

**JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO
ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD
AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO**

Conflicto: 34/2014

Promotor: ENTIDAD 1

Administraciones afectadas:

Diputación Foral de Araba/Álava

AEAT

Objeto: IVA

Devolución IVA no residentes que operan con/sin
establecimiento permanente

Resolución R27/2016

Expediente 34/2014

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 28 de diciembre de 2016

la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Gabriel Casado Ollero, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Francisco Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

sobre el conflicto planteado por ENTIDAD 1 (en lo sucesivo ENTIDAD 1) frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a la Diputación Foral de Álava (en adelante, DFA) que tiene por objeto obtener "un pronunciamiento sobre los puntos de conexión aplicables a las operaciones realizadas y, en consecuencia, determine qué órgano es el competente para efectuar las correspondientes devoluciones del IVA solicitadas y, en su caso, qué proporción resulta aplicable a cada Administración y, a su vez, qué órgano es competente para llevar a cabo cualquier actuación de inspección, comprobación e investigación" que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 34/2014, actuando como ponente Don Isaac Merino Jara.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado mediante un escrito de fecha 24 de noviembre de 2014 por ENTIDAD 1. A dicho escrito se acompañan distintos documentos, incluidos los expedientes previos de los que resultan los antecedentes y razonamientos en los que se fundamenta su reclamación.
2. El 10 de diciembre de 2014 se notifica al Tribunal Económico Administrativo el planteamiento del conflicto para paralización de actuaciones.
3. El 23 de junio de 2015 se notificó a la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco y la DFA el planteamiento del conflicto para, dándole plazo para formular alegaciones, proponer pruebas y aportar documentación.
4. Del expediente resultan los siguientes antecedentes:
 - La ENTIDAD 1 figura como entidad extranjera, de nacionalidad británica, no establecida a efectos del IVA.
 - La Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo AEAT) de Madrid notificó el 16 de abril de 2012 a ENTIDAD 1 comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación de carácter parcial en relación con la solicitud de devolución del IVA del ejercicio 2011. El 10 de septiembre de 2012 se procedió al mismo trámite en relación al IVA del ejercicio 2012 (periodos 01 a 07). El importe cuya devolución solicita ENTIDAD 1 en la declaración anual del IVA 2013, modelo 390, asciende a 27.569.268,43 euros que es el resultado de sumar el diferencial de IVA a favor del sujeto pasivo del propio ejercicio 2013 (-9.823.623,64

euros), más el diferencial a su favor dejado a compensar en la declaración anual, modelo 390, del ejercicio 2011 (-4.647.996,29 euros), más el diferencial a favor del contribuyente también dejado a compensar en la declaración anual, modelo 390; del ejercicio 2012 (-13.097.648,50 euros).

- El 19 de diciembre de 2012 se realizó comunicación a ENTIDAD 1 del inicio del trámite de audiencia y puesta de manifiesto del expediente derivado de las actuaciones citadas al que se acompañaba informe de 11 de diciembre de 2012 en el que se recogían las conclusiones obtenidas por la mencionada Dependencia de la AEAT.
- El 29 de enero de 2013 ENTIDAD 1 presentó ante la AEAT el correspondiente escrito de alegaciones.
- El 19 de marzo de 2013 se le notificaron a ENTIDAD 1 sendos acuerdos de terminación de los referidos procedimientos inspectores. La AEAT consideró que ENTIDAD 1 operaba en el territorio de aplicación del Impuesto (en adelante, TAI) a través de un establecimiento permanente a efectos del IVA, situado en las instalaciones de un tercer operador independiente (ENTIDAD 2, en lo sucesivo ENTIDAD 2), sitas en Vitoria-Gasteiz, dada la cesión de unas máquinas por ENTIDAD 1 a dicho operador para que le prestase servicios de envasado y empaquetado (bajo el contrato que ambas partes tenían suscrito) sobre ciertas pilas propiedad de ENTIDAD 1. Es por ello que concluía que:

"al existir un establecimiento permanente localizado en el territorio de la Diputación Foral de Álava (en DOMICILIO 1 Vitoria) por aplicación de la normativa de conexión entre el sistema tributario foral, Ley 12/2002 de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, y el sistema

tributario del resto del estado español, el órgano competente para realizar las actuaciones de comprobación e investigación es la Diputación Foral de Álava".

- El 18 de abril de 2013 ENTIDAD 1 presentó recurso de reposición frente a los acuerdos indicados. El 11 de diciembre de 2013 se le notificó la resolución desestimatoria del recurso. El 27 de diciembre de 2013 ENTIDAD 1 interpuso ante el TEAC la correspondiente reclamación económico-administrativa.

- En fechas sucesivas la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid notificó a ENTIDAD 1 las propuestas de liquidación provisionales en los correspondientes procedimientos de gestión tributaria de comprobación limitada relativa al IVA correspondiente a distintos periodos y ejercicio posteriores (periodo mensual 11 de 2013 a periodo mensual 03 de 2014) frente a los cuales ENTIDAD 1 interpuso los correspondientes recursos de reposición, y, después, ante su desestimación, reclamaciones económico-administrativas.

- Por otro lado, las actuaciones realizadas por ENTIDAD 1 en relación con la Diputación Foral de Álava (en lo sucesivo DFA) son las siguientes:
 - El 30 de enero de 2014 ENTIDAD 1 presentó ante la DFA las declaraciones y autoliquidaciones del IVA de los ejercicios 2011, 2012 y 2013 con solicitud de devolución por importe de 27.567.286,43 euros.

 - El 28 de febrero de 2014 la DFA comunicó a ENTIDAD 1 el inicio de un procedimiento de comprobación en relación a la solicitud de devolución del IVA.

- El 4 de julio de 2014 la DFA notificó a ENTIDAD 1 "Informe de devolución de IVA modificada" en el que se recogían las actuaciones y las conclusiones obtenidas. En el mismo se señalaba que:

" El sujeto pasivo ENTIDAD 1 como entidad no residente que ha realizado operaciones en el TAI, no ha tenido, en ningún momento, la sede de su dirección económica en el TAI, dado que en ningún caso se ha centralizado la gestión y el ejercicio habitual de su actividad empresarial principal (la distribución y comercialización de pilas en el TAI) en este Territorio Histórico.
 - El 1 de agosto de 2014 ENTIDAD 1 dirigió a la DFA escrito de alegaciones. El 13 de agosto de 2014 la DFA las desestimó y el 15 de septiembre de 2014 notificó las propuestas de liquidación provisionales.
 - El 13 de octubre de 2014 ENTIDAD 1 interpuso reclamación económico administrativa dirigida al ORGANISMO de Álava contra las indicadas propuestas de liquidación.
5. A la vista de las resoluciones de ambas administraciones, la estatal y la foral, declarándose incompetentes para resolver acerca de la devolución de IVA solicitada, ENTIDAD 1, presentó conflicto ante esta Junta Arbitral, el día 24 de noviembre de 2014, "al objeto de que se pronuncie sobre los puntos de conexión aplicables a las operaciones realizadas para efectuar las correspondientes devoluciones del IVA solicitadas y, en su caso, qué proporción resulta aplicable a cada administración", y lo hace, al amparo del artículo 13.3 del Real Decreto 1760/2007 de 28 de diciembre, que aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (en lo sucesivo RJACE) que establece:

"En los supuestos en los que ninguna Administración se considere competente, si en el plazo de un mes señalado en el apartado anterior ninguna de las dos Administraciones se hubiera dirigido a la Junta Arbitral promoviendo el conflicto, bastará con que el obligado tributario, dentro del mes siguiente, comunique esta circunstancia a la Junta para que el conflicto se entienda automáticamente planteado".

6. Como ha quedado dicho, tanto la administración estatal como la foral, se han considerado incompetentes para realizar las actuaciones de comprobación e investigación en relación con las devoluciones solicitadas. Aclara ENTIDAD 1 que, a la fecha de la presentación del conflicto, ya había transcurrido más de un mes desde que cada una de ellas se declaró incompetente, por lo que se cumple el requisito previsto en el citado artículo 13.3 del RJACE, añadiendo, además, que las cuestiones que se suscitan no están resueltas ni pendientes de resolverse por los Tribunales de Justicia, cómo exige el artículo 9 del citado RJACE.
7. Las alegaciones más relevantes se agrupan por ENTIDAD 1 en los siguientes apartados:
 - aclaraciones relativas a la actividad empresarial efectuada en el TAI.
 - actuaciones de comprobación llevadas a cabo por la DFA en relación al IVA como consecuencia del procedimiento de regularización a efectos del IVA acometido por ENTIDAD 1, tras la resolución recibida de la Inspección del Estado.
 - diferentes argumentaciones técnicas para solventar el conflicto de competencias entre las dos Administraciones en relación con la existencia de un hipotético establecimiento permanente (EP).

- consideraciones acerca de quién es la Administración Tributaria competente para proceder a las devoluciones del IVA solicitadas y en su caso, llevar a cabo las actuaciones de inspección y comprobación en relación a las solicitudes de devolución efectuadas por ENTIDAD 1.
8. Pues bien, el primer bloque de alegaciones tiene que ver con determinadas aclaraciones relativas a su actividad empresarial en el IVA, concretamente las siguientes:
- ENTIDAD 1 es residente en el Reino Unido y ha actuado sin mediación de establecimiento permanente en el TAI desde el 1 de octubre de 2011, momento en que adquirió los activos y el inventario que ENTIDAD 3, entidad suiza del mismo Grupo mantenía en dicho territorio. Para ello, obtuvo un número de identificación fiscal español y se dio de alta en el régimen general del IVA en territorio común. Su actividad empresarial consiste en la distribución de pilas, baterías y maquinillas de afeitarse.
 - ENTIDAD 1 ha realizado las siguientes operaciones, a efectos del IVA, en el TAI:
 - a) Transferencia de pilas y baterías desde Bélgica (lugar donde la compañía también se encuentra localizada) al TAI, que constituyen operaciones asimiladas a adquisiciones intracomunitarias de bienes.
 - Una vez que dichos bienes se encuentran en el TAI se depositan en el almacén que el operador logístico ENTIDAD 4 (en adelante, ENTIDAD 4) posee en Madrid. De esta manera, aclara la propia entidad, ENTIDAD 1 se convierte en receptora de un servicio complejo de logística de dichos bienes en ese almacén, con carácter previo a su distribución. ENTIDAD 1 no dispone de medios materiales o humanos propios o humanos en el TAI. En particular no dispone del

indicado almacén sito en Madrid ni en calidad de propietaria, ni en calidad de arrendataria, ni es titular de ningún derecho de uso sobre tales instalaciones

- Los bienes depositados en las instalaciones del operador logístico ENTIDAD 4 después son objeto de:

✓ Transferencia a Portugal, que constituyen operaciones asimiladas a entregas intracomunitarias de bienes.

✓ Ventas domésticas a ENTIDAD 5, compañía española perteneciente al mismo Grupo.

b) Por otro lado, ENTIDAD 1 también realiza importaciones de bienes en el TAI procedentes de EEUU, Singapur e Israel habiendo soportado el IVA español por todas ellas.

- Una parte de esas mercancías importadas, tras su llegada a España, se enviaba con carácter previo a su distribución a las instalaciones que la entidad española ENTIDAD 2 disponía en Vitoria-Gasteiz para que llevase a cabo su empaquetado y etiquetado. Tras ser prestados estos servicios por ENTIDAD 2, dichos bienes eran objeto de:

✓ Transferencias de bienes a Bélgica, que constituyen operaciones asimiladas a entregas intracomunitarias.

✓ Ventas domésticas a ENTIDAD 5 o transferencia de bienes a Portugal, previo transporte desde las instalaciones de ENTIDAD 2 en Vitoria a las instalaciones en Madrid de ENTIDAD 4.

- Según el contrato que tuvo suscrito con ENTIDAD 2 (en vigor durante el periodo comprendido desde el 1 de octubre de 2011 hasta el 31 de marzo de 2014, fecha de su rescisión) ésta se comprometió a

prestarle una serie de servicios de empaquetado y etiquetado, y, a su vez ENTIDAD 1, al objeto de asegurar la calidad del servicio y abaratar su coste, a poner a su disposición determinadas máquinas o "equipos de envasado" para que los utilizara en la realización de dicha prestación de servicios. La Inspección del Estado considera que tales máquinas constituyen establecimiento permanente a los efectos del IVA en el TAI, (situado, precisamente, en territorio alavés).

- ENTIDAD 1 sostiene que conforme el mencionado contrato suscrito con ENTIDAD 2 fue la destinataria de una serie de servicios de empaquetado y etiquetado por parte de dicha compañía española, servicios prestados con carácter previo a la distribución de sus mercancías al mercado. En cambio, la AEAT interpreta que era ENTIDAD 1 la que efectuaba las prestaciones de servicios de empaquetado y etiquetado desde las instalaciones que ENTIDAD 2 poseía en Álava.

- A continuación, ENTIDAD 1 detalla el volumen de operaciones efectuado en el TAI durante los ejercicios de referencia

	Ejercicio 2011	Ejercicio 2012	Ejercicio 2013	Ejercicio 2014
Entregas intracomunitarias de bienes desde el almacén de ENTIDAD 4 (Madrid) con destino Portugal	440.211,75	1.846.389,79	2.530.408,16	563.337,55
Entregas domesticas de bienes realizadas desde el				

almacén de ENTIDAD 4 (Madrid)	5.269.563,34	15.022.684,05	16.310.866,80	3.452.920,71
Entregas intracomunitarias de bienes realizadas desde el almacén de ENTIDAD 2 (Álava) destino Bélgica	23.148.569,00	83.308.868,30	81.160.788,87	15.059.217,17
TOTAL VOLUMEN DE OPERACIONES	28.858.344,58	100.177.942,14	100.002.063,83	19.077.475,43

- ENTIDAD 1 asegura que no opera en el TAI como establecimiento permanente, y, por tanto, su domicilio fiscal en España es el de su representante fiscal, sito en Madrid, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 48.2, d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a los efectos de poder recibir y atender notificaciones de carácter tributario y cumplir con sus obligaciones fiscales.

9. La siguiente alegación versa sobre las diferentes argumentaciones técnicas para solventar el conflicto entre las dos Administraciones en relación con la existencia de un hipotético establecimiento permanente.

- Según la AEAT, analizada en su conjunto la existencia del "equipo de envasar" propiedad de ENTIDAD 1 con el contrato de prestación de servicios entre ésta y ENTIDAD 2, se llega a la conclusión de la existencia de un establecimiento permanente a efectos del IVA, pues ENTIDAD 1 "(i) dispone de medios materiales, *"un equipo para envasar pilas"* y (ii) medios humanos, los que subcontrata con ENTIDAD 2, (iii) con un grado suficiente de permanencia, el *"equipo para envasar pilas"* requiere de un costoso montaje y el contrato

suscrito con ENTIDAD 2 indica una voluntad de permanencia temporal "suficiente", (iv) el establecimiento permanente actúa de forma autónoma en la prestación del servicio de empaquetado de pilas, pues la sede del contribuyente fuera del TIVA-Es no determina como se presta materialmente el servicio".

- No está de acuerdo con esa conclusión ENTIDAD 1, expresando su parecer contrario del modo siguiente:
- Tras recordar lo dispuesto en el artículo 69.Tres, 2º de la LIVA expone determinadas reflexiones al hilo de la jurisprudencia comunitaria, de la que se desprende, en su opinión, que el concepto de establecimiento permanente tiene un carácter subsidiario en el ámbito del IVA. En particular, señala que la sentencia de fecha 16 de octubre de 2014, Welmory Sp. Z.o.o. asunto C-C605/12, apartados 54, 55 y 56 declara:

"el punto de conexión más útil para determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicios, desde el punto de vista fiscal, y, por tanto, prioritario, es aquel en el que el sujeto pasivo ha establecido la sede de su actividad económica. La toma en consideración de otro establecimiento solo opera en el caso de que dicha sede no conduzca a una solución racional o cree un conflicto con otro Estado miembro.

(...)

"la sede de la actividad económica como punto de conexión prioritario parece constituir un criterio objetivo, simple y práctico que ofrece una gran seguridad jurídica, por ser más fácil de verificar que la existencia, por ejemplo, de un establecimiento permanente. Por otra parte, la presunción de que las prestaciones de servicios se realicen en el lugar en que el sujeto pasivo destinatario ha establecido la sede de su actividad económica permite evitar, tanto a las autoridades competentes de los

Estados miembros como a los prestadores de servicios, tener que realizar búsquedas complejas para determinar el punto de conexión fiscal.

(...)

Por otra parte, la sede de la actividad económica se menciona en la primera frase del artículo 44 de la Directiva IVA, mientras que el establecimiento permanente solo aparece en la frase siguiente. Esta última, al iniciarse con el adverbio, "sin embargo", sólo puede ser entendida en el sentido de que establece una excepción a la regla general prevista en la frase anterior".

10. La siguiente alegación de ENTIDAD 1 versa sobre los requisitos exigidos por la jurisprudencia comunitaria y nacional para determinar la existencia de un establecimiento permanente a efectos del IVA.

- Recuerda ENTIDAD 1 que son cuatro las condiciones necesarias para otorgar la condición de establecimiento permanente, según se desprende de la jurisprudencia comunitaria y nacional:
 - ✓ Gozar de una consistencia mínima o estructura apta en un Estado miembro concreto distinto del de la sede del empresario o profesional
 - ✓ Dicha consistencia o estructura se debe concretar con la concurrencia de una cierta organización, entendida como un conjunto ordenado de medios materiales y humanos que impliquen además una cierta división del trabajo.
 - ✓ Permanencia en el tiempo del lugar fijo de negocios.
 - ✓ Autonomía en la prestación de servicios o realización de actividades, esto es, que le permita recibir y utilizar los servicios que le son prestados para las necesidades propias de dicho establecimiento.

- Pues bien, según se desprende de dicha jurisprudencia (Cfr. Sentencias de 4 de julio de 1985, asunto C-168/84, Berkholz, de 20 de febrero de 1997, asunto C-220/95, DFDS A/S, de 17 de julio de 1997, asunto C-190/95, ARO Lease BV, y de 22 de septiembre de 2003, asunto C-155/95, Cookies World), ENTIDAD 1 considera que la mera permanencia de bienes muebles en territorio foral no lleva a la conclusión de que existe un establecimiento permanente dado que es necesario que dichos bienes sean los medios materiales suficientes para desarrollar la actividad propia de la compañía, al no gozar dichas máquinas de la consideración exigida para vender/distribuir pilas que es la actividad desarrollada por la entidad.

- Por otro lado, ENTIDAD 1 no dispone de personal contratado ni subcontratado que actúe en su nombre con carácter de dependencia. ENTIDAD 2, proveedor del servicio de empaquetado y etiquetado, es una entidad no vinculada a ENTIDAD 1, absolutamente independiente y sobre la que recae el riesgo y responsabilidad de cualquier daño, pérdida o deterioro que sufran los bienes de su propiedad, o de la negligente o fallida prestación de los servicios de empaquetado o etiquetado.

- No se puede confundir la subcontratación de personal por parte de una entidad con la contratación de un servicio. En la primera, los trabajadores subcontratados dependen de las órdenes e instrucciones de la entidad contratante, recayendo directamente sobre el contratante el riesgo por las operaciones que realice dicho personal. En la segunda, la contratación de un servicio, que es el caso que nos ocupa, según ENTIDAD 1, será ENTIDAD 2 quien asumirá el riesgo de la no consecución de los resultados y quien ordenará de forma autónoma e independiente los medios humanos y materiales de los que dispone.

- Ni el hecho de que los equipos de envasado fueran, en principio, a permanecer en el TAI durante un tiempo mínimo de tres años (que finalmente se ha convertido en el tiempo máximo debido a la rescisión del contrato, sin prórroga, con fecha 31 de marzo de 2014), ni el hecho de que su instalación o montaje fueran costosos pueden constituir criterios suficientes por sí mismos para considerar que ENTIDAD 1 tiene un establecimiento permanente en territorio alavés. Por el contrario, deberá atenderse a la suficiencia de los medios humanos y materiales, así como a la concurrencia del resto de requisitos establecidos por el TJUE.
- El poder de decisión en la gestión de la actividad no puede atribuirse a la maquinaria que es cedida por ENTIDAD 1 a ENTIDAD 2, pues dicho poder de decisión lo mantuvo ENTIDAD 1 en el Reino Unido, lugar donde se sitúa la sede de su actividad económica, y que es donde cuenta con todos los medios humanos necesarios para efectuar la gestión de su actividad.
- Es importante distinguir las prestaciones de servicios realizadas por ENTIDAD 2 a ENTIDAD 1 de aquellas entregas de bienes que esta última realiza a sus clientes, en el marco de su actividad de distribución y comercialización de pilas y baterías. Son operaciones distintas que están sometidas a regímenes de IVA diferentes.
- Por lo demás, ENTIDAD 1 trae a colación las resoluciones del TEAC de 15 de abril y 5 de mayo de 2014 (números 00/02982/2012 y 00/06777/2011, respectivamente), en las que se señala:

"la existencia de establecimiento permanente requiere la localización de la entidad en dicho territorio que exige un conjunto de medios para prestar servicios en el mismo.

En efecto, es requisito necesario la consistencia mínima o conjunto de medios humanos y técnicos suficiente para prestar los servicios de manera independiente y estable o con continuidad, y en el presente caso no resulta acreditada la presencia de medios propios del establecimiento que participen en el desarrollo de la actividad. El hecho de que la entidad tenga contratado los servicios de almacenaje y logística con otra entidad no supone que cuente con medios humanos y técnicos propios en el territorio de aplicación del Impuesto, sino que simplemente está contratando la prestación de un servicio del que la reclamante es destinataria".

- Insiste ENTIDAD 2 en que ENTIDAD 1 no presta servicios de empaquetado y etiquetado, y, por tanto, no realiza ninguna actividad económica de forma autónoma. En ése sentido, recuerda ENTIDAD 1, que el propio inspector actuario en su Informe dijo que "hay que tener en cuenta que el criterio de autonomía ha de entenderse en relación a las propias actividades del establecimiento permanente, en este caso la prestación de servicios de empaquetado y etiquetado de pilas", y que la venta de pilas, una vez etiquetadas y empaquetadas, NO era la actividad que determinaba la existencia del establecimiento permanente en el territorio español, la actividad que lo determinaba era la de los servicios de etiquetado y empaquetado que presta ENTIDAD 2 con autonomía de ENTIDAD 1. Ésta recibe los servicios de etiquetado y empaquetado de aquella NO los presta.
- Por otro lado, según resume ENTIDAD 1, la Inspección de Hacienda del Estado señala que al realizar ventas locales a ENTIDAD 5, compañía española:

"el contribuyente a través de su establecimiento permanente, ya está realizando operaciones imposables. En el momento en que el contribuyente es establecimiento permanente, al realizar esas

operaciones interiores con un tercero, con independencia de que se trate de una filial de la casa matriz, estará realizando entregas de bienes sujetas al IVA (de acuerdo con el apartado 1 del artículo 4 LIVA), y, por lo tanto, será posible atribuir la realización de una actividad al establecimiento permanente.

De hecho, NO sólo es posible atribuir la realización de una actividad al establecimiento permanente por las entregas de bienes sujetas al IVA que realiza, sino que también al realizar transferencias de bienes a otro Estado miembro de la Unión Europea, el contribuyente está realizando operaciones asimiladas a entregas de bienes, y por lo tanto operaciones sujetas al IVA (con independencia de que se trate de entregas sujetas y exentas por la aplicación de la normativa del IVA), pues el apartado 3º del artículo 9 LIVA establece que se equiparan a las entregas de bienes "la transferencia por un sujeto pasivo de un bien corporal de su empresa con destino a otro Estado miembro, para afectarlo a las necesidades de aquélla en este último".

- ENTIDAD 1 señala que está en total desacuerdo con las pretensiones de la Inspección del Estado "que intentaban atribuir al "supuesto" establecimiento permanente (el "equipo de envasar" pilas) no solo la realización de forma autónoma de prestaciones de servicios de etiquetado y empaquetado (operaciones que ... no realiza), sino que además atribuye a dicho "equipo de envasar" la realización de las ventas locales de pilas que mi representada realiza en el TAI y las transferencias de dichas pilas efectuadas desde el TAI a otros Estados Miembro, en el desarrollo de actividad empresarial".

11. A continuación ENTIDAD 1 expone una serie de consideraciones acerca de quién es la Administración tributaria competente para proceder a las devoluciones de IVA solicitadas y, en su caso, llevar a cabo las actuaciones de inspección y comprobación en relación con

las devoluciones solicitadas por ella. Concretamente, esas consideraciones son las siguientes:

- Comienza recordando lo dispuesto en el artículo 29. Seis b) Primera del Concierto Económico, relativo a la gestión e inspección del IVA en relación con los sujetos pasivos que deben tributar en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en territorio común y vasco, que es lo siguiente:

"Primera. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio común: la comprobación e investigación será realizada por los órganos de la Administración del Estado, que regularizarán la situación tributaria del sujeto pasivo frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las distintas Administraciones."

- En ese sentido, añade después ENTIDAD 1, debe señalar que conforme a los artículos 27 y 28 del Concierto Económico, en el caso de sujetos pasivos que, como es su caso, superen un volumen total de *operaciones* de 7 millones de euros en todos los años y operen en territorio común y vasco tributarán a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio.
- Nótese que, asegura ENTIDAD 1, lo que se establece en el Concierto Económico con respecto al lugar de realización de las operaciones y, más en particular, con respecto a las entregas de bienes muebles corporales (únicas operaciones realizadas por ENTIDAD 1) es que se entenderán realizadas en el territorio del País Vasco cuando se realice *desde* territorio vasco la puesta a disposición del adquirente, sin perjuicio de que cuando los bienes deben ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte (sin que sea de

aplicación ninguna de las excepciones previstas en las letras a) a c) del artículo 28, Uno, A, 1º.

- Por tanto, según ENTIDAD 1, parte de las operaciones realizadas se entenderían realizadas en el THA (en particular, las entregas intracomunitarias de bienes con destino a Bélgica) y el resto de las operaciones (las entregas intracomunitarias de bienes con destino a Portugal y las entregas domesticas a ENTIDAD 5 desde las instalaciones de ENTIDAD 4 sitas en Madrid), se entenderían realizadas desde territorio común. En tal supuesto, ENTIDAD 1 debería presentar sus autoliquidaciones periódicas del IVA en ambos territorios, conforme al volumen de autoliquidaciones periódicas del IVA y en ambos territorios, conforme al volumen de operaciones realizadas en uno u otro territorio, solicitando a cada una de las Administraciones, la foral y la estatal, la devolución en proporción a dicho volumen.
- Ello, no obstante, continúa diciendo ENTIDAD 1, seguiría siendo la Administración del Estado la que tendría atribuidas las competencias de investigación de comprobación e investigación en relación con las devoluciones por ella solicitadas por ser en territorio común donde tiene su domicilio fiscal, esto es, en el lugar donde se encuentra el domicilio de su representante fiscal en España, que está sito en DOMICILIO 2, Madrid, como ya se ha dicho.
- Igualmente, añade acto seguido, le correspondería a la Administración del Estado proceder a la devolución en el supuesto de inspección conforme a lo dispuesto en el artículo 27. Seis, segunda, *in fine*, que señala:

"Si como consecuencia de dichas actuaciones resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o pago correspondiente será

efectuado por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquéllas procedan. Los órganos de la inspección competente comunicarán los resultados de sus actuaciones al resto de las Administraciones afectadas".

- Concluye ENTIDAD 1 este grupo de alegaciones señalando que no dispone, en ningún caso, de un establecimiento permanente en el TAI, ni efectúa su actividad empresarial con carácter exclusivo en territorio foral y que su domicilio fiscal en España se encuentra en territorio común, y, por consiguiente, es indubitado que, de conformidad con el artículo 29 del Concierto Económico; las actividades de comprobación e investigación pertinentes habrían de corresponder a la Administración del Estado, y, por tanto, ésta sería competente para conocer del expediente de devolución IVA soportado por ENTIDAD 1 en el TAI en los periodos de referencia.

12. Las siguientes alegaciones realizadas por ENTIDAD 1 van dirigidas a demostrar la no observancia del principio de neutralidad del IVA, señalando en ese sentido:

- Los bienes y servicios adquiridos por ENTIDAD 1 de distintas entidades y por los que se soportaron las correspondientes cuotas del IVA fueron empleados de manera directa y exclusiva para las necesidades de su actividad empresarial en el TAI, esto es, para la distribución de pilas y baterías, actividad que está sujeta y no exenta al IVA.
- Es evidente que denegar la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas durante los periodos de referencia, mediante la mera declaración de falta de competencia por parte de las dos Administraciones fiscales (la del Estado y la foral) resulta del todo desproporcionado pues conlleva que sea imposible para ENTIDAD 1 la recuperación de cuotas del IVA efectivamente soportadas y

satisfechas, aun cuando cumpla todos los requisitos materiales a tal efecto.

13. Las últimas consideraciones giran en torno a la determinación del cómputo del plazo para el cálculo de los intereses de demora devengados como consecuencia de la dilación en la devolución del IVA solicitado por ENTIDAD 1, señalando que una vez que la Junta Arbitral decida a qué Administración tributaria corresponde la competencia para conocer de sus pretensiones y ésta proceda a la devolución del IVA que corresponda, este importe deberá verse incrementado por el devengo los pertinentes intereses de demora, por el periodo comprendido entre (i) el momento Una vez transcurrido el plazo de seis meses desde la presentación inicial de la autoliquidación del IVA ante la Administración tributaria estatal, y (ii) el momento en que la Administración competente dé la orden de proceder a la devolución del IVA a ENTIDAD 1

14. Es por todo ello, por lo que ENTIDAD 1 concluye:

- Que no se cumplen los requisitos necesarios para poder considerar que dispone de un establecimiento permanente a efectos del IVA en el TAI
 - Que la Administración competente para resolver sobre la devolución solicitada y en su caso llevar a cabo las actuaciones de comprobación e investigación es la AEAT, puesto que es en territorio común donde tiene establecido su domicilio fiscal, careciendo de establecimiento permanente alguno desde el que desarrolle una actividad económica en territorio foral de Álava, que permita concluir que su domicilio se encuentre en dicho territorio.
- Y, en consonancia con ello acaba solicitando de la Junta Arbitral que se pronuncie sobre:

- Los puntos de conexión aplicables a las operaciones realizadas
 - La determinación de la administración competente para efectuar las devoluciones solicitadas
 - En su caso, la proporción del volumen de operaciones atribuible a cada administración tributaria y
 - Cuál de las administraciones es la que ostenta la competencia inspectora.
15. El 2 de septiembre de 2015 se notificó el planteamiento del conflicto al ORGANISMO para paralización de actuaciones. En fechas posteriores se cumplimentó el trámite de vista del expediente. Los días 22 de octubre de 2015 y 4 de noviembre de 2015; respectivamente, ENTIDAD 1 y la DFA presentaron sendos escritos solicitando la ampliación del plazo para formular alegaciones.
16. El 2 de octubre de 2015 se puso de manifiesto el expediente a ENTIDAD 1, a la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco y a la DFA para la presentación de alegaciones.
17. La AEAT presentó sus alegaciones el 6 de noviembre de 2015, siendo éstas las siguientes:
- La primera es la falta de competencia de la Junta Arbitral, apoyando la AEAT su argumentación en lo dispuesto en el artículo 3 del RJACE, señalando que a la vista de que el objeto del presente conflicto es determinar la Administración tributaria competente para efectuar determinados devoluciones de IVA, el asunto controvertido no puede entenderse incluido entre las competencias de la Junta Arbitral previstas en el Concierto Económico puesto que ni versa

sobre un punto de conexión, ni sobre la interpretación y aplicación del Concierto Económico, ni sobre la domiciliación de los contribuyentes.

- Ello, no obstante, con carácter subsidiario, la AEAT formula sendas alegaciones: una, para argumentar que el contribuyente tiene un establecimiento permanente a efectos del IVA en territorio español, - concretamente, en Álava-, que realiza servicios de empaquetado y etiquetado de pilas, y, otra, derivada de la anterior, para fundamentar que no es competente para acordar las devoluciones solicitadas por ENTIDAD 1.
- Los argumentos que la AEAT expone en favor de su tesis de que ENTIDAD 1 tiene un establecimiento permanente en España son los siguientes:
 - ✓ De acuerdo con el apartado 1 del artículo 11 del Reglamento (UE) 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011 se entiende por establecimiento permanente a efectos del IVA cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica "que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento".
 - ✓ El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas delimita cuatro condiciones para otorgar la consideración de establecimiento permanente:

"a) Gozar de una consideración mínima o estructura apta en un Estado miembro concreto distinto del de la sede del empresario o profesional (Sentencia Berkholz, asunto C-169/84). Con este requisito se quieren eliminar aquellos supuestos en los que el empresario no cuenta en otro Estado miembro con medios afectos a

la organización empresarial propia. Es decir, en palabras del Tribunal, debe existir un lugar fijo de negocios. Esa consistencia exigirá la presencia de unos medios organizativos de la actividad empresarial, no siendo suficiente, por ello, con mantener unos activos muebles en otro Estado miembro que sean utilizados por él".

b) Dicha consistencia o estructura se debe concretar con la concurrencia de una cierta organización, entendida como un conjunto ordenado de medios materiales y humanos que además impliquen cierta división del trabajo.

c) Permanencia en el tiempo del lugar fijo de negocios (sentencia Berkholz y sentencia de 17 de julio de 1997, ARO Lease, asunto C-190/95). Dicho requisito debe ser relacionado con una cierta vocación de continuidad en el tiempo. Indudablemente no pueden fijarse términos temporales concretos para constreñir el concepto de establecimiento permanente desde el punto de vista del periodo o plazo de existencia. El elemento principal a la hora de apreciar si existe esta dosis necesaria de permanencia es el de la intención con la que opera el empresario o profesional.

d) Autonomía en la prestación de servicios o realización de las actividades (Sentencia ARO Lease BV). La autonomía como elemento configurador del concepto de establecimiento permanente lleva consigo atribuir las operaciones al establecimiento permanente y no a la casa matriz. Ello implica necesariamente la atribución al establecimiento de elementos primordiales para el desarrollo de su actividad, así como cierto poder de decisión en la gestión de las operaciones administrativas de que se trate".

- ✓ Delimitadas esas cuatro condiciones para considerar la existencia de establecimiento permanente, a efectos del IVA, la AEAT trae a colación determinados hechos que confirman, desde su punto de

vista, que en el caso de autos nos hallamos, en efecto, ante un establecimiento permanente, señalando lo siguiente:

- se cumplen las condiciones de la presencia física en el territorio de aplicación del impuesto, de cierto grado de permanencia y de la disposición de materiales suficientes para el desarrollo de la actividad, desde el momento en que ENTIDAD 1 dispone de un "equipo para envasar pilas" valorado en 2.366.686.94 € en el territorio de aplicación del impuesto, cuyo montaje y desmontaje requiere cierto tiempo, de ahí que el contrato suscrito con ENTIDAD 2 tenga una duración de 3 años, prorrogable por 3 años más.
- para que exista establecimiento permanente es necesario que el mismo se caracterice por una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, con un grado suficiente de permanencia, condición que, según la AEAT, también se cumple puesto que es ENTIDAD 2 y no ENTIDAD 1 la que aporta los medios humanos para la realización de la actividad del establecimiento permanente, constituyendo dicha aportación de trabajadores un elemento más de los servicios que le presta.
- igualmente se cumple la condición de la autonomía en la realización de las operaciones atribuidas al establecimiento permanente, habida cuenta que en las órdenes de compra ENTIDAD 1 no fija como se debe prestar materialmente el servicio de empaquetado y etiquetado de pilas, reservándose solo el control de calidad.
- ✓ Es por ello, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 22 del citado Reglamento (UE) 282/2011 del Consejo, por lo que la AEAT concluye: teniendo ENTIDAD 1 un establecimiento permanente ubicado donde se encuentra el "equipo para envasar pilas", en Vitoria-Gasteiz la prestación de servicios que desde él

realiza "se gravará en el lugar del establecimiento permanente que reciba dicho servicio y lo utilice para sus propias necesidades".

- De las dos alegaciones que, con carácter subsidiario, formula la AEAT nos resta por referirnos a la segunda, esto es, la afirmación de que no es competente para determinar la procedencia o no de la solicitud realizada. La argumentación a favor de su posición se concreta del modo siguiente:
 - ✓ La letra b) del apartado Uno del artículo 28 del Concierto Económico dispone que "las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco cuando se efectúen desde dicho territorio". De esta regla general se excepcionan "las prestaciones directamente relacionadas con los bienes inmuebles" y "las operaciones de seguro y capitalización". Las prestaciones de servicios de empaquetamiento y etiquetado no tienen cabida en ninguna de esas dos excepciones, y por tanto, deben entenderse realizadas en territorio vasco.
 - ✓ El apartado Uno del artículo 27 del Concierto Económico establece que "los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales". Por otro lado, el apartado Tres del mismo artículo aclara que "se entenderá que un sujeto pasivo opera en uno u otro territorio cuando, de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 28, realice en ellos entregas de bienes y prestaciones de servicios". Por lo tanto, dado que ENTIDAD 1 opera exclusivamente en el territorio vasco donde realiza todas las prestaciones de servicios, ha de tributar exclusivamente a la Diputación Foral de Álava, que es, donde se ubica el establecimiento permanente.
 - ✓ Por último, añade la AEAT, debe tenerse presente que el apartado seis del artículo 29 del Concierto dispone en su letra a) que "la inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente

a las Diputaciones Forales o, *en su caso*, a la Administración del Estado, se llevará a cabo por las inspecciones de los tributos de cada una de dichas Administraciones", consecuentemente, como ENTIDAD 1, "debe tributar exclusivamente a la Diputación Foral de Álava, la Administración competente para realizar las actuaciones de comprobación e investigación relacionadas con el contribuyente es la Diputación Foral de Álava".

- Por todo ello, concluye solicitando que se acuerde:
 - la falta de competencia de la Junta Arbitral para pronunciarse sobre este asunto ya que el objeto litigioso excede las competencias que el Concierto Económico le atribuye, y
 - subsidiariamente, para el supuesto de que entre a conocer sobre el fondo del asunto, declare que ENTIDAD 1 tenía un establecimiento permanente en Vitoria y que, por este motivo, la Administración competente para realizar las actuaciones de comprobación e investigación relacionadas con el contribuyente y para efectuar las devoluciones del IVA solicitadas por el obligado tributario en los ejercicios 2011, 2012, 2013 y periodos mensuales 01 a 04 de 2014 es la Diputación Foral de Álava.

18. Las alegaciones presentadas por la DFA el 20 de noviembre de 2015 se concretan en lo siguiente:

- Se mantiene en su posicionamiento de su falta de competencia para la exacción del IVA de la ENTIDAD 1 entre las fechas 01 de 10 de octubre de 2011 y 31 de diciembre de 2013 por los motivos siguientes:

- Cuatro máquinas por si solas, sin una estructura organizativa propia de medios materiales productivos y humanos, no componen un EP del no residente en el THA.
- ENTIDAD 1, como entidad no residente que ha realizado operaciones en el TAI, no ha tenido, en ningún momento la sede de su actividad económica en el THA, ni tampoco un lugar fijo de negocios en el que dispusiera de una organización ni infraestructura propia de medios materiales o humanos para realizar dicha actividad empresarial principal para tomar las decisiones de distribución o comercialización de las pilas adquiridas previamente para tratar con sus proveedores o clientes y facturar a estos últimos y, en definitiva, para llevar los servicios administrativos o de contabilidad relacionados con dicha actividad principal.
- El Concierto Económico no distribuye competencias entre el País Vasco y la Administración del Estado en relación con la exacción del IVA de los sujetos pasivos no residentes no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto con lo cual debe entenderse que en dichos supuestos la competencia exaccionadora es exclusiva de territorio común.
- En el hipotético caso de que se considerara que una interpretación analógica del Concierto Económico pudiera dar lugar a considerar que un operador no residente no establecido debe efectuar la exacción del tributo en atención al volumen de operaciones realizado con arreglo a lo previsto en el artículo 27. Uno. Segunda del Concierto Económico, en ningún caso puede considerarse que las entregas de bienes se realizan desde territorio alavés donde no tiene ningún medio material o humano y únicamente se subcontrata el servicio accesorio del empaquetado.

19. A continuación la DFA divide sus alegaciones en los siguientes apartados:

- sujetos involucrados, movimientos de mercancías y vinculación de las operaciones con el territorio.
- concepto jurídico de EP a efectos de IVA, requisitos derivados de la doctrina administrativa y jurisprudencia] y aplicación de todo ello al caso que nos ocupa.
- y, último, competencia exaccionadora, gestora e inspectora de la DFA de Álava en relación con la solicitud de devolución de IVA presentada por ENTIDAD 1..

20. En relación con el primero de los apartados señala:

- ENTIDAD 1 es una entidad extranjera no residente, con NIF identificativo en España LNNNNNNNN (otorgado por la AEAT), con domicilio fiscal en Reino Unido, DOMICILIO 3, MUNICIPIO 1 y domicilio a efectos de notificaciones en España en DOMICILIO 2 de Madrid.
- ENTIDAD 1 también dispone de un NIF IVA (LLNNNNNNNN), para sus operaciones intracomunitarias, que ha proporcionado en algunas prestaciones de servicios realizadas para ella por empresas radicadas en el TAI.
- ENTIDAD 1 tiene como actividad empresarial en el TAI la distribución y comercialización de pilas, que en su mayor parte son importadas a España y que una vez han sido convenientemente etiquetadas, emblistadas y empaquetadas para su venta (servicios de *packaging*, en adelante), son vendidas desde el TAI, bien en operaciones

interiores (en una pequeña parte) o bien como entregas intracomunitarias (en su mayor parte).

- El *packaging* se realiza o bien fuera de España (en el caso de algunas pilas que se introducen en el TAI por medio de operaciones intracomunitarias con una filial de la Multinacional ENTIDAD 10 sita en Bruselas ENTIDAD 6, NIF IVA (LLNNNNNNNN) o bien es realizada por una sociedad radicada en el Territorio Histórico de Álava, (para el caso de las pilas importadas en España) denominada ENTIDAD 2 con NIF (LNNNNNNNN). Con esta última, ENTIDAD 1 suscribió un contrato de prestación de servicios, por tres años (vigente entre el 1 de abril del 2011 y el 31 de marzo de 2014), en cuya virtud ha prestado los mencionados servicios de *packaging*, consistentes en el etiquetado (en algunos casos), emblistado y empaquetado de pilas. Para completar una pequeña parte de la prestación de servicios de *packaging* ENTIDAD 1 ha cedido cuatro máquinas a ENTIDAD 2. En este proceso de *packaging*, aclara la DFA, las pilas pertenecen, en todo momento a ENTIDAD 1

- Además, señala la DFA, para la distribución y comercialización de parte de las pilas importadas a España (una vez se han realizado los servicios de *packaging* previos a su venta), así como del resto de pilas ya empaquetadas que compra en la UE a través de adquisiciones intracomunitarias a la filial en Bruselas del grupo ENTIDAD 10 (las pilas que se destinan a la venta en el mercado nacional y en Portugal) ENTIDAD 1 tiene subcontratados servicios de transporte y logística de mercancías con la entidad española ENTIDAD 4, con NIF (LNNNNNNNN), a través de la ya mencionada filial en España ENTIDAD 5.

21. Otro grupo de alegaciones se concretan en el análisis del concepto de establecimiento permanente a efectos del IVA y su aplicación al

caso que ahora se somete a la consideración de esta Junta Arbitral, señalando:

- El concepto de "establecimiento permanente" no está correctamente delimitado en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido en la Unión Europea, lo cual ha llevado a exigir una elaboración jurisprudencial por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que precise los criterios delimitadores de dicho concepto. Dada esta parquedad de la normativa europea, es nuestra propia normativa interna (la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, en el Estado, o la Norma Foral del IVA, aprobada por Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, en este THA) la que dedica el apartado 3 del artículo 69 a delimitar lo que se debe considerar como EP.
- Por un lado, en aplicación de esta normativa interna del IVA, está claro, que el sujeto pasivo ENTIDAD 1 no ha tenido, en ningún momento, la sede de la actividad económica en el THA, dado que en ningún caso se ha centralizado la gestión y el ejercicio habitual de su actividad empresarial principal en el mismo. Por otro lado, para que exista un "establecimiento permanente" a efectos del IVA tiene que existir un lugar fijo de negocios donde el empresario o sujeto pasivo realice actividades empresariales, lugar que puede ser cualquiera de los que se relacionan en el citado artículo 69.3, circunstancia que tampoco sucede.
- Ante la ausencia de una delimitación clara del concepto de "establecimiento permanente" en las Directivas europeas hay que acudir a los criterios aplicados al respecto tanto por nuestra doctrina y jurisprudencia internas, como por los criterios jurisprudenciales mantenidos por el TJUE, en particular, Sentencias del TJUE (Sentencia del 14-07-1985, asunto C-168/84, "Berkholz"; Sentencia del 17-07-1997, asunto C-190/95, "ARO Lease BV"; Sentencia del

07-05-1998; asunto C-390/96, "Lease Plan Luxembourg SA"; Sentencia del 11-09-2003, asunto C-155/01, "Cookies World"; o Sentencia del 23-03-2006, asunto C-210/04, "FCE Bank Pie", entre otras)

- A la vista de todo ello, la DFA considera que las cuatro máquinas cedidas a ENTIDAD 2 por ENTIDAD 1, para que la primera le prestara a la segunda una pequeña parte de los servicios de *packaging* contratados no constituyen una "fábrica" dentro de otra "fábrica más compleja". El único prestador de esos servicios de *packaging*, ENTIDAD 2, ya contaba con sus propias instalaciones, maquinaria, equipos y programas informáticos, personal y, en definitiva, una organización propia y autosuficiente para prestar esos servicios antes de la suscripción del contrato con ENTIDAD 1, y, por tanto, esas cuatro máquinas, por si solas, no pueden constituir un "establecimiento permanente" a los efectos del IVA. Es fundamental subrayar que la entidad "no residente", ENTIDAD 1, no tiene personal directo ni organización propia, ni tampoco un lugar fijo donde haya centralizado la gestión y el ejercicio habitual de su actividad empresarial principal (la distribución y comercialización de pilas) en el THA, siendo el único lugar conocido desde el que se ha gestionado dicha actividad el de su domicilio fiscal en Gran Bretaña.

- A continuación, se analizan por la DFA las 4 condiciones anteriores:

- Respecto a la primera condición, la "consistencia mínima" o "estructura apta" en un Estado miembro concreto, exigirá la presencia de unos medios organizativos de la actividad empresarial, no siendo suficiente, por ello, con mantener unos activos muebles en otro (Territorio) Estado miembro que sean utilizados en él. En todas las Sentencias ya mencionadas, el TJUE concluye que no cabe considerar que se posea un EP al no disponer ni de personal propio, ni de una estructura con un grado suficiente de permanencia, que permita la

prestación de los servicios de forma autónoma a la casa matriz. El TJUE es taxativo en la opinión de que, la existencia de unos activos, en este caso de cuatro máquinas, sin 'la presencia en el Estado miembro (Territorio foral o común) de unos medios materiales y humanos afectos a su propia organización empresarial, no es suficiente para determinar que estamos ante un EP.

- Esta consistencia mínima o estructura apta no se da en el caso que nos ocupa, pues las cuatro máquinas cedidas por ENTIDAD 1 a ENTIDAD 2, por si solas no podrían haber funcionado ni prestado los servicios que se les atribuye sin los medios materiales (programas informáticos) y humanos (personal) indispensables para ponerlas en funcionamiento, medios que ENTIDAD 1 nunca ha tenido dentro de las instalaciones de ENTIDAD 2. Estos medios materiales y humanos han sido puestos, en todo momento, por parte de ENTIDAD 2 para poder realizar la prestación de servicios de *packaging* para la que fue contratada por ENTIDAD 1. Aparte que la casa matriz o "no residente", ENTIDAD 1, en ningún momento se ha dedicado a prestar servicios de *packaging* a otras sociedades, pues, vuelve, a recordar la DFA, su actividad empresarial principal ha sido la distribución y comercialización de pilas en el TAI.
- Respecto a la segunda condición, la "permanencia" o "continuidad" en el tiempo del EP, de la sede o el lugar fijo de negocios en un Estado miembro (Territorio, en nuestro caso), el TJCE ha querido dejar patente en sus Sentencias que la reunión de medios humanos y técnicos necesarios para la realización de las prestaciones de servicios debe ser permanente por parte del EP. Es decir, tiene que existir una continuidad temporal en el Estado miembro (Territorio) del conjunto de medios, materiales y humanos, afectos a la actividad empresarial desarrollada en él, y que hagan posible de forma autónoma las prestaciones de servicios a desarrollar por el EP.

- A tales efectos, no es posible fijar unos términos temporales concretos (meses, años) sino que al estar ante un concepto un tanto indeterminado, deberá fijarse de forma individualizada en función de la estabilidad y suficiencia de los medios técnicos y humanos utilizados en el tiempo por el EP.
- Respecto a la tercera condición, la "conurrencia de unos medios materiales, técnicos o humanos" necesarios para efectuar las entregas de bienes o prestaciones de servicios inherentes a la actividad empresarial principal de ENTIDAD 1, debe indicarse que ésta debe ser una condición complementaria a las dos primeras. El TJUE resuelve al respecto que el EP deberá contar con una estructura apta, de forma autónoma, para llevar a cabo las entregas de bienes o prestaciones de servicios de que se traten. Además, dichos elementos (conurrencia de medios materiales, técnicos o humanos) deben tener un carácter principal, y no accesorio en las operaciones que se realicen en otro Estado miembro (Territorio común o foral, en nuestro caso), diferente al del domicilio fiscal del no residente o casa matriz. Es decir, el EP debería disponer de una infraestructura propia para realizar las operaciones inherentes a su actividad principal.
- De esta manera, en el hipotético caso de que se pudiera considerar que, las cuatro máquinas conforman un EP de ENTIDAD 1 en el THA, y dado que el emblistado o empaquetado no son operaciones principales, sino accesorias a la posterior venta, llegaríamos a la conclusión -señala la DFA- de que el presunto EP estaría prestando a su casa matriz un servicio accesorio a la actividad principal de ésta última que, como se ha dicho, es la distribución y comercialización de pilas.
- En ningún caso, se le puede imputar a ese "presunto EP" de ENTIDAD 1 en el THA, como pretende hacer la Administración

tributaria del Estado, la actividad principal de la matriz no residente, pues como se ha dicho, desde el mencionado presunto EP no se realizan operaciones inherentes a la distribución y comercialización de pilas. Prueba de que el servicio de *packaging* no es una actividad inherente ni principal en la distribución y comercialización de pilas, es el hecho de que a partir del 1 de abril de 2014 cuando finaliza el contrato de ENTIDAD 1 con ENTIDAD 2, dichos servicios accesorios se prestan desde otro Estado de la UE, diferente a España.

- También subraya la DFA que el supuesto establecimiento permanente en THA nunca ha contado con un local o inmueble propio o arrendado en el lugar en que se instalaron las cuatro máquinas cedidas a ENTIDAD 2, desde el que ese supuesto EP haya podido "autoprestar" a su matriz no residente, los servicios de *packaging* de pilas.
- Además, toda la organización del transporte inicial de las pilas desnudas hasta la puerta de la fábrica de ENTIDAD 2, y del transporte posterior de las pilas, una vez realizado el *packaging* de las mismas por esta sociedad, desde la puerta de dicha fábrica, ha sido realizado por ENTIDAD 1, a través de la subcontratación de esos servicios y de la logística de los mismos con otra tercera sociedad, la ya mencionada ENTIDAD 4.
- Respecto a la cuarta condición, la "autonomía o independencia en la prestación de los servicios o realización de las operaciones", señala la DFA que esta autonomía, como elemento delimitados del concepto de establecimiento permanente, lleva consigo atribuir las operaciones al EP y no a la casa matriz. Ello implica necesariamente la atribución al EP de elementos primordiales para el desarrollo de su actividad empresarial, así como cierto poder de decisión en la gestión de las operaciones administrativas de que se trató, todo ello como consecuencia de una estructura apta y consistencia mínima para

llevar a cabo dichas operaciones. Es decir, para considerarse válidamente la presencia de un EP, es preciso que tenga un grado suficiente de permanencia y una estructura apta, desde el punto de vista del equipo humano y técnico, para hacer posibles, de forma "autónoma", la realización de las operaciones de las que se trate. El elemento configurador de esta autonomía vendrá determinado por la atribución al EP de elementos primordiales y no subsidiarios y complementarios a las entregas de bienes o prestaciones de servicio, y por el hecho de la toma o adopción material de decisiones administrativas de gestión en esas operaciones.

- Las cuatro máquinas cedidas e instaladas en el centro fabril de ENTIDAD 2, según la DFA, no tienen una "autonomía" propia por sí sola para tomar decisiones empresariales, ni de producción (prestaciones de servicios) ni de distribución y comercialización del producto acabado, sin que simultáneamente exista una estructura y organización con carácter de permanencia del EP para tomar dichas decisiones de gestión empresarial, algo que no ocurre en el caso que nos ocupa.

 - En todo caso, concluye la DFA, en el supuesto de que se acabara dictaminando la existencia de un EP, (con las 4 máquinas cedidas por el sujeto pasivo) habría que tener presente que dicho hipotético EP sólo habría servido a ENTIDAD 2, para realizar una parte menor de la totalidad de los servicios de *packaging* realizados en esos años por ésta última para ENTIDAD 1, y siempre sin ninguna intervención en la verdadera actividad empresarial de ENTIDAD 1 en el TAI, la distribución y comercialización de pilas empaquetadas listas para su venta.
22. El tercer bloque de alegaciones versa sobre la competencia exaccionadora, *gestora* e inspectora de la Diputación Foral de Álava

en relación con la solicitud de devolución de IVA presentada por ENTIDAD 1.

- En ese sentido, la DFA que en el vigente Concierto Económico la tributación de los operadores no residentes y no establecidos (sin EP en el TAI) no fue objeto de concertación es por lo que debe entenderse que dicha exacción queda reservada para la Administración del Estado.
- En relación a la mención que hace el obligado tributario en su escrito de planteamiento del conflicto acerca de que, ENTIDAD 1 debiera presentar sus autoliquidaciones periódicas del IVA en ambos territorios, conforme al volumen de operaciones realizado en uno y otro territorio, señala la DFA que no es controvertido ni lo ha sido nunca entre las administraciones forales y la de territorio común el hecho de que la competencia en relación con la exacción y la inspección del IVA de los operadores no residentes no establecidos corresponde únicamente a territorio común pues nunca ha sido objeto de concertación.
- La normativa aplicable para determinar esa capacidad tributaria de exacción, gestión e inspección del Impuesto está recogida en los siguientes preceptos de la Ley del IVA (Norma Foral del IVA, en este THA) y de la ya mencionada Ley del Concierto Económico. En concreto son de aplicación:
 - El artículo 84 del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, del Impuesto sobre el Valor Añadido, a la sazón vigente establece quienes son sujetos pasivos del Impuesto. El artículo 27 del Concierto Económico, que prevé las normas para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido de los sujetos pasivos del mismo. Por otro lado, el artículo 29.Seis del Concierto regula la Gestión e inspección del Impuesto. Finalmente el artículo 43.Cuatro y Cinco del

Concierto Económico regula quienes se entienden domiciliados fiscalmente en el País Vasco a efectos de la aplicación del propio Concierto.

- De la lectura de todos estos artículos se observa que el Concierto Económico utiliza el concepto de "domicilio fiscal" de las personas, físicas o jurídicas, como punto de conexión principal para determinar la exacción del IVA por una u otra Administración (Estado o País Vasco). Así, tal como se regula en el artículo 27.Uno, cuando en el año natural anterior no se haya superado los siete millones de euros de volumen de operaciones, el domicilio fiscal es el punto de conexión que determina la Administración competente para exigir la exacción del Impuesto. Igualmente, e independientemente del volumen de operaciones realizado por el operador no establecido, se observa que no hay ninguna regla que determine la Administración con competencia inspectora sobre el mismo, ya que ninguna de las fijadas en el apartado seis del artículo 29 del Concierto Económico resuelve esta cuestión en el caso de personas, físicas o jurídicas, no residentes no establecidas.
- Por tanto, en el vigente Concierto Económico ni en el artículo 27.Uno, ni en el 29.Seis establecen el reparto concertado de la exacción ni de la competencia inspectora en relación con el IVA, para el caso de personas no residentes no establecidas, entendiéndose por tanto como materia reservada exclusivamente para la Administración del Estado. Si se hubiera querido legislar de otra manera, en el Concierto Económico se hubieran fijado las reglas para la determinación de su domicilio y por tanto las reglas para la exacción del citado impuesto cuando el volumen de operaciones, realizado en el año natural anterior por el no residente no establecido, no superase los siete millones de euros. En efecto, -asegura la DFA- ninguna de las reglas recogidas en el artículo 43, al establecer la residencia habitual y domicilio fiscal de las personas físicas o jurídicas, puede aplicarse a

un no residente no establecido por lo que no cabe sino entender que en el Concierto Económico no se distribuyen competencias entre el País Vasco y la Administración del Estado en relación con el IVA dalos sujetos pasivos no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto.

- En consecuencia, y dado que no se puede aplicar el contenido de los artículos 27, 29 y 43 de la Ley del Concierto Económico a una persona (física o jurídica) no establecida, no procede la exacción y, por tanto, la presentación de declaraciones tributarias de IVA en el Territorio Histórico de Álava, por parte de ENTIDAD 1, caso de que fuera considerada entidad no residente no establecida.

- No obstante, cabe plantearse qué ocurriría en el caso de que haciendo una interpretación analógica del Concierto Económico se considerara que a ENTIDAD 1 como operador no residente no establecido se le deben aplicar los preceptos previstos para los operadores residentes, es decir, lo previsto en el artículo 27.Uno.Segunda del Concierto Económico. En ese caso debería atenderse al lugar desde el que se realiza la puesta a disposición de las pilas y baterías entregadas por ENTIDAD 1 en el TAI. En concreto debería analizarse el caso de las pilas y baterías que circulan por el THA, las cuales como se ha dicho anteriormente han sido importadas de terceros países y tras iniciar su transporte en Barcelona una vez despachada la importación son objeto de empaquetado y etiquetado en Álava, para posteriormente comercializarse en Europa y en el mercado ibérico.

- La DFA sostiene que considerar que la puesta a disposición de las baterías para el mercado europeo e ibérico se hace desde Álava supondría ignorar lo siguiente:

- que, tras el inicio del transporte en las instalaciones portuarias de Barcelona, las labores auxiliares de empaquetado las mercancías se dirigen a atender el conjunto del mercado europeo y su paso por Álava únicamente responde a que en dicho territorio se lleva a cabo el empaquetado de la gran mayoría de las pilas que ENTIDAD 1 importa para vender en Europa.
- que las cuotas soportadas por ENTIDAD 1, cuya solicitud de devolución han dado lugar a este conflicto, se corresponden fundamentalmente con las cuotas ingresadas en la AEAT como IVA a la importación de las pilas y baterías.
- que el representante fiscal de ENTIDAD 1 previsto en la Ley del Impuesto de No Residentes tiene, como se ha dicho anteriormente, su domicilio en Madrid.
- que solo cabe atribuir a territorio vasco las operaciones cuando la puesta a disposición se realice desde territorio vasco.
- Considerar el lugar donde se presta el servicio accesorio del empaquetado, en el presente conflicto Álava, como el lugar desde el que se realiza la "puesta a disposición del adquirente", conllevaría ignorar todas las circunstancias señaladas anteriormente y en concreto ignorar el lugar en el que se llevan a cabo verdaderamente las labores de comercialización. En ningún momento se puede entender que existan operaciones realizadas por el no residente en este THA, ya que ENTIDAD 1 no ha contado en el mismo con ningún tipo de organización propia o subcontratada de medios materiales técnicos y humanos para tomar en este THA decisiones empresariales de distribución o comercialización de pilas (su actividad principal), decisiones sobre, compra (importaciones de pilas) o venta (entregas interiores y entregas intracomunitarias), contratación, facturación, llevanza de contabilidad, etc., operaciones todas ellas

inherentes a su actividad principal en el TAI. En todo caso, dichas decisiones empresariales habrán sido tomadas desde sus sedes en Territorio común, bien en su domicilio fiscal en España como no residente (domicilio del representante), sito en Madrid, bien en el domicilio de su filial comercializadora de pilas en España (ENTIDAD 5), también sito en Madrid, o bien desde su sede central o domicilio fiscal en Europa, sito en Reino Unido, pero en ningún caso desde este THA.

- Considerar a Álava como lugar de entrega del conjunto de las ventas de pilas y baterías importadas en España para atender al mercado europeo por hacerse en Álava su empaquetado supondría atribuir a una actividad auxiliar y accesorio un carácter preeminente e ignorar toda la actividad empresarial necesaria para realizar la comercialización y distribución de las pilas.
- Con todo lo expuesto, aun cuando se considere que el Concierto Económico determina que la exacción del IVA debe ser compartida, en ningún momento se puede entender que existan operaciones realizadas por el no residente en este THA, tanto si se considera que dispone de un EP en el TAI como si se sostiene lo contrario.
- En base a lo expuesto la DFA solicita de esta Junta Arbitral que declare su falta de competencia para la exacción del IVA de ENTIDAD 1 entre las fechas 01 de octubre de 2011 y 31 de diciembre de 2013.

23. Las alegaciones formuladas por ENTIDAD 1 fechadas el 24 de noviembre de 2015 se limitan a sintetizar y reiterar lo expresado en el escrito de planteamiento del conflicto presentado con fecha 13 de noviembre de 2014 y, en base a ello solicita de esta Junta Arbitral que se pronuncie sobre los puntos de conexión aplicables a las operaciones realizadas y, consecuentemente, "determine qué órgano

es el competente para efectuar las correspondientes devoluciones del IVA solicitadas y, en su caso, qué proporción resulta aplicable a cada administración y, a su vez, qué órgano es competente para llevar a cabo cualquier actuaciones de inspección, comprobación e investigación".

24. El procedimiento se ha tramitado de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. Nuestro primer pronunciamiento ha de ser en relación con la alegada falta de competencia de esta Junta Arbitral para resolver el presente conflicto.

Pues bien, el artículo 3 del RJACE establece que es competente para:

"a) La resolución de los conflictos que se planteen entre la Administración del Estas 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) La resolución de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

En particular, resolver las controversias que, producidas por consultas referentes a la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el Concierto Económico y cuya resolución compete primariamente a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, no lleguen a ser resueltas por ésta por falta de acuerdo.

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

2. La lectura del escrito de planteamiento del conflicto planteado por ENTIDAD 1 nos obliga a desestimar esta, alegación. Efectivamente, en él se solicita, expresamente, que esta Junta Arbitral se pronuncie sobre los siguientes extremos:

- Los puntos de conexión aplicables a las operaciones realizadas
- La determinación de la administración competente para efectuar las devoluciones solicitadas
- En su caso, la proporción del volumen de operaciones atribuible a cada administración tributaria y
- Cuál de las administraciones es la que ostenta la competencia inspectora.
- A la vista de ello es claro que el presente conflicto encaja plenamente en el ámbito de competencias de la Junta Arbitral. Nosotros no nos pronunciaremos ni sobre la procedencia de la devolución, ni, en su caso, sobre su importe de la devolución, sino sobre los extremos indicados en el escrito de planteamiento, es decir, puntos de conexión, administración con competencia gestora, administración con competencia inspectora.

3. Despejado el camino, es el momento de afrontar sin más dilación la resolución de la cuestión de fondo. En ese sentido, comenzaremos recordando, en primer lugar, que no existe discrepancia, en líneas generales, entre la entidad promotora del conflicto y las administraciones estatal y foral. Tampoco se ha impugnado lo que se refleja en tres diligencias de constancia de hechos

obrantes en el expediente, de fecha 7 de marzo, 22 de mayo y 4 de julio de 2014 extendidas por la Inspección de Hacienda de la DFA, si, en cambio, se ha discrepado, como ya se ha dicho, de su valoración.

- En la Diligencia de Constancia de hechos extendida por la Inspección de tributos de la Diputación Foral de Álava el 22 de mayo de 2014 se hace referencia a la existencia de determinados documentos obrantes en el expediente, concretamente:
- Copia del documento de 14 de noviembre de 2011 del contrato de traspaso de inventario, plusvalías, derechos y deberes, deudas relativas al inventario, así como al equipo específico para envasar", suscrito entre las compañías ENTIDAD 3 (Suiza) con NIF identificativo en España (LNNNNNNNN) y ENTIDAD 1 (Gran Bretaña).
- copia del contrato firmado entre ENTIDAD 3, ENTIDAD 5, con NIF (LNNNNNNNN) e ENTIDAD 4, con NIF (LNNNNNNNN) fechado el 1 de abril de 2007 relativo a "los servicios de logística a efectuar por esta última compañía a ENTIDAD 3 sobre los bienes depositados en las instalaciones de ENTIDAD 4, situadas en Madrid, con carácter previo a su distribución".
- copia del contrato entre ENTIDAD 1 (Gran Bretaña) e ENTIDAD 4 echa 1 de octubre de 2011 en el que ENTIDAD 1 subroga en el recién señalado contrato firmado por ENTIDAD 3 e ENTIDAD 4.
- copia del contrato firmado entre ENTIDAD 3 (Suiza) y ENTIDAD 7, (ENTIDAD 1 en adelante, NIF LNNNNNNNN) fechado el 1 de abril de 2011 relativo a "la prestación de servicios de etiquetado y embalaje que la segunda se comprometía a prestar a la primera en sus propias instalaciones" y carta fechada el 30 de septiembre de 2011 mediante la que se informa a ENTIDAD 2 que, a partir de 1 de octubre de 2011, ENTIDAD 1 se subrogaba en el mencionado contrato en la posición que se mantenía ENTIDAD 3.

- Seguidamente recogeremos algunas cláusulas del Contrato de suministro fechado el 1 de abril de 2011 suscrito entre ENTIDAD 3, (en concepto de comprador) con sede principal en el DOMICILIO 4, MUNICIPIO 2, Suiza, en su nombre y en el de sus filiales y ENTIDAD 7 (en concepto de vendedor) con domicilio en DOMICILIO 5, Vitoria-Gasteiz. El contrato tiene por objeto, la compra-Venta de servicios y materiales de etiquetado y embalaje. En el contrato se establecen los términos y condiciones del contrato sobre 21 extremos. Nos interesan las cláusulas que siguen:
 - En relación con los productos y cantidad se prevén especificaciones del producto, pedidos del comprador, cantidad, órdenes del comprador respecto de las cantidades, defectos en las cantidades del vendedor, cambios en la subcontratación por parte del comprador, mejoras del producto del vendedor.
- En ese sentido, en particular sobre los pedidos del comprador establece que el comprador proporcionará al vendedor un pedido indicando el producto solicitado, el volumen, el precio, la fecha de entrega y cualquier otra instrucción acordada por anticipado por las partes del presente contrato. Que cuando sea de aplicación el comprador podrá alternativamente celebrar un acuerdo de planificación que cubra el volumen estimado durante un periodo de 4 semanas y el comprador enviará un pedido por el volumen total.
- Por otro lado, sobre las opciones del comprador respecto de las cantidades se dispone que las partes entienden que el contrato no constituye una relación exclusiva entre ellas y que el comprador no se compromete a aceptar un volumen específico a excepción de lo acordado por escrito por las partes en un pedido. Que el comprador adquiere al tiempo de la suscripción del contrato productos y servicios similares de terceros y será libre de continuar haciéndolo en cualquier momento durante la vigencia del mismo. Que el

vendedor también reconoce que el comprador puede fabricar y/o empaquetar productos él mismo para la venta a sus compradores o puede comprar productos de las filiales del comprador para su reventa a los compradores del comprador y que dicha fabricación, embalaje o compra no infringe el presente contrato.

- En fin, sobre los cambios en la subcontratación por parte del comprador se prevé que si en cualquier momento durante la vigencia del contrato, el comprador decide que producirá y/o embalará los productos por sí mismo, el comprador reducirá o detendrá. Sus solicitudes de productos al vendedor, el comprador le notificará al vendedor por escrito con al menos 12 meses de antelación a la puesta en marcha de los planes del comprador consistentes en la producción de productos por sí mismo.

➤ En relación con la calidad se establecen reglas sobre el control de calidad, operaciones de vendedor, garantía de calidad del vendedor, acciones/soluciones correctivas de los defectos y garantías del vendedor.

- Y, así, con respecto al control de calidad se establece que el vendedor mantendrá el control de calidad para la producción del producto de conformidad con los principales estándares del sector que aseguren que se cumplen las expectativas del comprador, así como las especificaciones proporcionadas por el comprador al vendedor y/o desarrolladas conjuntamente y aprobadas por ambos. Que el vendedor proporcionará al comprador, puntualmente, certificaciones el producto y datos de los análisis de calidad según se requiera en los pedidos del comprador y/o autorizaciones de pedidos sometidos al presente contrato.
- Por su parte por lo que se refiere a la garantía de calidad del vendedor se prevé que el vendedor garantiza que durante un

periodo de 1 año desde la fecha de envío o según las instrucciones del comprador, el producto será conforme con las especificaciones. Que el vendedor, además, garantiza que el producto estará libre de defectos en el material, fabricación y diseño. Y que el comprador tendrá la oportunidad de inspeccionar el producto antes de aceptarlo.

- En relación con la logística (transporte y entrega) se especifican los términos del envío, regulación del envío, tiempo de elaboración del producto, confirmación del vendedor de la entrega del producto, sanciones del comprador derivadas de los retrasos del vendedor e indicación clave de rendimiento.
- Y así, sobre los términos del envío se establece como FAC , (*Free Carriel*) -que significa que el vendedor entrega la mercadería al transportista propuesto por el comprador, en el lugar acordado) — DOMICILIO 6 por DOMICILIO 7 (Incoterms 2010); sobre el tiempo de elaboración se establece que éste es para el producto del vendedor de 10 días por demanda de conformidad con el acuerdo de planificación y que contiene la especificación acordada anteriormente por ambas partes y sobre las sanciones del comprador derivadas de los retrasos del vendedor se establece que si en cualquier momento durante la vigencia del contrato, los compradores del comprador le imponen penalizaciones como resultado de la incapacidad del vendedor de entregar el producto el comprador tendrá la opción de facturar al vendedor el importe total de la multa impuesta por los compradores del comprador.
- En relación con la propiedad industrial e intelectual se concretan reglas sobre indemnización, patentes y órdenes judiciales.
- Así con respecto a la indemnización se establece que el vendedor defenderá, protegerá a indemnizará al comprador respecto de todas

las reclamaciones, daños, sentencias, gastos y pérdidas (incluyendo honorarios de letrados) derivados o relativos a la infracción o supuesta infracción de los productos entregados en virtud del contrato de patentes, derechos de autor u otro derecho de propiedad industrial o intelectual de un tercero.

- En relación con las propiedades del comprador se establecen, igualmente reglas. En concreto se dispone que a menos que se disponga expresamente lo contrario en el contrato, todos los dibujos, productos moldes, patrones, herramientas, placas de impresión, equipo, materiales y otros artículos usados con relación a la fabricación de productos en virtud del contrato que se proporcionen al vendedor por el comprador o que sean preparados o construidos por el vendedor al amparo del contrato, serán propiedad y seguirán siendo propiedad del comprador, y una vez finalizada la entrega de productos al amparo del contrato o tras la finalización del mismo, se entregarán al comprador en las mismas condiciones en las que el vendedor las recibió inicialmente, sin excepción del desgaste por el uso razonable.

- En relación con el personal del vendedor se establece que éste último reconoce que, a menos que se acuerde otra cosa por escrito, ningún miembro de su personal pasará a ser empleado del comprador, que el vendedor será totalmente responsable del pago de todos los impuestos nacionales y locales y contribuciones, asimismo, que el vendedor será responsable de dar de alta, pagar sus contribuciones y dar de baja a los empleados del vendedor que participen en el cumplimiento del contrato, además, se añade que nada de lo dispuesto en el contrato se interpretará como que una de las partes pasa a ser agente, empleado o socio de la otra, puesto que ambas partes son empresas independientes y ninguna tiene la facultad de vincular a la otra respecto de obligaciones con terceros por ningún medio.

4. Nos referiremos a continuación a la cuestión nuclear del presente conflicto, cual es la posesión o no de un establecimiento permanente en Vitoria-Gasteiz por parte de ENTIDAD 1.

- Comenzaremos señalando que el artículo 84 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre y del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, respectivamente, LIVA y DFIVA) establece lo siguiente:

"Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1°. Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

2°. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

a) Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto.

Dos. A los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.

Se entenderá que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas".

- Con la finalidad de determinar si en el presente supuesto concurre la existencia de establecimiento permanente de la reclamante en el territorio de aplicación del Impuesto, diremos que la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido no establece un concepto de establecimiento permanente, y, al tiempo también ha de indicarse que se trata de un concepto autónomo de Derecho Comunitario que debe aplicarse uniformemente en este ámbito comunitario, de manera que los distintos supuestos especificados por la norma interna deberán ajustarse a los principios y criterios derivados de la norma comunitaria sobre el IVA y asimismo ajustarse a los criterios de interpretación que del concepto de establecimiento permanente realice TJUE.

- Lo que, si establece dicha Directiva, en su artículo 192 bis, es que:

"a un sujeto pasivo que tenga un establecimiento permanente en el territorio de un Estado miembro en que se devengue el impuesto se le considerará como sujeto pasivo no establecido en el territorio de dicho Estado miembro cuando se cumplan las siguientes condiciones: a) que efectúe una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada en el territorio de ese Estado miembro; b) que en la entrega de bienes o la prestación de servicios no intervenga ningún establecimiento que tenga el proveedor de servicios en el territorio de ese Estado miembro".

- Pues bien, a la vista de la jurisprudencia comunitaria se puede señalar que para que un lugar fijo de negocios sea considerado como establecimiento permanente han de concurrir unas condiciones específicas, que pueden resumirse en las siguientes:

a) Presencia física en un Estado Miembro concreto. Se exige indudablemente un cierto conjunto de medios para prestar los servicios en ese otro Estado miembro distinto de aquel donde radica la sede de la actividad empresarial.

b) Permanencia en el tiempo de la sede o lugar fijo de negocios del empresario o profesional. De una parte, al margen de la posibilidad o no de contratar, la afirmación de la existencia de establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto conlleva la necesidad de que la organización de los medios para el desarrollo de las actividades en el mencionado ámbito espacial tenga dicho carácter de permanencia.

c) Realización efectiva de una actividad económica por parte del establecimiento permanente, esto es, la independencia en la realización de la actividad respecto de la sede central, de forma que no sea ésta quien realmente efectúe el servicio derivado de su actividad.

d) Consistencia mínima o conjunto de medios humanos y técnicos suficientes para prestar los servicios de forma independiente y estable o con continuidad, según se desprende de lo establecido en sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de fecha 4 de julio de 1985, asunto Berkholz, C-168/84; de fecha 2 de mayo de 1996, asunto Faaborg-Gelting Linien, C-231/94; de fecha 10 de julio de 1997, asunto ARO Lease, C-190/95; de fecha 20 de febrero de 1997, asunto DFDS, C-260/95; y de fecha 28 de junio de 2007, asunto Planzer Luxemburg, C-73/06.

- De conformidad con esta jurisprudencia citada, pues, para que exista establecimiento permanente es necesario que el mismo se caracterice por una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, con un grado suficiente de permanencia.
- Este mismo criterio ha sido consagrado por el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 del Consejo de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido en su artículo 53.1, conforme al cual:

"1. Para la aplicación del artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE solo se tomará en consideración el establecimiento permanente que tenga el sujeto pasivo cuando se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan realizar la entrega de bienes o la prestación de servicios en la que intervenga."

- En la normativa interna el concepto de establecimiento permanente se define, en el artículo 69. Tres.2° (de la LIVA y del DFIVA) como "cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades económicas", indicándose a continuación, que, en particular, tendrán esta consideración:

"a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

b) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.

- c) Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.
 - d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.
 - e) Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional, para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.
 - f) Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.
 - g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título".
- A la vista de las condiciones específicas que han de concurrir para apreciar la existencia de un establecimiento permanente debe indicarse que cualquiera de los supuestos particulares recogidos en el artículo 69. Tres.2º precepto debe reunir tales condiciones.
 - Por tanto, de conformidad con los preceptos previamente señalados, cabe concluir que ENTIDAD 1 no dispone de un establecimiento permanente en Vitoria por cuanto, al margen de las cuatro máquinas, no dispone de medios materiales o humanos en el TAI. ENTIDAD 2, que es proveedor del servicio de empaquetado y etiquetado, es una entidad no vinculada a ENTIDAD 1. Sobre ENTIDAD 2 recae el riesgo y responsabilidad de cualquier daño, pérdida o deterioro que sufran los bienes propiedad de ENTIDAD 1 y también ENTIDAD 2 es responsable de las indemnizaciones que procedan por infracción de la propiedad industrial e intelectual en los términos indicados en la cláusula sexta del Contrato fechado el 1 de abril de 2011 suscrito entre ENTIDAD 1 y ENTIDAD 2.

- En último lugar, descartado que ENTIDAD 1 tenga un establecimiento permanente en Vitoria no podemos olvidar que se trata de una entidad no residente que opera en el TAI. Y siendo así interesa señalar que el artículo 47 de la LGT (Ley 58/2003, de 17 de diciembre), relativo a la representación de personas o entidades no residentes, establece lo siguiente: "a los efectos de sus relaciones con la Administración tributaria, los obligados tributarios que no residan en España deberán designar un representante con domicilio en territorio español cuando operen en dicho territorio a través de un establecimiento permanente, cuando lo establezca expresamente la normativa tributaria o cuando, por las características de la operación o actividad realizada o por la cuantía de la renta obtenida, así lo requiera la Administración tributaria".
- Por otro lado, el artículo 4 de la Norma Foral General Tributaria (NF 6/2005, de 28 de febrero), dispone que, "salvo que la Norma Foral de cada tributo establezca otra cosa, a los efectos de sus relaciones con la Administración tributaria, los obligados tributarios que no residan en territorio español, deberán designar un representante con domicilio en el Territorio Histórico de Álava, cuando operen en dicho territorio a través de establecimiento permanente, cuando lo establezca expresamente la normativa tributaria o cuando por las características de la operación o actividad realizada o por la cuantía de la renta obtenida, así lo requiera la Administración tributaria".
- Por su parte, el primer párrafo de la letra d) del artículo 48.2 de la LGT establece que "para las personas o entidades no residentes en España, el domicilio fiscal se determinará según lo establecido en la normativa reguladora de cada tributo". Habida cuenta que la LIVA no se establece nada al respecto habrá que acudir al párrafo segundo que dispone: "En defecto de regulación, el domicilio será el del representante al que se refiere el artículo 47 de esta ley. No obstante, cuando la persona o entidad no residente en España opere mediante establecimiento permanente, el domicilio será el que resulte de aplicar a dicho

establecimiento permanente las reglas establecidas en los párrafos a) y b) de este apartado."

- Por otro lado, la letra c) del artículo 48.2 c) de la NFGT establece que "para las personas o entidades no residentes en territorio español, el domicilio fiscal se determinará según lo establecido en la normativa reguladora de cada tributo. En defecto de regulación, el domicilio será el del representante al que se refiere el artículo 47 de esta Norma Foral".
- En definitiva, dado que la entidad no residente ENTIDAD 1 opera en el TAI sin establecimiento permanente, - y es, por tanto, sujeto pasivo del IVA según se desprende del artículo 84 tanto del LIVA como del DFIVA-, su domicilio fiscal será el de su representante, domicilio fiscal que, como se dicho en los antecedentes de esta resolución, está situado en territorio común, concretamente, en Madrid.
- Por último, el artículo 43 del Concierto Económico en su apartado cuatro establece, que se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco:
 - a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en el País Vasco.
 - b) Las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección.

En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

c) Los establecimientos permanentes cuando su gestión administrativa o la dirección de sus negocios se efectúe en el País Vasco. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con este criterio, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

d) Las sociedades civiles y los entes sin personalidad jurídica, cuando su gestión y dirección se efectúe en el País Vasco. Si con este criterio fuese imposible determinar su domicilio fiscal, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado".

- Por su parte, el mismo artículo en su apartado cinco dispone:

"Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, así como los establecimientos permanentes de entidades no residentes, vendrán obligados a comunicar a ambas Administraciones los cambios de domicilio fiscal que originen modificaciones en la competencia para exigir este Impuesto. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la comunicación se entenderá producida por la presentación de la declaración del Impuesto".

- Por tanto, teniendo en cuenta lo dispuesto en este artículo ENTIDAD 1 no tiene su domicilio fiscal en el País Vasco, puesto que no dispone en él de un establecimiento permanente y, en ese caso, su domicilio será el de su representante; que está domiciliado en territorio común.

- Aclarado ese extremo importa ahora recoger cuales son los artículos del Concierto Económico que pueden invocarse para la solución del conflicto.

- En ese sentido, el artículo 27. Uno, Segunda, del Concierto Económico, referido a la exacción del Impuesto dispone que "cuando un sujeto

pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en el artículo siguiente".

- Lo siguiente que tenemos que analizar son los puntos de conexión contenidos en el artículo 28 del Concierto Económico. En ese sentido, en contra de lo que sostiene la AEAT no es aplicable la letra B del apartado Uno del citado artículo 28 que dispone que "las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco cuando se efectúen desde dicho territorio" (1º), y que de esta regla general se excepcionan "las prestaciones directamente relacionadas con los bienes inmuebles" y "las operaciones de seguro y capitalización" (2º). Las prestaciones de servicios de empaquetado y etiquetado no tienen cabida en ninguna de esas dos excepciones, y, por tanto, asegura la AEAT las operaciones deben entenderse realizadas en territorio vasco.

- La realidad es que las reglas que nos interesan no son esas, es decir, las que tengan que ver con las operaciones de etiquetado y empaquetado, puesto que tales operaciones son realizadas por ENTIDAD 2, sino los que tengan que ver con las operaciones realizadas en el País Vasco por ENTIDAD 1, reglas que, desde nuestro punto de vista, son las relativas a las entregas de bienes, en línea con lo que en sus alegaciones sostiene la entidad que ha promovido el presente conflicto.

- Es por ello por lo que debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 28. Uno. A. 1º, cuyo tenor es el siguiente:

"Uno. A los efectos de este Concierto Económico, se entenderán realizadas en los Territorios Históricos del País Vasco las operaciones sujetas al Impuesto de acuerdo con las siguientes reglas:

A) Entregas de bienes:

1. ° Las entregas de bienes muebles corporales, cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte. Esta regla tendrá las siguientes excepciones:

a) Si se trata de bienes transformados por quien realiza la entrega, se entenderá efectuada ésta en el territorio vasco si se realizó en dicho territorio el último proceso de transformación de los bienes entregados.

b) Si se trata de entregas con instalación de elementos industriales fuera del País Vasco, se entenderán realizadas en territorio vasco si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación.

Correlativamente, no se entenderán realizadas en territorio vasco las entregas de elementos industriales con instalación en dicho territorio si los trabajos de preparación y fabricación de dichos elementos se efectúan en territorio común, y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación.

c) Si se trata de bienes que deben ser objeto de expedición o transporte iniciado en otro Estado miembro, y se cumplen los requisitos previstos en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido para la aplicación del régimen de ventas a

distancia, la entrega se entenderá realizada en el País Vasco cuando finalice en dicho territorio el referido transporte".

- Ninguna de las tres excepciones indicadas resulta aplicable, por tanto, se entenderán realizadas las entregas de bienes llevadas a cabo por ENTIDAD 1 desde la sede de ENTIDAD 2, es decir, desde Álava, puesto que al tiempo de iniciarse el transporte los bienes estaban en territorio foral. Ni siquiera, a efectos dialecticos, puede llegarse a otra solución en el caso de que se considerara que en la presente ocasión el empaquetado o etiquetado encaja en el concepto de transformación. La solución sería que la operación también se entendería realizada en territorio foral, puesto que el último proceso de transformación se habría llevado a cabo por ENTIDAD 2 en Vitoria-Gasteiz. La STS de 2 de abril de 2008, recurso 7350/2002, tras recordar que se considera "transformación cualquier alteración de los bienes que determine la modificación de los fines específicos para los cuales sean utilizables", distingue entre la alteración, que puede ser de cualquier clase siempre que el bien conserve su identidad básica, y la modificación de los fines específicos para los que sea utilizable, y es esta segunda parte de su descripción la relevante, siendo, por tanto, fútil cualquier cambio o alteración que no suponga modificación de su dedicación específica".
- La DFA apela a la jurisprudencia del Tribunal Supremo acerca de los criterios relevantes para localizar las operaciones de una entidad (residente o establecida) a efectos del Concierto Económico, jurisprudencia, que, asegura, ha considerado como elemento fundamental para territorializar dichas operaciones la localización de sus centros de decisión en España, en detrimento de la logística de las operaciones sobre el territorio (puntos de inicio del transporte o lugares de puesta a disposición").
- En ese sentido, es cierto que la STS 13 de abril de 2011, recurso 540/09, ha señalado que, tratándose de entregas de bienes muebles, el artículo

28-Uno A.1º de la Ley del Concierto de 2002, fija una regla general en virtud de la cual se entienden realizadas las entregas en un territorio cuando la puesta a disposición del adquirente se realice en dicho territorio. Por tanto, sólo cuando la entrega se realice desde el territorio vasco es cuando es posible entender que se realizan en territorio foral, especificando, a continuación, que si los bienes han de ser objeto de transporte para la puesta a disposición del adquirente, la entrega se entenderá realizada en el lugar en que los bienes se encuentren al tiempo de iniciarse la expedición o transporte, lo que resulta válido tanto para las entregas destinadas al interior del territorio como a otros Estados miembros y a países terceros. Pero dicho eso ha indicado después que dicho precepto no se refiere al lugar donde los bienes se hallen en el momento de la entrega, sino al lugar desde el que se realiza su puesta a disposición. En el caso, concreto, el TS consideró que la MUNICIPIO 3, tenía como única finalidad el almacenamiento de un stock de vehículos y las operaciones allí realizadas en ningún caso suponían una transformación de los mismos". Todo ello, como bien se sabe, llevó al Tribunal Supremo a sostener que "habiéndose acreditado en las actuaciones que ENTIDAD 8, carecía de instalaciones en el País Vasco y que toda la actividad se desarrollaba desde sus centros de trabajo sites en la Comunidad Autónoma de Madrid, no cabe hablar de entregas (de vehículos) realizadas desde el País Vasco". Concluyendo que la regla básica para las entregas de bienes muebles corporales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, según la cual se entenderán realizadas en territorio del País Vasco "cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente", sólo puede jugar para entregas de bienes sujetas al Impuesto cuando se realice desde el territorio vasco la puesta a disposición del adquirente, pues "otra interpretación supondría dar toda la relevancia al lugar donde se sitúan las campas que puede ser distinto del territorio en el que opere el sujeto pasivo. En definitiva, no procede efectuar una interpretación literal como la que propugna la Junta Arbitral, sino una interpretación lógica y sistemática como la que interesa la Administración recurrente del punto de conexión. En caso contrario,

nos encontraríamos que, por la sola circunstancia de que unas mercancías hayan transitado, por el País Vasco durante breves días, la tributación por razón del Valor Añadido inherente a la comercialización y entrega de esas mercancías, se podría atribuir íntegramente al País Vasco; sin que la fabricación de dichas mercancías se haya producido en País Vasco, sin que tampoco se haya producido transformación de las mismas en el País Vasco, y sin que la labor de comercialización de esas mercancías haya tenido lugar en dicho territorio.

- Esta sentencia, probablemente, nos llevaría a decantarnos en favor de la tesis de la DFA. Sucede, no obstante, que el TS ha matizado su posición en sentencias posteriores. En ese sentido, aunque referidas al Convenio Económico, nos interesan varias Sentencias del Tribunal Supremo, puesto que los preceptos interpretados son del mismo tenor.
- Y así, la STS de 26 de mayo de 2015, recurso 328/2014, declara que las reglas de localización de determinadas prestaciones para su tributación, en lo que interesa al asunto que estaba resolviendo, establecidas en el Convenio resultan similares en la imposición directa del Impuesto sobre Sociedades e indirecta del IVA, a pesar de su distinta naturaleza, sus distintas características y sus finalidades inmediatas de uno y otro impuesto, ponen al descubierto un presupuesto común cual es "intentar el equilibrio en la atribución territorial de los impuestos cuando concurren, como es el caso, distintos ámbitos territoriales presupuestarios, lo que pone de manifiesto que estas reglas de localización impuestas, en los diversos gravámenes están dirigidas a hacer posible el citado equilibrio dado los regímenes concurrentes que inciden en el reparto entre los distintos territorios de los fondos tributarios que hayan de recaudarse".
- Más tarde, la STS de 9 de febrero de 2016, recurso 13/2015, (asunto DISA), hace hincapié en la realización de acciones susceptibles de incrementar el valor de los bienes entregados, señalando que mientras

en la STS 13 de abril de 2011, asunto ENTIDAD 8, la estancia de los vehículos en Álava, era meramente accidental y esporádica y no se realizaban acciones que incrementaran el valor de los bienes entregados; en el asunto que está enjuiciando, por el contrario, el depósito de gas en Navarra, aunque no es propiedad de la actora, es fijo y estable y permite la realización de acciones susceptibles de incrementar el valor de los bienes entregados. Esto último coadyuva a la conclusión de que la entrega controvertida se realiza en Navarra puesto que es el lugar desde donde se distribuye el gas originador del IVA cuestionado.

- Recientemente, por último, la STS de 13 de diciembre de 2016, recurso 37/2016 (asunto ENTIDAD 9.) fundamento jurídico quinto declara que "la regulación de los criterios de localización para la exacción de los distintos impuestos en el Convenio pretende regular el reparto de los recursos procedentes del sistema impositivo entre las administraciones implicadas, lo que comporta ciertas especialidades y particularidades respecto de lo que significa en la regulación general, y más en concreto en el IVA, los puntos de conexión del hecho imponible con un territorio, lo que en modo alguno va en detrimento que la base conceptual que deba utilizarse coincida con el significado que a los distintos conceptos se le otorga en la regulación del IVA como impuesto europeo armonizado", recordando, que al efecto en la citada Sentencia de 9 de febrero de 2016, había señalado que "el Convenio remite a la LIVA para definir las operaciones que conforman el «volumen de operaciones», que estará integrado por las entregas de bienes y prestaciones de servicios definidas como tales en la citada ley, pero no remite a la LIVA para determinar los puntos de conexión, sino que establece sus propias reglas. Y esto es así debido a la diferencia fundamental existente en la tributación del IVA y en el reparto de dicha tributación entre administraciones derivadas del Convenio Económico. En el caso de la tributación de IVA este es gravado en el consumidor final, por lo tanto, la dirección general de este impuesto es ir al destino de las entregas de los

bienes. Por el contrario, el reparto de la tributación que se deriva del Convenio Económico es ir al origen de los bienes, es decir, al lugar donde se haya generado el valor añadido, para de este modo realizar un cálculo lo más exacto posible de la capacidad generadora de riqueza o de valor añadido que tiene cada territorio. Es en base a dicha capacidad por lo que se fija el reparto de recursos tributarios entre las dos administraciones implicadas, procediéndose posteriormente a efectuar los ajustes al consumo pertinentes. Por este motivo, al establecer un sistema de valor en origen, los artículos del Convenio utilizan el término DESDE y no EN, ya que tratan de determinar el lugar (punto de conexión) desde el cual se genera el valor a gravar y no dónde se consumen los bienes. De este modo, el artículo 33.6 del Convenio Económico fija una serie de criterios que, a pesar de ser semejantes, en ocasiones, con la LIVA no son iguales a los criterios fijados en esta ley ni en otras normas internacionales, como podría ser el Código Aduanero». En lo que ahora interesa, resulta conveniente decir que, aunque el IVA tiene por objeto gravar la capacidad económica que se pone de manifiesto a través del consumo de bienes y servicios, estableciéndose los puntos de conexión para sujetar tal consumo a un determinado territorio; sin embargo, los puntos de conexión fijados en el Convenio persigue distribuir la competencia recaudatoria entre las administraciones implicadas a los efectos de conseguir la finalidad perseguida de distribución de los recursos tributarios procedente del IVA, en el caso que nos ocupa".

- En definitiva, trasladando toda esa doctrina jurisprudencia, tanto si realizamos una interpretación literal del artículo 28. Uno. A. 1º, del Concierto Económico, como si aplicamos la doctrina más reciente del Tribunal Supremo llegaremos a la conclusión de que el lugar de entregas de los bienes es Vitoria-Gasteiz.

- Por otro lado, en cuanto a la gestión e inspección resulta aplicable el artículo 29 del Concierto Económico, del cual nos interesan los apartados uno, cuatro, cinco y seis, que, respectivamente, establecen:

"Uno. El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan derecho a la deducción que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural.

Cuatro. Los sujetos pasivos presentarán las declaraciones-liquidaciones del Impuesto ante las Administraciones competentes para su exacción, en las que constarán, en todo caso, la proporción aplicable y las cuotas que resulten ante cada una de las Administraciones.

Cinco. Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una le corresponda.

Seis. La inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

b) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en territorio común y vasco se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

Primera. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio común: la comprobación e investigación será realizada por los órganos de

la Administración del Estado, que regularizarán la situación tributaria del sujeto pasivo frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las distintas Administraciones.

Tercera. Lo establecido en las reglas anteriores se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden a las Diputaciones Forales en el ámbito de sus respectivos territorios en materia de comprobación e investigación, sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes.

Cuarta. Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que con posterioridad a dichas comprobaciones se acuerden con carácter definitivo entre las Administraciones competentes.

En conclusión, recapitulando, lo que solicita ENTIDAD 1 es que nos pronunciemos:

- Los puntos de conexión aplicables a las operaciones realizadas
- La determinación de la administración competente para efectuar las devoluciones solicitadas
- En su caso, la proporción del volumen de operaciones atribuible a cada administración tributaria y

- Cuál de las administraciones es la que ostenta la competencia inspectora.
- Y nuestra respuesta en virtud de lo que se ha venido diciendo es la siguiente:
 - Se entenderán realizadas en territorio foral las entregas de las pilas (ya empaquetadas y etiquetadas) realizadas desde Vitoria-Gasteiz y en realizadas territorio común las realizadas desde MUNICIPIO 4 (Madrid).

Ambas administraciones, la foral y la estatal son competentes para efectuar la devolución en la proporción que resulte de la aplicación de lo que se acaba de decir, con respecto a la exacción. La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en territorio común y vasco, como es el caso, corresponderá a los órganos del Estado, dado que el domicilio fiscal de ENTIDAD 1 está en territorio común, puesto que es una entidad que opera en el TAI sin establecimiento permanente, y, por tanto, el domicilio fiscal será el de su representante.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.-Declarar que se entenderán realizadas en territorio foral las entregas de las pilas (ya empaquetadas y etiquetadas) realizadas desde Vitoria-Gasteiz y en territorio común las realizadas desde MUNICIPIO 4 (Madrid), que ambas administraciones, la foral y la estatal son competentes para efectuar la devolución en la proporción que resulte de la aplicación de dicha regla de exacción del IVA, y que la inspección, corresponderá a los órganos del Estado.

2º.-La terminación y el archivo de las actuaciones.

3°.-Notificar el presente acuerdo a ENTIDAD 1 a la Diputación Foral de Álava y la Agencia Estatal de Administración Tributaria, al Tribunal Económico Administrativo Central y al Organismo Jurídico Administrativo de Álava.