

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
28/2010	R11/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Volumen de operaciones. Competencias de la Junta Arbitral.

Resolución R 11/2013

Expediente 28/2010

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 28 de junio de 2013

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

## **ACUERDO**

sobre el conflicto planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria frente a la Diputación Foral de Bizkaia sobre la aplicación de los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico a determinadas operaciones realizadas por la entidad ENTIDAD 1 (NIF: (LETRA)NNNNNNNN) a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2009, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 28/2010.

### **I. ANTECEDENTES**

1. El presente conflicto fue planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) mediante un escrito de su Director General de fecha 7 de octubre de 2010, registrado de entrada en esta Junta Arbitral el siguiente día 13. En dicho escrito se exponen los antecedentes de hecho que se resumen a continuación:

- La sociedad ENTIDAD 1 (en adelante ENTIDAD 1) declaró en el ejercicio 2008 los porcentajes de volumen de operaciones en los distintos territorios que se indican en el siguiente cuadro:

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
28/2010	R11/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Volumen de operaciones. Competencias de la Junta Arbitral.

<b>TERRITORIO</b>	<b>PORCENTAJE</b>
Estado	PORCENTAJE 1
Bizkaia	PORCENTAJE 2
Gipuzkoa	PORCENTAJE 3
Araba/Álava	PORCENTAJE 4
Navarra	PORCENTAJE 5

- El 1 de febrero de 2010 ENTIDAD 1 presentó ante la AEAT autoliquidación modelo 303 del IVA correspondiente al periodo 12 del ejercicio 2009, con un resultado a devolver de IMPORTE 1 euros.

- El 17 de junio de 2010 la AEAT emitió comunicación de inicio de un procedimiento de comprobación limitada dirigido a la comprobación de la procedencia de la cuantía declarada como "resultado de la regularización anual" en la anterior declaración. En ella se requería a ENTIDAD 1 para que aportase "justificación de la reducción del porcentaje de tributación imputable al Estado, con detalle del cálculo del volumen de operaciones indicando los distintos criterios utilizados y enumeración y explicación de los puntos de conexión utilizados en los cálculos".

- ENTIDAD 1 contestó a dicho requerimiento con un escrito de fecha 2 de julio de 2010, recibido en la AEAT siguiente día 5, en el que indicaba los criterios seguidos en la aplicación de los puntos de conexión correspondientes a las operaciones realizadas por dicha sociedad.

- El 13 de agosto de 2010 la AEAT notificó a la Diputación Foral de Bizkaia requerimiento de inhibición para que en el ejercicio de su competencia modificara la interpretación de los puntos de conexión realizada por ENTIDAD 1 y las proporciones de tributación

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
28/2010	R11/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Volumen de operaciones. Competencias de la Junta Arbitral.

correspondientes a cada Administración en el IVA de esta entidad, ejercicio 2009. En efecto, en el Fundamento de Derecho Segundo del escrito de requerimiento la AEAT manifiesta que "tratándose ENTIDAD 1 de una sociedad con domicilio fiscal en Bizkaia que, de acuerdo con los porcentajes de tributación declarados en el ejercicio 2008, no realizó en dicho ejercicio en Territorio Común más del 75% de sus operaciones, la competencia inspectora para la comprobación del volumen de operaciones realizado en cada territorio en el ejercicio 2009 corresponde a la DFB".

- El 13 de septiembre de 2010 se recibió en la AEAT escrito de la Diputación Foral de Bizkaia rechazando el mencionado requerimiento.

2. La Junta Arbitral admitió a trámite el conflicto en su sesión del día 29 de octubre de 2012 y emplazó a la Diputación Foral de Bizkaia para la formulación de alegaciones, trámite que esta evacuó por medio de un escrito del Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica del Departamento de Economía y Finanzas de fecha 10 de enero de 2013.

3. Tras la puesta de manifiesto del expediente formularon alegaciones la AEAT mediante un escrito de fecha 26 de febrero de 2013, y la Diputación Foral de Bizkaia y ENTIDAD 1, mediante sendos escritos ambos de fecha 14 de marzo de 2013.

## II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. En el Fundamento de Derecho Primero de su escrito de planteamiento del conflicto, la AEAT describe el objeto de éste en los siguientes términos: "El presente conflicto se plantea respecto de la interpretación de los puntos de conexión previstos en el Concierto tanto para el alquiler de contadores como

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
28/2010	R11/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Volumen de operaciones. Competencias de la Junta Arbitral.

para las entregas de bienes muebles objeto de transporte en el caso concreto de suministro de energía eléctrica, en particular, las ventas de energía eléctrica a clientes sujetos a tarifa integral, que realiza la entidad ENTIDAD 1 en su declaración del IVA del ejercicio 2009".

2. En su escrito de 2 de julio de 2010, de contestación al requerimiento hecho por la AEAT en su comunicación de inicio de actuaciones de comprobación limitada, ENTIDAD 1 explicó que había aplicado a sus operaciones los puntos de conexión del Concierto Económico de acuerdo con los siguientes criterios:

- Alquiler de contadores: Localización de las operaciones (regla de prestación de servicios, artículo 28.Uno.B.1º del Concierto Económico): Lugar de ubicación física de los equipos de medida alquilados. Sin duda el precepto que ENTIDAD 1 quiso citar es el artículo 28.Uno.B.1.

- Actividad de distribución: Localización de las operaciones (regla de servicios de transporte, artículo 28.Uno.C.2º del Concierto Económico): Lugar del domicilio del sujeto pasivo.

Es de señalar que el volumen de operaciones asignado por ENTIDAD 1 a esta actividad se compone de la suma de las siguientes partidas:

- La facturación por tarifa de acceso y servicios complementarios más
- El PORCENTAJE 6 de la facturación por tarifa integral.

En virtud de estos cálculos el PORCENTAJE 7 del volumen de operaciones correspondiente a esta actividad se atribuyó por la entidad a la Hacienda Foral de Bizkaia.

Expediente	Resolución		Administraciones afectadas		Concepto
28/2010	R11/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Volumen de operaciones. Competencias de la Junta Arbitral.

- Venta de energía: Localización de las operaciones (regla de bienes corporales transformados por quien realiza la entrega, artículo 28.Uno.A.1º.a del Concierto Económico): Lugar en que se realiza el último proceso de transformación de la energía, que coincide con la ubicación de los puntos de suministro de energía al cliente. La entidad ha querido sin duda citar el artículo 28.Uno.A.1.a del Concierto.

- Resto de ingresos: Localización de las operaciones (regla de prestaciones de servicios, artículo 28.Uno.B.1º.a del Concierto Económico): Lugar de prestación de servicios por los empleados de ENTIDAD 1. Sin duda el precepto que la entidad quiso citar es el artículo 28.Uno.B.1.

3. Las discrepancias de la AEAT con los criterios de aplicación de los puntos de conexión del Concierto Económico empleados por ENTIDAD 1, expuestas en el escrito de planteamiento del conflicto, son las siguientes:

- Alquiler de contadores: En opinión de la AEAT se trata de un servicio directa e inmediatamente relacionado con un bien inmueble, el contador, por lo que el punto de conexión aplicable sería el previsto en el artículo 28.Uno.B.2 del Concierto Económico y la prestación se entenderá realizada donde se encuentre el contador objeto de arrendamiento.

- Actividad de distribución y venta de energía: La AEAT rechaza, en primer lugar, el fraccionamiento de la facturación por tarifa integral aplicada por ENTIDAD 1. En segundo lugar, sostiene que el punto de conexión aplicable a la venta de energía es el establecido en el artículo 28.Uno.A. 1º [rectius: artículo 28.Uno.A. 1] del Concierto Económico para las entregas de bienes muebles objeto de transporte para su puesta a disposición, es decir, el lugar en que se encuentre los bienes al tiempo de

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
28/2010	R11/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Volumen de operaciones. Competencias de la Junta Arbitral.

iniciarse la expedición o el transporte, y no la regla especial del apartado Uno.A.1.a de dicho artículo, aplicada por la entidad, es decir, el territorio en el que se realiza el último proceso de transformación. Según la AEAT, la energía objeto de suministro se encuentra al tiempo de iniciarse su distribución en el transformador de alta a baja tensión.

4. Antes de entrar a examinar las cuestiones objeto del presente conflicto, es necesario recordar que no es función de esta Junta Arbitral resolver cuestiones de naturaleza teórica o abstracta, sino únicamente aquellas que sean relevantes para el reparto de las competencias financieras entre las distintas Administraciones que lleva a cabo el Concierto Económico. Así lo hemos afirmado en varias ocasiones, últimamente en nuestra resolución R 10/2013, de esta misma fecha, dictada en el expediente 27/2010, en la que reiteramos lo dicho en la anterior resolución R 1/2013, de 25 de enero de 2013, adoptada en el expediente 12/2010. Afirmamos allí que "de las normas que regulan las funciones de la Junta Arbitral se deduce que no entra dentro de sus atribuciones resolver cuestiones abstractas de interpretación del Concierto Económico sin relación con conflictos concretos. Así se infiere del artículo 66 del Concierto Económico, que habla de 'resolver conflictos' o 'conocer de conflictos' y se refiere en general al 'conflicto de competencias'. A la misma conclusión se llega a la vista de los artículos 3 y 10 a 12 RJACE todos los cuales se refieren a conflictos de competencias. Este es el supuesto contemplado por el artículo 13 RJACE cuando exige la formulación de un requerimiento de inhibición como requisito para el planteamiento del conflicto".

A la misma conclusión se llega a la vista del artículo 10 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, citado por la AEAT en el Fundamento de Derecho Tercero de su escrito de planteamiento en apoyo de su legitimación. En efecto, el citado artículo del RJACE permite a una Administración promover

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
28/2010	R11/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Volumen de operaciones. Competencias de la Junta Arbitral.

conflicto, de acuerdo con su letra c), en los supuestos de tributación conjunta por el IVA "cuando considere que la proporción correspondiente a cada Administración no es la correcta", y con arreglo a su letra e) "cuando estime que, por aplicación de los puntos de conexión, le corresponda la exacción de un determinado tributo declarado y, en su caso, ingresado por el contribuyente en alguna de las Diputaciones Forales, o respecto del cual éstas se hayan dirigido a aquél para su declaración o ingreso". Por tanto, de estos preceptos reglamentarios se deduce que, a fin de poder ser tomada en consideración por la Junta Arbitral, la cuestión controvertida tiene que tener consecuencias en cuanto a la proporción de tributación en cada territorio y la interpretación de un punto de conexión ha de ser relevante para la exacción de un tributo.

5. La aplicación del anterior criterio delimitador de la competencia de esta Junta Arbitral a las cuestiones planteadas por la AEAT nos lleva a excluir del presente conflicto la relativa al punto de conexión aplicable al alquiler de contadores, que no cabe sino calificar de fútil, pues prescindiendo de lo discutible de la afirmación de que dicho servicio esté directamente relacionado con un bien inmueble, la aplicación del punto de conexión correspondiente a esta clase de servicios no produce una consecuencia distinta de la derivada de la aplicación del punto de conexión genérico de los servicios si se entiende que el de alquiler de contadores se presta allí donde el contador está situado, es decir, en el lugar de situación del inmueble. Quizá la tesis de la AEAT se propone salir al paso de un entendimiento del punto de conexión general de los servicios que localizase el de alquiler de contadores en el domicilio de la entidad prestadora, pero esta no es la interpretación mantenida por ENTIDAD 1, que atribuye al Estado el PORCENTAJE 8 de la facturación por este servicio en 2009; tampoco es la de la Hacienda Foral de Bizkaia. No existe, pues, sobre esta cuestión una controversia de la que deba ocuparse la Junta Arbitral.

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
28/2010	R11/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Volumen de operaciones. Competencias de la Junta Arbitral.

6. Discrepa también la AEAT del punto de conexión aplicado por ENTIDAD 1 a la entrega de energía eléctrica, por considerar que ésta no es un bien objeto de transformación, tesis que apoya en la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 2 de abril de 2008, recaída en el recurso número 7350/2002. Afirma, por el contrario, que el punto de conexión aplicable es el de los bienes muebles que son objeto de transporte, es decir, el lugar donde se encuentra la energía al tiempo de iniciarse éste (art. 28.Uno.A.1 del Concierto Económico, en su encabezamiento). Según la AEAT este lugar es el transformador de alta a baja tensión.

En la alegación 19ª de su escrito de 10 de enero de 2013 la Diputación Foral de Bizkaia afirma que ENTIDAD 1 siempre ha aplicado el punto de conexión relativo a los bienes muebles objeto de transformación y que el último proceso de esta clase se produce en el lugar en que está situado el punto de suministro (a pie de fábrica, vivienda, etc.), y añade que "dicho criterio ha sido admitido históricamente por parte de la AEAT, sin que el mismo haya sido cuestionado". En la alegación 30ª del mismo escrito señala la Diputación Foral de Bizkaia que el mismo criterio fue aplicado por la propia AEAT en la comprobación e investigación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2001 y 2002 y dice que la AEAT debería aplicar el criterio que sistemáticamente ha mantenido de manera histórica a lo largo del tiempo. Razona seguidamente la Diputación Foral de Bizkaia, que durante la distribución de energía puede haber más de una transformación, de forma que es a pie de fábrica, vivienda o instalación donde se encuentra el último transformador eléctrico, que precisamente lo que hace es transformar la energía a la tensión que precisan los consumidores.

En su escrito de alegaciones de 26 de febrero de 2013 la AEAT insiste en la aplicación a la entrega de energía eléctrica del punto de conexión aplicable a los bienes muebles que son objeto de transporte, establecido en el artículo

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
28/2010	R11/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Volumen de operaciones. Competencias de la Junta Arbitral.

28.Uno.A.1, en su encabezamiento, del Concierto Económico. Y añade que para la adecuada interpretación del precepto transcrito "hay que tener en cuenta que el Concierto Económico establece un modelo de IVA en origen que supone que las operaciones se graven donde se genera el valor añadido". Señala seguidamente la AEAT el criterio establecido por el Tribunal Supremo en la sentencia de 13 de abril de 2011, dictada en el recurso 540/2009, según el cual el lugar donde se entiende realizada la entrega de bienes muebles, tanto si se transportan con carácter previo a la entrega como si no son objeto de transporte, es aquel en el que existan suficientes medios materiales y humanos para generar valor añadido. De ello deduce la AEAT que para localizar las entregas de energía eléctrica a los clientes de tarifa integral

"habrá que valorar entre otros aspectos:

- La localización de los inmuebles de la sociedad (sedes, establecimientos, oficinas, sucursales, transformadores de alta a baja tensión, entre otros).
- Lugar donde prestan sus servicios los trabajadores dedicados a la realización de esta actividad.

Habrà de ser en atención a las circunstancias descritas, como se determine el lugar en que se localice el punto de puesta a disposición de la electricidad".

Es de observar que la anterior conclusión es contradictoria con la afirmación de que el lugar de realización de la entrega de energía eléctrica es donde se encuentra el transformador de alta a baja tensión.

La AEAT no aporta ningún elemento de juicio que permita determinar, al menos de manera inicial y aproximada, qué consecuencias resultan de los puntos de

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
28/2010	R11/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Volumen de operaciones. Competencias de la Junta Arbitral.

conexión que propugna en cuanto al cómputo de los porcentajes de participación de las Administraciones en el volumen de operaciones respecto del IVA en el ejercicio 2009. Es, pues, patente que la controversia que plantea sobre el punto de conexión aplicable a las entregas de energía tiene carácter abstracto, por lo que debe correr la misma suerte que la suscitada respecto al alquiler de contadores y no ser tomada en consideración por esta Junta Arbitral.

7. La AEAT impugna a la división de la facturación por tarifa integral en una parte correspondiente a la actividad de distribución y otra correspondiente a la venta de energía propugnada por ENTIDAD 1 y aceptada por la Diputación Foral de Bizkaia y, por tanto, el cómputo de los porcentajes de volumen de operaciones en los distintos territorios que resulta de dicha división. Esta Junta Arbitral ya ha manifestado su criterio contrario a la conformidad con el Concierto Económico de tal fraccionamiento en sus anteriores resoluciones R 7/2013, de 24 de abril de 2013, en los expedientes acumulados 8/2008 y 13/2010; R 8/2013, de 27 de mayo de 2013, en el expediente 1/2010; y R 10/2013, en el expediente 27/2010, de 28 de junio de 2013, a las que nos remitimos.

En su virtud, la Junta Arbitral

### **ACUERDA**

Declarar:

1º) Que no procede tomar en consideración la cuestión suscitada por la AEAT acerca del punto de conexión aplicable a la actividad de alquiler de contadores.

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
28/2010	R11/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Volumen de operaciones. Competencias de la Junta Arbitral.

2º) Que tampoco procede tomar en consideración la cuestión suscitada por la AEAT acerca del punto de conexión aplicable a las entregas de energía eléctrica.

3º) Que es contraria al Concierto Económico la división de la facturación por tarifa integral en una parte correspondiente a la distribución y otra correspondiente a la venta de energía eléctrica.

En ejecución de esta resolución la Administración a la que corresponda la competencia inspectora corregirá los porcentajes de volumen de operaciones realizados en los distintos territorios declarados por la entidad ENTIDAD 1 (NIF: (LETRA)NNNNNNNN) a efectos del IVA, ejercicio 2009, partiendo de la consideración del suministro de energía eléctrica a clientes a tarifa integral como una operación unitaria de entrega de bienes muebles.