

Resolución: R 7/2021.

Expediente: 4/2017.

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 20 de diciembre de 2021.

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

ACUERDO

Sobre el conflicto planteado por Diputación Foral de Bizkaia (en adelante DFB) frente al Ministerio de Hacienda y Función Pública (en lo sucesivo MHFP) cuyo objeto es la contestación a la consulta tributaria del obligado RA, SA que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 4/2017,

I. ANTECEDENTES

1. El obligado RA, SA presentó el 6/10/2015 una solicitud de consulta vinculante tributaria dirigida a la Dirección General de Tributos acerca de la localización a efectos de la exacción del IVA de las entregas intracomunitarias de vehículos nuevos que realiza, considerando que toda la gestión comercial se realiza en Logroño, que es donde radica su sede principal, y que los vehículos se encuentran almacenados al tiempo de iniciarse el transporte en una campa de Araba que opera solo como centro de almacenamiento del stock de vehículos.

2. La Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local del MHFP notificó el 21 de septiembre de 2016 a la Directora de Administración Tributaria del Gobierno Vasco el escrito de consulta del obligado a los efectos del art. 64.b) del Concierto Económico, adjuntando la propuesta de contestación elaborada por la Administración del Estado.

3. El Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi notificó el 21 de noviembre de 2016 al MHFP sus observaciones a la propuesta de contestación elaborada por la Administración del Estado.

4. La Secretaría de Coordinación Autonómica y Local del MHFP notificó el 9 de enero de 2017 a la Directora de Administración Tributaria del Gobierno Vasco una nueva propuesta de contestación elaborada por la Administración del Estado.

5. El Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi elaboró una respuesta, cuya fecha de notificación al MHFP no consta, por la que comunicaba que a la vista del desacuerdo existente entre Administraciones procedería a trasladar el expediente a la Junta Arbitral para su resolución.

6. La DFB notificó al Departamento de Hacienda y Finanzas del Gobierno Vasco el 3 de febrero de 2017 el acuerdo de interponer conflicto ante la Junta Arbitral para la resolución de la consulta tributaria formulada por el obligado.

7. La DFB interpuso ante la Junta Arbitral el día 3 de febrero de 2017 conflicto para la resolución de la consulta tributaria formulada por RA, SA.

8. La DFB solicitó el 25 de enero de 2018 que la consulta se sustancie por el procedimiento abreviado previsto en el art. 68 del Concierto Económico a través de modificación operada por la Ley 10/2017.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- Legitimación de la Diputación Foral de Bizkaia.

La DFB entiende que resulta legitimada para plantear el conflicto ante la Junta Arbitral por un doble argumento:

- Por una parte, porque entiende que la resolución que haya de dictarse afectará a la competencia de exacción de la DFB en otros supuestos que guarden identidad de razón.
- Por otra, porque la DFB es una de las Administraciones representadas en el seno del OCTE.

El art. 64.b) del Concierto Económico señala

“Resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el presente Concierto Económico. Estas consultas se trasladarán para su análisis junto con su propuesta de resolución en el plazo de dos meses desde su recepción, al resto de las Administraciones concernidas. En el caso de que en el plazo de dos meses no se hubieran formulado observaciones sobre la propuesta de resolución, ésta se entenderá aprobada.

De existir observaciones y no ser admitidas, podrá llegarse a un acuerdo sobre las mismas en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa. En todo caso, transcurridos dos meses desde que dichas observaciones hayan sido formuladas sin llegar a un acuerdo sobre las mismas, la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa así como cualquiera de las Administraciones concernidas podrá proceder a trasladar el desacuerdo a la Junta Arbitral en el plazo de un mes”.

El art. 64.b) se refiere al “resto de las Administraciones concernidas”, lo cual, en el caso del País Vasco, parece referirse no solo a la Administración autonómica sino también a las forales.

De hecho, la interlocución del País Vasco se otorga al Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, en el que están representados el Gobierno Vasco y las tres Diputaciones Forales.

Desde esta perspectiva parece aceptable que la DFB tenga legitimidad activa para plantear el conflicto.

Lo cierto es que el primer argumento de la DFB hace referencia directa a su consideración como tercero interesado del art. 4.1 de la Ley 39/2015, que le legitimaría para recurrir en el orden contencioso administrativo de acuerdo a lo previsto en el art. 19.1.a) de la Ley 29/1998, por lo que resulta necesario que tenga acceso al previo procedimiento administrativo que se sustancia ante la Junta Arbitral del Concierto Económico, en el mismo sentido que recoge el art. 54 de la Ley 39/2015 de Procedimiento Administrativo Común.

Segundo.- La tramitación del conflicto. En especial la petición de la DFB de tramitación por el procedimiento abreviado previsto en el art. 68 del Concierto Económico a raíz de la modificación operada por Ley 10/2017.

De acuerdo a lo dispuesto en el art. 64 del Concierto Económico, el conflicto se ha presentado en el plazo de 1 mes posterior a los 2 meses desde la notificación de las observaciones del OCTE sin alcanzar un acuerdo.

La ley 10/2017 introdujo el procedimiento abreviado en el art. 68 del Concierto Económico en los siguientes términos:

“Dos. El procedimiento abreviado se aplicará en los supuestos a que hace referencia la letra b) del artículo 64 y el apartado Tres del artículo 47.ter del presente Concierto Económico.

En tales casos, la Junta Arbitral deberá admitir a trámite los conflictos correspondientes en el plazo de un mes desde su interposición, deberá otorgar un plazo común de diez días a todas las partes concernidas para que realicen sus alegaciones y resolver en el plazo de un mes desde la conclusión del mismo”.

La Ley 10/2017 no recogió ninguna disposición transitoria para la aplicación del procedimiento abreviado del art. 64.b), a diferencia de lo que realizó para los procedimientos abreviados del art. 47.ter.

De acuerdo a lo previsto en el art. 8 del Real Decreto 1760/2007 que aprueba el Reglamento de la Junta arbitral, procede acudir a la Ley 39/2015 de Procedimiento Administrativo Común para ver cuál es el régimen transitorio de los procedimientos, que dispone lo siguiente:

“a) A los procedimientos ya iniciados antes de la entrada en vigor de la Ley no les será de aplicación la misma, rigiéndose por la normativa anterior.

d) Los actos y resoluciones pendientes de ejecución a la entrada en vigor de esta Ley se registrarán para su ejecución por la normativa vigente cuando se dictaron.

e) A falta de previsiones expresas establecidas en las correspondientes disposiciones legales y reglamentarias, las cuestiones de Derecho transitorio que se susciten en materia de procedimiento administrativo se resolverán de acuerdo con los principios establecidos en los apartados anteriores”.

De acuerdo con ello no es posible aplicar el procedimiento abreviado procedimiento iniciado en 2017 antes de la entrada en vigor de la Ley 10/2017 de reforma del Concierto Económico.

Tercero.- De los argumentos iniciales del Estado.

La Administración del Estado elaboró una primera propuesta de contestación a la consulta vinculante formulada por el obligado, en los siguientes términos:

- Si el volumen de operaciones del obligado en el año anterior fue inferior a 7.000.000 euros, debe tributar en exclusiva a la Administración de su domicilio fiscal, esto es, la estatal.
- Si el volumen de operaciones del obligado del año anterior fue igual o superó los 7.000.000 euros, deberá tributar en proporción a las distintas Administraciones donde realice operaciones en el ejercicio en curso.
Sus operaciones se localizan, interpretando el art. 28 del Concierto Económico de acuerdo a la Sentencia 2323/2011, en el lugar donde se realicen las labores de comercialización de las mercancías.
Para ello habrá que atender al lugar donde el obligado tenga los recursos humanos y materiales para realizar las labores de comercialización.

Cuarto.- De las observaciones del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi.

En primer lugar, se señala que el umbral para tributar en exclusiva a una sola Administración (la correspondiente al domicilio fiscal) es no superar los 7.000.000 euros. Esto es, que solo los que superen esa cifra tributan en proporción de volumen de operaciones.

En segundo lugar, señala que convendría aclarar que la proporción de volumen de operaciones, de acuerdo al art. 29 del Concierto Económico excluye las operaciones no sujetas (por localizarse fuera del TAI o por virtud del art. 7 LIVA)

y las exentas limitadas (art. 20 LIVA), por lo que si deben computarse tanto las operaciones exentas plenas, como las entregas intracomunitarias de bienes.

En tercer lugar, no se comparte que la Sentencia 2323/2011 remita al lugar donde se realizan las labores de comercialización, ni que nunca resulte aplicable la regla del lugar de inicio del transporte. Así, cita diversas Sentencias del Tribunal Supremo que matizan la Sentencia 2323/2011 en el sentido de interpretar las reglas de localización del Concierto Económico atendiendo al origen, a la generación de valor añadido, frente a las reglas de los arts. 68 y siguientes de la LIVA, que atienden al lugar de consumo. Asimismo, indica que debe atenderse al lugar donde se realicen las operaciones materiales de entrega, más en un sentido económico que jurídico, sin otorgar un valor especial a las estancias de mercancías de carácter meramente accidental o esporádico.

Por último, entiende que de la consulta no puede deducirse la irrelevancia del almacenamiento de los vehículos en Araba a efectos de localización de las operaciones.

Quinto.- De la nueva propuesta formulada por el Estado.

La nueva propuesta del Estado solo corrige el umbral de 7.000.000 euros, pero prácticamente se reafirma en su primera propuesta.

Sexto.- De los argumentos de la DFB en el escrito de planteamiento de conflicto.

La DFB comparte el criterio de que el obligado debe tributar en exclusiva a la Administración de su domicilio fiscal si en el año anterior no superó los 7.000.000 euros de volumen de operaciones.

Igualmente, comparte que, si el obligado superó en el año anterior 7.000.000 de euros, debe tributar en proporción de volumen de operaciones (que incluye tanto las entregas exentas plenas, como las entregas intracomunitarias).

Para la localización de las operaciones entiende que la Sentencia 2323/2011 del Tribunal Supremo debe ser matizada de acuerdo a los nuevos criterios sentados por las más modernas STS 250/2016 de 9/2/2016 recaída sobre el conflicto 51/2012 de la Junta Arbitral del Convenio Económico (con Navarra) y 2595/2016 de 13 de diciembre de 2016 recaída sobre el conflicto 59/2013 de la Junta Arbitral del Convenio Económico.

La DFB entiende así que pueden extraerse las siguientes conclusiones:

- Que las EB no transformados por empresas “comercializadoras” se localizan en el territorio “desde” donde se ponga a disposición de los adquirentes (por contraposición al territorio “en” que se ponga a disposición de los adquirentes).

Con ello se quiere enfatizar que se atiende al origen, al lugar donde se genera el valor añadido.

- Que los “comercializadores” realizan la puesta a disposición desde el lugar donde lleven a cabo sus actividades económicas, sin que ello se vea alterado por la localización esporádica y accidental de las mercancías en otro lugar donde no se añade valor.
- Que la regla de inicio de transporte es una regla especial de la regla general que no opera cuando los bienes se encuentren en un lugar donde no realice su actividad y donde no se añade valor al proceso de comercialización. En cambio, si opera cuando se trate de instalaciones permanentes, propias o de terceros, donde tenga medios materiales y humanos para añadir valor al proceso de comercialización, atendiendo al sentido económico real de las operaciones, y no sólo a su sentido formal.

Séptimo.- De la localización de operaciones.

Entiende esta Junta Arbitral que nada aporta a la solución de la controversia si el Concierto Económico y la LIVA recogen puntos de conexión distintos, atendiendo unos al origen del valor y otros al consumo, sino que lo relevante es la consideración de que las reglas de localización del Concierto Económico

deben interpretarse atendiendo al origen, esto es, donde se genere el valor añadido.

Y ello además porque la Jurisprudencia del T.S. no ha sido uniforme ni constante. Así, la STS 2323/2011, de 13/4/2011, recaída en el recurso 540/2009, señala que *"la Ley del Concierto establece los mismos criterios que se regulan en la Ley del IVA para determinar cuándo una entrega de bienes, hayan o no sido objeto de expedición o transporte, se considera realizada en el territorio de aplicación del Impuesto (artículo 68)"*.

En idéntico sentido, la Resolución de la Junta Arbitral del Convenio de 30 de junio de 2014 recaída en conflicto 57/2012, que ha sido ratificada sin tacha por la STS 211/2016 de 3 de febrero de 2016 señala que *"Es el momento y el lugar de puesta a disposición el criterio determinante de la competencia y ese lugar es, en la entrega de los vehículos CCC, el de "la transmisión del poder de disposición de los mismos (que) se produce cuando el vehículo es facturado al concesionario". Obsérvese que el Alto Tribunal no se basa en la especificidad que podría dar al caso la utilización, en el Concierto del PV (y en el Convenio navarro), de la preposición "desde" en lugar de la preposición "en" que se utiliza en el arto 68 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. Antes bien, el TS deja muy claro en su sentencia que el sintagma utilizado en el Concierto y el que se usa en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido tienen el mismo significado"*.

Por el contrario, la Sentencia del Tribunal Supremo 250/2016 de 9 de febrero de 2016 que convalida el resultado de la Resolución de 9 de octubre de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio (aunque se separa de su contenido en la fundamentación jurídica) señala que *"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 UVA no son iguales a los criterios fijados en esta ley ni en otras normas internacionales, como podría ser el Código Aduanero”.

De esta manera, trataremos de averiguar cuál es la interpretación correcta de las reglas de localización del Concierto Económico.

La referida STS 2323/2011 (más conocida como sentencia ROVER), que localizó las entregas de vehículos en el lugar donde el vendedor disponía de los medios materiales y humanos necesarios para realizar la labor de comercialización, no supuso un cambio en los criterios de localización del Concierto.

Así, la Resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico de 30 de junio de 2014 que resuelve el conflicto 57/2012 y que fue ratificada por la STS de 3 de febrero de 2016, dice que " *Así pues, no es cierto que el TS haya creado un nuevo punto de conexión o criterio de sujeción (la sede de dirección o administración de la empresa) para aplicar a la entrega de los vehículos CCC - se refiere a ROVER-, sino que simplemente ha interpretado que el lugar donde se producía la entrega era el lugar de facturación, por ser la factura el instrumento de transmisión del poder de disposición, a modo de traditio longa manu o, más exactamente, traditio ficta o traditio per cartam "*

Efectivamente, la Sentencia 2323/2011 cita al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sentencias de 8/2/90, 6/2/2003, 14/7/2005) para recordar que " *para que exista entrega no es preciso que haya transmisión de la propiedad jurídica del bien, al bastar con que se adquiera el derecho a disponer del bien, situándose el adquirente en una posición de facto análoga a la del propietario "*, por lo que a juicio de la Sala " *dado que la puesta a disposición se realiza en el momento en que se entiende efectuada la entrega de bienes, esto es, en el momento en que el vendedor transfiere al adquirente la facultad de disponer el bien en calidad de propietario, la entrega de los vehículos que implica la transmisión del poder de disposición de los mismos se produce cuando el vehículo es facturado al concesionario, contra el abono de su precio a Rover*

España S.A. merced a la entrega de la correspondiente documentación técnica, que hasta ese momento ha seguido en poder de Rover España S.A. ...", " Por tanto, para apreciar el lugar desde donde se realizaban las entregas hay que estar al lugar donde se centralizan las labores de comercialización de los vehículos y radiaba la sede principal, con independencia del lugar en que física o materialmente se encontraban los bienes ...".

Conviene recordar que la Sentencia de 8/2/90 del TJUE (dictada en el asunto C-320/88, Caso Staatssecretaris van Financiën contra Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV), elaboró una doctrina, en la que, tratando de establecer una uniformidad interpretativa entre los distintos países en relación con el término "entrega de bienes", y en aplicación del concepto "puesta a disposición", vino a separarse del concepto jurídico de "transmisión del dominio" declarando:

"1°. El apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se considera «entrega de bienes» la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, aunque no haya transmisión de la propiedad jurídica del bien.

2° Corresponde al Juez nacional determinar en cada caso concreto, en función de los hechos de autos, si existe transmisión del poder de disposición sobre un bien con las facultades atribuidas a su propietario, en el sentido del apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva."

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.

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.

La Sentencia ROVER también 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".

Adicionalmente y respecto al transporte, la Junta Arbitral del Convenio en Resolución de 30 de junio de 2014 recaída sobre conflicto 57/2012 estableció sobre el transporte de gas que resulta irrelevante si el gas “es o no objeto de transporte a través de la red de gasoductos porque”, (...), “el hecho de que el gas sea transportado no es por sí solo determinante de la aplicación de la regla del lugar en que se encuentren los bienes al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte. Es difícil imaginar la existencia de bienes no transportados, si excluimos aquellos que se venden en el mismo lugar en que se producen, cosa que no es habitual si los vendedores son comerciantes o "comercializadores". La cuestión no es esa. Lo relevante es que se trate de un transporte vinculado al hecho imponible, es decir, del transporte necesario para efectuar la entrega de bienes gravada”.

Pues bien, en materia de entrega de gas por el "comercializador" a "los consumidores finales" la Junta Arbitral del Convenio (Resolución de 30 de junio de 2014 recaída en conflicto 57/2012) resuelve el punto de conexión con el mismo criterio de puesta a disposición del adquirente, matizando que en el caso concreto "la transmisión de la propiedad del gas se entiende producida en el momento en que el mismo tiene entrada en las instalaciones del comprador", esto es, en el contador. De este modo, no se localiza en el contador por ser el lugar de "consumo" sino por ser donde se produce la "puesta a disposición".

Por otra parte, se reitera que el transporte solo opera como punto de conexión cuando los bienes entren o salgan del TAI, aunque se matiza que el hecho de que (el gas) sea transportado no es por sí solo determinante de la aplicación de la regla especial, sino que lo relevante es que se trate de un transporte vinculado al hecho imponible, esto es, que el transporte sea necesario para efectuar la entrega de bienes gravada; resultando que en la entrega de bienes al consumidor no es relevante el transporte vinculado a la adquisición de los bienes por parte del comercializador.

En materia de entrega de electricidad, el Tribunal Supremo (Sentencia de 11 de junio de 2015) sigue el mismo criterio, " puesto que es evidente que en la actividad de comercialización, la que lleva a cabo XXXX, la puesta a disposición de los consumidores se hace en el lugar en el que está sito el contador ...".

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. Para ello dispone de infraestructura de orden personal capaz de atender las funciones

de distribución cuestionadas; sin que se haya demostrado que haya una infraestructura suficiente en territorio común.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Resolver la consulta formulada por el obligado tributario en el siguiente sentido:

En caso de que en el año anterior su volumen de operaciones no haya excedido de 7.000.000 euros, tributará en exclusiva a la Administración correspondiente a su domicilio fiscal.

En caso de que en el año anterior su volumen de operaciones hubiera excedido de 7.000.000, tributará en proporción al volumen de operaciones, computando las entregas de bienes exentas plenas (que incluye las entregas intracomunitarias), a las Administraciones tributarias en cuyo territorio se hubieran localizado sus operaciones.

En este caso y partiendo de la premisa declarada de que el almacenamiento de los vehículos en Araba no añade valor comercial alguno, se atenderá al lugar desde el que se ponen los vehículos a disposición de los adquirentes, que, dada la particularidad del bien de que se trata, se localiza en el lugar donde el comercializador tiene los medios humanos y materiales que utiliza en la labor de comercialización, con independencia del lugar donde se encuentren los vehículos.

2º.- Notificar el presente acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a las Administraciones interesadas, y al obligado tributario.