiza exclusivamente funciones de intermediación, su retribución debe atender a las funciones realizadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos, y que en el supuesto de realidad de los servicios, debería aplicarse el método de coste incrementado para casos de no adquisición de la titularidad de las existencias, determinando una comisión que puede ser proporcional a las compras o a los descuentos, comparable a la comisión que se hubiera pagado entre partes independientes por el desempeño de una función de agente comparable en circunstancias similares. Esta opción se opondría a la forma de determinar la retribución pactada, pues en ningún caso sería posible recibir como comisión el descuento total, como sucede en el caso analizado cuando el descuento es igual o inferior al 6%, e incluso recibir comisión cuando el descuento obtenido lo habría sido sin su intervención.

Nuevamente considera este Tribunal que el indicio descrito es insuficiente a efectos de concluir la falta de realidad de los servicios facturados por NORBEGA. Parece considerar la Inspección que la fórmula de retribución beneficia en exceso a la entidad prestadora de los servicios, y que no se ajusta exactamente a las Directrices de la OCDE. Respecto a la primera cuestión, debemos recordar que nada impide a las partes en un contrato alcanzar los pactos que entiendan oportunos, siempre que no sean contrarios a la ley; en cuanto a la segunda, si la Administración aprecia que los precios pactados no se ajustan a la normativa aplicable puede modificarlos, sin que de ello se deduzca necesariamente la irrealidad de las operaciones afectadas.

Por todo lo expuesto, debe concluir este Tribunal que el conjunto de indicios recabado por la Inspección no es suficiente para confirmar la inexistencia de la prestación de servicios de intermediación por parte de NORBEGA, procediendo la anulación de la regularización en este punto."

Por tanto, de acuerdo con lo ya manifestado por este TEAC en relación al IVA de 2014 y 2015 de CCIP, procede acordar igualmente la anulación de la liquidación practicada en este punto en relación al Impuesto sobre Sociedades de 2015 y 2014 por la insuficiente motivación de la Inspección sobre la inexistencia de la prestación de servicios de intermediación por parte de NORBEGA a CCIP y el resto de las Begas, y viceversa.

Llegados a este punto, respecto a la alegación del interesado relativa a la procedencia de la íntegra regularización, procede señalar que, habiendo sido anulada por este TEAC la liquidación en relación a los gastos relativos a la prestación por NORBEGA de servicios de intermediación, la tributación por parte de este último en lo que respecta a los ingresos generados por dichos servicios no habrá determinado sobreimposición alguna».

Dicho esquema de resolución se reproduce en todas y cada una de las ocho resoluciones aportadas relativas al Impuesto de Sociedades.

También se reproduce en las resoluciones de 26 de noviembre de 2024 relativas al IVA que han sido aportadas como diligencia final.

A la vista de que el propio TEAC ha declarado que los motivos empleados por la AEAT no son suficientes para llegar a la conclusión de que los servicios de intermediación facturados por NORBEGA no son reales procede anular el primer punto de la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico nº R27/2022, de 26 de julio de 2022, sin que sea ya preciso analizar los efectos de la consulta vinculante formulada por NORBEGA.

El TEAC ha considerado acreditado que las adquisiciones intracomunitarias y posterior venta interior del concentrado base las realiza NORBEGA. NORBEGA tiene su domicilio en Galdakao (Vizcaya) por lo que es de competencia inspectora de la DFB.

Esto determina que no le corresponde a la DFB una proporción de tributación correspondiente a las ventas del concentrado base a NORBEGA que se localizan en las instalaciones de ésta en Vizcaya ni que deban recalcularse a fin de reconocer a la DFB su proporción de tributación, sino que debe reconocerse competencia inspectora exclusiva de la DFB sobre las ventas del concentrado base que efectúa NORBEGA.

En relación con el Impuesto sobre la Renta de No Residentes en la medida en la que CCIP no realiza ningún pago a no residentes por la adquisición del concentrado, la administración competente para la comprobación del IRNR debe ser igualmente la Hacienda Foral.

Por todo lo cual procede anular el primer punto de la resolución recurrida.

DUODÉCIMO.- Comprobaciones de Impuesto sobre Sociedades e IVA a las BEGAs. Carencia sobrevenida de objeto.

El tercer punto de la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico nº R27/2022, de 26 de julio de 2022, objeto de impugnación en estos recursos contencioso-administrativos acumulados, y, cuya anulación se postula por las tres partes recurrentes es del siguiente tenor literal:

«ACUERDA

[...]

3º.-Declarar que las comprobaciones de Impuesto sobre Sociedades e IVA a las BEGAs, que originaron los conflictos 55/2015, 57/2015, 58/2015, 16/2019, 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019, 21/2019 deberían haberse realizado, conforme al principio de regularización íntegra y buena administración, con la colaboración de la otra administración, más allá de un simple llamamiento de la obligada con efectos informativos al procedimiento, en un sentido similar al que estableció la Resolución 16/2009, sin que ello implique la nulidad de las actas».

Como hemos indicado en el Fundamento de Derecho Décimo el procurador D. Enrique Sastre Botella, en nombre y representación de CCIP y las BEGAs presentó escrito el 2 de abril de 2025 poniendo de manifiesto que el 30 de enero de 2025, el Tribunal Económico-Administrativo Central había dictado ocho resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por las demandantes frente a las liquidaciones dictadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los periodos 2013, 2014 y 2015, que dieron lugar a ocho de los conflictos de competencias -en concreto los n.º 13/2019, 16/2019, 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019, 21/2019 y 25/2019- resueltos, de forma acumulada, por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en la Resolución 27/2022, en el que manifestaba que la anulación de la regularización relativa a los servicios de intermediación prestados por NORBEGA determinaba la extinción de los conflictos de competencia relativos al IS nº 13/2019, 16/2019, 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019, 21/2019 y 25/2019 y pérdida sobrevenida parcial de objeto por satisfacción extraprocesal en vía administrativa, al amparo del artículo 76.1 LJCA.

El abogado del Estado, en el traslado conferido, alegó que en puridad no se había producido la satisfacción extraprocesal del recurso pues no es que se hayan visto estimadas las pretensiones formuladas en el recurso que nos ocupa, dirigido contra la resolución de la Junta Arbitral que resuelve de manera acumulada los conflictos mencionados y otros conflictos, sino que alguno de esos conflictos habían perdido la base fáctica sobre la que se había pronunciado la Junta, bien totalmente (conflicto 25/2019), bien parcialmente (conflictos 13/2016, 16/2019, 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019, 21/2019) por haberse anulado en vía económico-administrativa las liquidaciones por el Impuesto de Sociedades de los ejercicios señalados. Por tanto, se había producido la pérdida sobrevenida del objeto, pero no por satisfacción extraprocesal del artículo 76 LJCA, sino por una causa distinta, igualmente atendible si tenemos en cuenta la amplitud con la que se contempla este modo de terminación del proceso en el artículo 22 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

La Diputación Foral de Vizcaya no efectuó alegaciones al respeto.

El abogado del Estado y CCIP y las BEGAS mostraban en síntesis su conformidad a que los Conflicto núm. 16/2019, 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019 y 21/2019 habían desaparecido al haber sido anuladas por el TEAC las liquidaciones que los originaron.

Restaba por saber qué había sucedido con los Conflicto núm. 55/2015, 57/2015, 58/2015.

En esta tesitura la Sección acordó la práctica de una diligencia final. De la prueba practicada en esa diligencia se desprende que:

(i) Por resolución del TEAC de 26 de noviembre de 2024, se resolvió la reclamación económico-administrativa RG 00/10014/2015, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2013 de COBEGA EMBOTELLADOR SL. Dicha liquidación dio lugar al conflicto 55/2015 planteado por la DFB en relación con

el Acta de disconformidad A02-72562105 incoada por la AEAT a COBEGA EMBOTELLADOR por IVA 2013. En el Acta, entre otros conceptos, se regularizan las cuotas relacionadas con la facturación de COBEGA a NORBEGA del coste de su personal de compras que había realizado las tareas inherentes a su cargo, y la posterior refacturación de sentido contrario.

(ii) Por resolución del TEAC de 26 de noviembre de 2024, se resolvió la reclamación económico-administrativa RG 00/06349/2015, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2013 de COMPAÑÍA CASTELLANA DE BEBIDAS GASEOSAS SL (CASBEGA). La liquidación dio lugar al conflicto 57/2015 que planteó la DFB contra el Acta de disconformidad A02- 7253725 incoada por la AEAT a CASBEGA por el IVA 2013. En dicha Acta, entre otros conceptos, se regularizan las cuotas relacionadas con la facturación de CASBEGA a NORBEGA del coste de su personal de compras que habían realizado las tareas inherentes a su cargo, y la posterior refacturación de sentido contrario; así como la facturación por el ahorro del 6% en la intermediación de compra de otras materias primas y servicios, en la medida que, según la AEAT, el servicio no había sido prestado por NORBEGA sino se ha realizado directamente por el personal de CASBEGA.

(iii) Por resolución del TEAC de 26 de noviembre de 2024, se resolvió la reclamación económico-administrativa RG 00/00535/2016, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2010 a 2013 de REFRESCOS ENVASADOS DEL SUR SA (RENDELSUR), resolución que dio lugar al conflicto arbitral 58/2015. El conflicto 58/2015 se planteó por la DFB contra el Acta de disconformidad A02-72591885 por el IVA 2010-2013 a RENDELSUR. En dicha Acta, entre otros conceptos, se regularizaron las cuotas repercutidas a la obligada por NORBEGA en relación con la actividad de central de compras al entender que no ha sido realmente realizada por la misma, así como la facturación por el ahorro del 6% en la intermediación de compra de otras materias primas y servicios, en la medida que, a juicio de la AEAT, el servicio no había sido prestado por NORBEGA sino que se ha realizado directamente por el personal de RENDELSUR.

En las tres resoluciones citadas se anulan las liquidaciones del IVA. Todas las resoluciones siguen el mismo formato, y, por ejemplo, en la de COBEGA se afirma que:

«[...] QUINTO.- La siguiente cuestión a analizar se centra en la procedencia de minorar las cuotas soportadas deducidas correspondientes a los servicios de intermediación facturados por NORBEGA a COBEGA.

[...]

En sus alegaciones, la entidad reclamante manifiesta que la resolución dictada por la Junta Arbitral, que ha sido recurrida, no se pronuncia sobre la tributación de los servicios de intermediación de compras por existir defecto procedimental, pues debió producirse colaboración entre Administraciones con el fin de alcanzar acuerdo que evitase la sobreimposición del conjunto de entidades del perímetro de vinculación

Sobre las conclusiones indicadas nada debe manifestar este Tribunal Central, más allá de hacer constar la improcedencia de declarar la nulidad de pleno derecho de la regularización relativa a las cuotas soportadas en la adquisición de servicios de intermediación de NORBEGA ante la inexistencia de colaboración entre Administraciones, como señala la propia resolución. La pretensión al respecto de la reclamante no puede, por tanto, ser acogida.

[...]

SEXTO.- Considerando que, como previamente se indica, la regularización impugnada consiste en la inadmisión de la deducibilidad de las cuotas soportadas por COBEGA con ocasión de la adquisición de servicios de intermediación a NORBEGA [...]

Por lo expuesto, debe concluir este Tribunal que el conjunto de indicios recabado por la Inspección no es suficiente para confirmar la inexistencia de la prestación de servicios de intermediación por parte de NORBEGA, procediendo la anulación de la regularización en este punto».

En el trámite de alegaciones otorgado tras la práctica de la diligencia final el abogado del Estado sostuvo que el Tribunal Supremo debía pronunciarse únicamente sobre los siguientes conflictos: «[...] - Conflictos 45/2015, 56/2015, 38/2016 y 2/2018, vinculados a los efectos que han de reconocerse a la consulta formulada por NORBEGA a la Diputación Foral de Bizkaia y a la identificación del sujeto pasivo que realiza las adquisiciones intracomunitarias de bienes (AIB), y - Conflicto 13/2019, sobre retenciones a CCIP por IRNR ejercicios 2013 a 2015».

Dicha alegación implicaba que el punto tercero del acuerdo de la Junta Arbitral también había sufrido una carencia sobrevenida de objeto.

No obstante, las recurrentes alegaron que respecto al IVA, si bien el TEAC también anuló la regularización de los servicios de intermediación de compras prestados a las BEGAS por NORBEGA debido a la insuficiente

justificación por la Inspección de la AEAT de la inexistencia de dicha prestación de servicios, concurrían también otras cuestiones que son objeto de conflicto como son la regularización de la adquisición intracomunitaria del concentrado y de la cifra relativa de CCEPI.

Exponían que sobre estas últimas dos cuestiones, el TEAC había confirmado la regularización inspectora sin entrar a analizar las alegaciones formuladas por COCA-COLA EUROPACIFIC PARTNERS IBERIA, S.L.U. ("CCEPI"), COBEGA EMBOTELLADOR, S.L., COMPAÑÍA CASTELLANA DE BEBIDAS GASEOSAS, S.L., REFRESCOS ENVASADOS DEL SUR, S.L., BEBIDAS GASEOSAS DEL NOROESTE, S.L., COMPAÑÍA ASTURIANA DE BEBIDAS GASEOSAS, S.L. y COMPAÑÍA LEVANTINA DE BEBIDAS GASEOSAS, S.L., manifestando únicamente que se encuentra vinculado por el contenido de la resolución de la Junta Arbitral que es objeto del presente recurso, la cual reproduce fielmente.

Indica que estas resoluciones del TEAC relativas al IVA no son firmes ya que están actualmente impugnadas ante la Sección 5ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

El hecho de que la alegación de los recurrentes relativa a un vicio formal de la liquidación no haya sido acogida por el TEAC no es óbice para apreciar la carencia sobrevenida de objeto porque el TEAC ha anulado las liquidaciones por motivos sustantivos.

En todas esas resoluciones el TEAC se ha pronunciado sobre los argumentos de la Inspección considerando que los mismos no son suficientes para llegar a la conclusión de que los servicios de intermediación facturados por NORBEGA no son reales.

Procede por tanto decretar la terminación del proceso por carencia sobrevenida de objeto en relación con el punto tercero del acuerdo impugnado al haber desaparecido las liquidaciones que originaron el conflicto en aplicación del artículo 22 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

DECIMOTERCERO.- Pronunciamiento sobre costas.

En cuanto a las costas dispone el artículo 139.1º LJCA que «[...] En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho».

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 por cada una de las partes recurrente. Para la fijación de dicha cantidad se tienen en cuenta los criterios seguidos habitualmente por esta Sala por razón de las circunstancias del asunto y de la dificultad que comporta, así como de la actividad desplegada por la Administración recurrida en su oposición a las pretensiones de la demanda.

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 :

1º) Estimar los recursos contencioso-administrativos núm. 891/2022, 895/2022 y 897/2022, acumulados, interpuestos por la Diputación Foral de Vizcaya, COMPAÑIA NORTEÑA DE BEBIDAS GASEOSAS NORBEGA, S.L., COCA-COLA EUROPACIFIC PARTNERS IBERIA, S.L.U., COBEGA EMBOTELLADOR, S.L., COMPAÑÍA CASTELLANA DE BEBIDAS GASEOSAS, S.L., REFRESCOS ENVASADOS DEL SUR, S.L., BEBIDAS GASEOSAS DEL NOROESTE, S.L., COMPAÑÍA ASTURIANA DE BEBIDAS GASEOSAS, S.L. y COMPAÑÍA LEVANTINA DE BEBIDAS GASEOSAS, S.L contra la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico núm. R27/2022, de 26 de julio de 2022, dictada en los expedientes de conflicto de competencias núm. 45/2015 y acumulados 55/2015, 56/2015, 57/2015, 58/2015, 37/2016, 38/2016, 2/2018, 35/2018, 13/2019, 16/2019, 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019, 21/2019, 25/2019 y 27/2021, planteados por la Diputación Foral de Vizcaya frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, anulando y dejando sin efecto el punto 1º de la expresada resolución.

2º) Decretar la terminación del proceso carencia sobrevenida de objeto en relación con los puntos 2º y 3º de la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico núm. R27/2022, de 26 de julio de 2022.

3º) Imponer las costas procesales a la parte recurrida, con el límite expresado en el último fundamento de esta resolución.

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

Así se acuerda y firma.