

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

**Conflicto:** 16/2013 y acumulado 37/2017

**Administraciones afectadas:**

Diputación Foral de Bizkaia

Agencia Estatal de Administración Tributaria

**Objeto:** Proporción volumen de operaciones  
IVA 2006 a 2015 e IS 2013

**“Resolución: R 8/2023**

**Expediente: 16/2013 y acumulado 37/2017**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 17 de febrero de 2023.

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por Dña. Violeta Ruiz Almendral, Presidenta, y Dña. Sofía Arana Landín y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

## **ACUERDO**

Sobre el conflicto 16/2013 planteado por la Diputación Foral de Bizkaia (en lo sucesivo, DFB) frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo, AEAT) y el conflicto 37/2017 interpuesto por la AEAT frente a la DFB, cuyo objeto es determinar la proporción de volumen de operaciones de la obligada tributaria ENTIDAD 1, con CIF: LETRANNNNNNNN 1, en relación con el IVA de los años 2006-2015 e Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2013, que se tramitan ante esta Junta Arbitral con los números de expediente 16/2013 y 37/2017.

## **I. ANTECEDENTES**

1.- ENTIDAD 1 es una sociedad con domicilio fiscal en Bizkaia, que se dedica a la fabricación de bolas de acero (esencialmente para molienda de minerales), para lo cual adquiere barras de acero laminado en caliente [de origen China, Alemania, España (MUNICIPIO 1 en Gipuzkoa y ENTIDAD 2)],

que transforma en bolas mediante forja en su fábrica de Bizkaia. La mayoría de sus clientes están en África y, en menor medida, en Argentina y Noruega.

Sin embargo, también comercializa bolas de un tamaño menor que se producen en su integridad por otra sociedad del grupo, ENTIDAD 3, en su fábrica de Sevilla, al amparo de un contrato de maquila (inicialmente suscrito el 1 de enero de 2003 y renovado por uno nuevo el 11 de noviembre de 2013). La razón por la que esta producción se subcontrata a ENTIDAD 3, es el ahorro de costes, principalmente de transporte, ya que tanto los proveedores (ENTIDAD 2) como los clientes (2 empresas españolas y otras 2 portuguesas) están más próximos a las instalaciones de la productora. En este caso, el producto se transporta desde la fábrica de Sevilla hasta las instalaciones del comprador o, en su caso, hasta el lugar de salida del territorio de aplicación del impuesto (en lo sucesivo, TAI) con destino a otro país. De forma residual, una parte del producto se remite a las instalaciones de ENTIDAD 1 en Bizkaia para su agrupación y embalaje previo a su envío casi inmediato al cliente. En todo caso, la propiedad del producto es de ENTIDAD 1, que es quien emite la factura de venta, realizando por tanto ENTIDAD 3, la venta y entrega por cuenta de aquélla.

**2.-** El 28 de mayo de 2010 la DFB incoó actas únicas de conformidad a ENTIDAD 1 en relación con el IVA 2006-2009, modificando la proporción de volumen de operaciones imputable al Estado, al considerar que se localiza en territorio común la venta de la parte de la producción que es íntegramente producida en Sevilla por ENTIDAD 3, en virtud de un contrato de maquila.

Con motivo del intercambio en el año 2012 de las actas únicas incoadas por cada Administración en el año 2010, la AEAT solicitó el 5 de junio de 2012 la entrega de las citadas actas, que se remitieron al día siguiente.

El día 1 de agosto de 2012 la AEAT solicitó a la DFB las aclaraciones que justificaran la localización de las operaciones en territorio común, en particular mediante aportación del contrato de maquila, que fue remitido el 16 de noviembre de 2012.

El 28 de enero de 2013 la AEAT comunicó a la DFB la exclusión de las actas referidas de la liquidación de actas únicas del año 2010, explicándose en la notificación de 10 de abril de 2013 que la exclusión deriva de la disconformidad con el criterio de localización de operaciones determinante de la proporción de volumen de operaciones imputada al Estado.

El 4 de junio de 2013 la DFB emitió un informe ratificándose en su criterio, que determinó que el día 7 del mismo mes se requiriese de inhibición al Estado, quien por escrito del día 11 de julio de 2013 se ratificó en su competencia.

El 19 de julio de 2013 la DFB planteó el conflicto 16/2013.

**3.-** El 22 de enero de 2015 la AEAT solicitó de la DFB la comprobación del volumen de operaciones de ENTIDAD 1 en relación con el IVA e Impuesto sobre Sociedades del 2009 al 2014.

El 11 de noviembre de 2015 la DFB inició un procedimiento inspector en relación con el IVA 2011-2015 e Impuesto sobre Sociedades 2013. El año 2010 no fue objeto de comprobación por prescripción.

El 21 de abril de 2016 se incoaron las correspondientes actas únicas de conformidad, que fueron remitidas al Estado el 16 de junio de 2017.

El 14 de agosto de 2017 la AEAT requirió de inhibición a la DFB, que el 12 de septiembre de 2017 se ratificó en su competencia.

El 9 de septiembre de 2017 la AEAT planteó conflicto 37/2017.

**4.-** Los conflictos han sido acumulados por acuerdo de fecha 26 de noviembre de 2021 de la Junta Arbitral, y se ha tramitado por el procedimiento ordinario.

## **II. FUNDAMENTOS DE DERECHO**

## 1.- Competencia de la Junta Arbitral

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

- a) *Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.*

## 2.- Acumulación de procedimientos

El art. 57 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, aplicable en virtud del art. 8 del Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 1760/2007, señala que:

*El órgano administrativo que inicie o tramite un procedimiento, cualquiera que haya sido la forma de su iniciación, podrá disponer, de oficio o a instancia de parte, su acumulación a otros con los que guarde identidad sustancial o íntima conexión, siempre que sea el mismo órgano quien deba tramitar y resolver el procedimiento.*

*Contra el acuerdo de acumulación no procederá recurso alguno.*

La Junta Arbitral estima que en estos conflictos subyace una misma controversia sobre la localización de las operaciones correspondientes a la

venta de bolas forjadas mediante un contrato de maquila en territorio común, por lo que ha acordado la acumulación de los mismos.

### 3.- Localización de operaciones

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

#### *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.*

En idéntico sentido, el art. 16 del Concierto Económico señala que se localizan en el País Vasco:

#### *A) Entregas de bienes:*

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

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

El inciso de la letra a) de los arts. 28.Uno.A).1º y 16.A).1º no resulta aplicable porque, como coinciden ambas Administraciones, en el caso de la producción por ENTIDAD 3, se realiza en Sevilla la totalidad del proceso productivo, sin que haya un posterior proceso de transformación.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Por su parte, la Resolución 7/2023 de la Junta Arbitral, que confirma la previa Resolución 2/2018 señala que *En base a ello, la Resolución acordó localizar en Araba las ventas realizadas por ENTIDAD 4 de productos fabricados por ENTIDAD 5 por entender que tiene a su disposición en Araba, aunque quizás*

*no a título de propietario, de instalaciones del grupo económico y cuenta con personal a su disposición para realizar la labor de comercialización, resultando además esencial la localización de las mercaderías en atención al coste del transporte.*

Considerando todo ello y obviando la tributación de ENTIDAD 3, (que realiza una prestación de servicios que se localiza en Sevilla), resulta que ENTIDAD 1 dispone en Sevilla, aunque no a título de propietario, de manera estable, de unas instalaciones donde recibe las materias primas y donde produce, a través de un tercero y mediante un contrato de maquila, bolas de acero para clientes cercanos (considerando los clientes destinatarios de las bolas fabricadas en Bizkaia), a los que se remiten por su cuenta, disponiendo a tal efecto de personal (aunque no en plantilla de la empresa) que almacena y expide las mercancías. Sin duda, la mayor parte del valor añadido al producto se genera en Sevilla, que es el lugar de puesta a disposición del producto para sus clientes, siendo relevante que el motivo por el que se produce en Sevilla es el ahorro de costes de transporte.

En su virtud, la Junta Arbitral

### **ACUERDA**

1º.- Declarar que se localiza en territorio común las ventas de bolas de acero fabricadas por ENTIDAD 3, en su factoría de Sevilla.

2º.- Notificar el presente Acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Bizkaia y a ENTIDAD 1.”