

Resolución: R030/2025

Expediente: E071/2021

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 29 de octubre de 2025.

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 planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo AEAT) frente a la Diputación Foral de Gipuzkoa (en lo sucesivo DFG) cuyo objeto es determinar la competencia de exacción por IVA 2014-2018 por las cuotas repercutidas por el Establecimiento Permanente XXXXXXXXXX1 (en lo sucesivo el EP) a su casa matriz TRANSPORTS SUDRE SAS XXXXXXXXXX1 (en lo sucesivo la Sede Central), que se tramita ante esta Junta Arbitral con número de expediente 71/2021.

I. ANTECEDENTES

1.- La entidad francesa TRANSPORTS SUDRE SAS -la Sede Central- (XXXXXXX1) se dedica al transporte por carretera entre España, Francia y Bélgica. Tiene el NIF IVA FRXXXXXXXXXXXX, aunque también cuenta con el NIF IVA otorgado por la Administración española XXXXXXXXXX1.

Hasta el año 2013 disponía en España de una filial, SUDRE IBERICA SL (XXXXXXX1), que se disolvió por absorción.

Desde entonces dispone en España de un establecimiento permanente -el EP- (XXXXXXXXXX1), al que se adscribieron el personal y los bienes que utilizaba la filial (un pabellón industrial en XXXXXXXXX 9 de Irún, un depósito de gasóleo ubicado en el mismo, 13 cabezas tractoras, 11 remolques, 3 turismos, y otros activos).

El EP realiza los transportes desde España hacia Francia y la Sede Central hace los transportes desde Francia hacia España (aunque también todos los relacionados con Barcelona, dada la cercanía con la frontera francesa del municipio de la Junquera).

2.- El EP tributa en exclusiva a la DFG por tener domicilio fiscal en Gipuzkoa y no superar, durante los años objeto de controversia, los 7.000.000 de euros de volumen de operaciones.

3.- El EP compra gasóleo a proveedores nacionales, soportando el IVA correspondiente, que traslada desde Bilbao al depósito de Irún. Dicho gasóleo se suministra a sus cabezas tractoras y a las de la Sede Central (aproximadamente 96 camiones) en su tránsito por Irún.

4.- Las relaciones entre el EP y la Sede Central para la atribución a aquél de los beneficios que le corresponden (dado que para algunas de las actividades de la Sede Central se utilizan personal y activos del EP, y viceversa) se articuló en torno a un APA suscrito con la DFG.

5.- El 31 de diciembre de 2018 el EP, a diferencia de años anteriores, emitió una serie de facturas (una por mes) repercutiendo IVA por el consumo de gasóleo que imputaba a la Sede Central.

6.- A final de 2018 la Sede Central solicitó a la AEAT la devolución a no establecidos del art. 119 LIVA.

La AEAT desestimó el 12 de abril de 2019 la devolución por entender que, al disponer de un EP activo, no resulta aplicable el procedimiento del art. 119 LIVA.

El acuerdo fue recurrido en reposición, recurso que fue desestimado el 31 de julio de 2019. No se recurrió en la vía económico-administrativa.

7.- El EP anuló las facturas emitidas a la Sede Central (por entender que no son empresarios independientes) y presentó el 6 de junio de 2019 ante la DFG una solicitud de rectificación de las autoliquidaciones de IVA 2018.

8.- En la fecha 1 de octubre de 2019 la DFG solicitó a la AEAT el procedimiento de coordinación del art. 47.ter del Concierto Económico, a fin de determinar si las operaciones entre el EP y la Sede Central están sujetas a IVA, y si la Sede Central tiene la condición de establecida a efectos de lo establecido en el art. 119 LIVA.

La AEAT consideró que no procedía el referido procedimiento, en primer lugar porque no podía comprobar vía inspección a la Sede Central (por el efecto preclusivo de la denegación firme de la devolución por la vía del art. 119 LIVA), y, en segundo lugar, porque no se trata de “calificación” de operaciones.

9.- El 18 de mayo de 2020 la DFG incoó sendas actas al EP en relación con el IVA de los años 2014-2017 y 2018 respectivamente.

La cuestión principal que se regulariza en las actas es las entregas de gasóleo a los camiones de la Sede Central, por tratarse de consumos no relacionados con la actividad del EP.

La AEAT considera que la existencia de un EP que realiza operaciones activas invalida la aplicación del procedimiento especial de devolución a no establecidos del art. 119 LIVA (según la Resolución del TEAC de 21 de mayo de 2015, es irrelevante que las operaciones del EP no estén relacionadas con las operaciones por las que se solicita la devolución para la Sede Central), por lo que la devolución debe articularse incluyendo en la liquidación del EP las cuotas soportadas por la Sede Central.

Para la DFG esta postura genera dos problemas: por una parte, supondría que la comprobación de las cuotas soportadas por la Sede Central (cuya competencia inspectora nadie duda que corresponde a la AEAT) se ejercería por la propia Diputación, puesto que todas las cuotas de IVA soportado se incardinan en la declaración del EP (cuya competencia es de ésta); por otra parte, se produciría la paradoja de que, para las operaciones realizadas por la Sede Central sin la participación del EP, la misma no tenga la condición de sujeto pasivo (es un no residente no establecido), a pesar de que, a los efectos del procedimiento de devolución sea considerado un establecido.

La DFG distingue, dentro de los servicios prestados por la Sede Central, por un lado, los prestados a clientes empresarios españoles derivado de que son operaciones que el EP subcontrata con la Sede Central utilizando los medios de ésta (que se localizan en el TAI por el art. 69.Uno.1º LIVA, siendo sujeto pasivo por inversión el destinatario por el art. 84.Uno.2º.a LIVA) y, por otro lado, los restantes servicios sin intervención del EP prestados a clientes no españoles (que no se localizan en el TAI).

Así, la DFG identifica las operaciones realizadas por la Sede Central para clientes no españoles sin participación del EP, como aquellas operaciones por

las cuales la Sede Central no tiene la condición de sujeto pasivo y, por tanto, se trata de operaciones por las que no repercute IVA en territorio español.

Según la DFG el Concierto Económico no distribuye la competencia para devolver el IVA soportado por empresarios no establecidos que no tengan la condición de sujeto pasivo, por lo que, residualmente, le corresponde la competencia a la AEAT. De hecho, en el Convenio con Navarra, el art. 33.10 atribuye a la AEAT la competencia de exacción de los empresarios no establecidos.

Llegados a este punto, y habida cuenta que el Concierto Económico no atribuye la competencia de exacción sobre los no establecidos, entiende la DFG que, si la AEAT deniega la devolución porque procedimentalmente no considera adecuado el cauce del art. 119 LIVA, se rompería, para el empresario no establecido, la neutralidad del IVA.

Según la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de abril de 2003, la normativa interna no puede determinar la inaplicación del principio de neutralidad, por lo que la DFG asume en las actas la devolución de las cuotas soportadas por el no establecido, aceptando su incardinación en las autoliquidaciones del EP, sin perjuicio de su derecho a compensación de la AEAT.

10.- El 14 de junio de 2021 la DFG trasladó a la AEAT, con motivo del intercambio de actas únicas, las referidas actas incoadas al EP por IVA 2014-2018.

La AEAT entiende que los suministros de carburante del EP a la Sede Central no constituyen operaciones de entrega de bien sujetas a IVA, ya que no se trata de sujetos económicos independientes. En consecuencia, la Sede Central no ha soportado cuotas de IVA deducibles.

La AEAT refuerza su postura debido a la confusión de medios materiales y personales del EP y la Sede Central, que se recogen en las actas, en el APA suscrito con la DFG, y en las manifestaciones del obligado cuando rectificó el 6 de junio de 2019 sus autoliquidaciones.

11.- El 13 de agosto de 2021 la AEAT requirió de inhibición a la DFG en relación con la competencia de exacción por IVA 2014-2018 al EP respecto al IVA soportado por la Sede Central por las operaciones realizadas sin intervención del EP para clientes no españoles.

12.- El 8 de septiembre de 2021 la DFG rechazó el requerimiento de inhibición.

13.- El 7 de octubre de 2021 la AEAT planteó conflicto de competencias que, bajo número de expediente 71/2021, se ha tramitado por el procedimiento ordinario.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Competencia de la Junta Arbitral.

La Junta Arbitral es competente para resolver la presente controversia en base a lo dispuesto en el art. 66 del Concierto Económico, que señala que son sus funciones:

“a) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de

tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

c) Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes”.

2.- Concepto de EP a efectos del IVA.

De acuerdo a lo previsto en el art. 69.Tres de la LIVA y art. 11 del Reglamento UE/282/2011 se entiende que un no residente dispone de un EP en el Territorio de Aplicación del Impuesto (en lo sucesivo TAI) cuando disponga en el mismo de un lugar fijo de negocios, distinto de la sede de la actividad económica, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos humanos y técnicos, desde el que realice con autonomía, esto es, asumiendo el riesgo económico de sus operaciones, como señalan las Consultas Vinculantes de la DGT de 28 de junio de 2022 y 30 de junio de 2017, parte de sus actividades (entregas o servicios).

Este concepto de EP es un concepto de Derecho de la UE cuya interpretación no puede atribuirse a los Estados miembros (Sentencias del Tribunal de Justicia de la UE de 4 de julio de 1985 -asunto 168/84-, de 22 de septiembre de 2003 -asunto C155/01- y de 28 de junio de 2007 -asunto C-73/06), y ha sido asumido por el Tribunal Supremo (Sentencia de 23 de enero de 2012, ECLI:ES:TS:2012:87).

En particular, la Consulta Vinculante de la DGT de 26 de octubre de 2009 - consulta 2390/09- señala que si una empresa de la UE dispone –incluso a título de arrendataria– en el TAI de un depósito de gasoil para surtir a su flota de camiones, se entiende que dispone de un establecimiento permanente en dicho territorio, y no podrá utilizar el procedimiento del art. 119 LIVA para la obtención de las devoluciones de IVA.

Como quiera que ni la AEAT ni la DFG discuten la existencia del EP en el TAI, existe acuerdo en que el EP asume el riesgo económico derivado de su operativa.

La DFG ha enfatizado en la autonomía del EP respecto de la Sede Central, argumentando la distinta ubicación de las entidades, la distinta zona geográfica de desarrollo de sus actividades, la distinción entre los medios materiales y humanos de uno y otra (sin perjuicio de que puedan subcontratarse los de la otra parte para algunas operaciones), la atribución de NIFs diferenciados, la contratación diferenciada de sus operaciones por cada una, la gestión diferenciada de sus clientes, la atribución a diferentes Administraciones de la competencia de exacción e inspección, etc.

La AEAT se ha limitado a rebatir estos argumentos, alegando que el EP, en su rectificación de las autoliquidaciones de junio de 2019 (practicada a results de la denegación por la propia AEAT de la devolución por la vía del art. 119 LIVA), manifestó que el riesgo de las operaciones se asume por la Sede Central en Francia.

Valorando todas las circunstancias conjuntamente esta Junta Arbitral entiende que no se ha desvirtuado suficientemente la asunción por el EP del riesgo económico derivado de su actividad, por lo que se considera que subsiste el propio EP como sujeto independiente de la Sede Central.

3.- Operaciones frente a terceros imputables al EP y a la Sede Central.

La existencia de dos sujetos diferenciados conlleva que la sucursal deba cumplir sus obligaciones con respecto al IVA (Resolución del TEAC de 23 de enero de 2020).

Eso no significa que todas las operaciones que realiza el no residente en el TAI deban imputarse al EP, puesto que, como señalan las Consultas Vinculantes de la DGT de 7 de mayo de 2012 y 19 de noviembre de 2015, es necesario que se utilicen los medios técnicos y humanos de dicho EP para operaciones inherentes a la realización de una entrega de bienes o prestación de servicios imponibles en dicho EM, ya sea antes o durante esa entrega o prestación.

En consecuencia, también puede aceptarse que la Sede Central realiza operaciones en el TAI sin la intervención del EP (en cuyo caso no será éste el sujeto pasivo), sin perjuicio de que pueda subcontratar alguno de los medios de éste para su realización.

4.- Operaciones entre el EP y la Sede Central.

Inicialmente la DGT optó en sus Consultas Vinculantes de 23 de enero de 1987 -consulta 2691/1986- (La sucursal de la empresa matriz inglesa, establecida en el territorio peninsular español o Islas Baleares, al no tener personalidad jurídica propia, no constituirá un sujeto pasivo diferenciado de la empresa matriz. Los envíos de bienes y los servicios realizados por la sucursal española sin personalidad jurídica propia a favor de su casa matriz no están sujetos al Impuesto) y 4 de diciembre de 2003 -consulta 2078/2003- (La sucursal de una empresa matriz alemana, establecida en el Territorio de aplicación del Impuesto, al no tener personalidad jurídica propia, no constituirá un sujeto pasivo

diferenciado de la empresa matriz. Las prestaciones de servicios realizadas por la sucursal española a favor de su casa matriz no estarán sujetos al Impuesto), por considerar que no están sujetos al impuesto el envío de bienes y los servicios prestados por una sucursal española en favor de su casa matriz.

Posteriormente, la Sentencia del Tribunal de Justicia Europeo de 23 de marzo de 2006 (asunto C-2010/04), a la hora de resolver si las operaciones entre la Sede Central de una entidad financiera (con las peculiaridades que resultan de la licencia bancaria única) y su EP en otro Estado Miembro (en lo sucesivo EM) están sometidas a IVA, no se queda en el hecho indudable de que la sucursal no tenga personalidad jurídica propia, sino que abunda en las características de la actividad económica que desarrolla a fin de averiguar si asume su propio riesgo económico y actúa de manera independiente. Pues bien, en el caso objeto de controversia, se consideró que el EP no asumía el riesgo derivado de su actividad, singularmente el riesgo de crédito, por lo que el TJUE consideró que las operaciones entre la Sede Central y el EP eran operaciones internas realizadas por un mismo empresario, por lo que consideró que no estaban sujetas al IVA.

Sin embargo, la Resolución del TEAC de 23 de enero de 2020, en las operaciones entre la Sede Central y el EP -que se había subrogado en la actividad de una previa filial que desaparece- dedicado a la actividad aseguradora, tras constatar que el EP disponía de las reservas técnicas y operacionales necesarias para hacer frente, con sus propios medios, a las contingencias derivadas de su actividad, consideró que se trataba de sujetos diferenciados a efectos del IVA.

Abundando en esta línea, la Sentencia del TJUE de 17 de septiembre de 2014 (asunto C-7/13), señaló que las prestaciones de servicios realizadas por un establecimiento principal (matriz) establecido en un país tercero a su sucursal

establecida en un Estado miembro, constituyen operaciones gravadas cuando esta última es miembro de un grupo de personas que pueden considerarse como un solo sujeto pasivo a efectos del IVA porque han optado por la aplicación del régimen especial de grupo de entidades.

En el presente caso, dado que hemos considerado suficientemente probado que el EP asume el riesgo económico de su actividad, se considera que las ventas que realiza a la Sede Central -sujeto no establecido-, deben estar sujetas a IVA.

5.- Procedimiento de devolución a la Sede Central.

La Resolución del TEAC de 12 de septiembre del 2007 y la Sentencia de 21 de junio de 2016 del TJUE (asunto C-393/15) señalan en idéntico sentido que no es aplicable el procedimiento especial de devolución para no establecidos del art. 119 LIVA cuando la entidad no residente disponga de un establecimiento permanente en el TAI desde el que realice operaciones sujetas al impuesto.

La Resolución del TEAC de 21 de mayo de 2015 establece que la norma comunitaria no establece que el establecimiento permanente no haya realizado operaciones vinculadas con aquellas por las que se solicita devolución, sino que no se hayan realizado operaciones con carácter general. Se requiere así que el establecimiento permanente no haya realizado ningún tipo de operaciones, pues de haberlas realizado estaría obligado a presentar autoliquidaciones de IVA en los mismos términos que los obligados tributarios nacionales del Estado miembro de que se trate, y a incluir en ellas las cuotas soportadas por la Sede Central no establecida por las que se solicita la devolución.

Respecto a la problemática que señala la DFG de que la Sede Central se considera no establecida para la realización de operaciones en el TIVA, pero sí establecida para la aplicación del procedimiento de devolución, hay que señalar

que el concepto de establecido que se contempla en la LIVA no coincide con el utilizado a efectos de la recuperación del IVA soportado. El concepto de no establecido a estos efectos no coincide con el previsto para el caso del sujeto pasivo (art. 84.2 LIVA). En este último caso, el estar o no establecido en el TAI español es una cuestión que se define en función de cada operación; por tanto, un empresario que tenga un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del IVA español y realice (por ejemplo, en el primer trimestre del año N) desde aquél una operación sujeta al IVA en dicho territorio se considera establecido respecto de dicha operación. Si ese mismo empresario realiza en ese mismo trimestre una operación sujeta al IVA español desde un establecimiento permanente ubicado fuera de la Península y Baleares, se considera no establecido a efectos del IVA español respecto de esta operación.

En la regularización de las devoluciones, sin embargo, el empresario anterior, al haber realizado una operación (entrega de bienes o prestación de servicios) en el primer trimestre del año N desde el establecimiento permanente ubicado en el territorio de aplicación del IVA español, es un empresario establecido, que ha de recuperar el IVA español soportado en el trimestre por la vía normal de las deducciones.

En definitiva, el concepto de establecido en un caso sirve para determinar el sujeto pasivo y en otro para determinar si el empresario puede o no aplicar el procedimiento especial de las devoluciones previsto. Si un empresario no tiene la condición de no establecido, no puede utilizar el procedimiento de las devoluciones para recuperar el IVA soportado, debiendo entenderse que, en este caso, puede utilizar el procedimiento general de las deducciones para recuperar ese impuesto.

6.- Competencia de exacción del no establecido.

La AEAT reconoce que le corresponde la competencia de exacción del no residente no establecido, por lo que no es necesario realizar una interpretación integradora del Concierto acudiendo a las normas del Convenio Económico con Navarra.

7.- Neutralidad del IVA.

La existencia de una normativa interna que determine que a este supuesto no sea aplicable el procedimiento especial de devolución a no residentes (art. 119 LIVA), que supondría precisamente su articulación ante la Administración (estatal) competente para exaccionarle (en este caso, devolverle), y por tanto obligue a articular otro procedimiento de devolución (art. 115 LIVA) ante otra Administración (foral), implica, en aras a la neutralidad del impuesto, que la DFG asuma la devolución, sin que ello suponga alteración alguna de las reglas competenciales sobre exacción del no residente no establecido.

8.- Sobre el cálculo de las cuotas.

La AEAT alega la incorrección del cálculo global de las cuotas repercutidas por el EP a la Sede Central, pero esta cuestión escapa a las competencias de la Junta Arbitral.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Declarar que corresponde a la AEAT la devolución de las cuotas de IVA repercutidas por el EP a la Sede Central durante los años 2014 a 2018.

2º.- Notificar el presente acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Gipuzkoa y asimismo al Establecimiento Permanente de TRANSPORTS SUDRE SAS.

Fdo.: Violeta Ruiz Almendral.

Fdo.: Sofía Arana Landín.

Fdo.: Javier Muguruza Arrese.