

Resolución: R038/2025

Expediente: E076/2022

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 27 de noviembre 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 y la proporción de volumen de operaciones del obligado tributario BOJ OLAÑETA, S.L. (en lo sucesivo, BOJ), con N.I.F. XXXXXXXXX1, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, IVA) del ejercicio 2019, que se tramita ante esta Junta Arbitral con número de expediente 76/2022.

I. ANTECEDENTES

1.- La entidad BOJ es una sociedad con domicilio social y fiscal en Eibar (Gipuzkoa). En dicha localidad se sitúan la fábrica, oficinas y almacenes de BOJ. Fuera del territorio gipuzkoano BOJ no dispone de almacenes.

2.- La actividad de BOJ se encuadra en las siguientes líneas de negocio:

- a) Fabricación de productos de bodega (sacacorchos domésticos e industriales, abrelatas domésticos e industriales, afilacuchillos y otros productos) en Gipuzkoa.
- b) Arrendamiento de un local situado en Eibar.
- c) Comercialización de diversos productos:
 - 1) Menaje de cocina (baterías, sartenes, ollas, cuchillos, y similares) y pequeños electrodomésticos (cafeteras, tostadoras, exprimidores, picadores de hielo, etc.). Estos productos son adquiridos en China, almacenados en Eibar, y puestos a disposición de sus clientes sin que medie ningún proceso de transformación por parte de BOJ.
 - 2) Bobinas de acero galvanizado, alambre de acero liso, discos de aluminio y otros productos, destinados a ser vendidos en Cuba. Estos productos son adquiridos directamente a proveedores en Turquía, Álava y Territorio Común, y transportados directamente desde la sede de los proveedores hasta la sede del cliente en Cuba, por lo que no pasan por el Territorio Histórico de Gipuzkoa.

3.- La entidad BOJ declaró un volumen de operaciones superior a 10 millones de euros durante el ejercicio 2018, no habiendo realizado en dicho ejercicio el 75 por ciento o más de sus operaciones en territorio común, por lo que en 2019 estuvo sujeta a la competencia inspectora de la DFG.

BOJ presentó las declaraciones correspondientes al IVA del ejercicio 2019 tributando en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio,

de acuerdo con el siguiente detalle: Gipuzkoa 59,02%, Araba 2,95%, y AEAT 38,03%.

4.- El 22 de julio de 2020 la AEAT solicitó a la DFG información sobre la comprobación de la proporción del volumen de operaciones a efectos del IVA del ejercicio 2019 efectuada por la DFG respecto de BOJ y, en caso de no haberse realizado ninguna comprobación del volumen de operaciones, solicitó la realización por parte de la DFG de actuaciones de comprobación e investigación, al corresponder a la misma la competencia inspectora.

5.- La DFG realizó actuaciones de comprobación de carácter parcial frente al obligado, en relación con el IVA del ejercicio 2019, limitándose exclusivamente al volumen de operaciones y porcentaje de tributación atribuible a las distintas administraciones. Dichas actuaciones finalizaron con la firma el 12 de febrero de 2021 en conformidad del Acta única nº XXXXXXXXXX, correspondiente al IVA del ejercicio 2019.

La DFG consideró que la situación tributaria del obligado BOJ era correcta, considerando adecuado el cálculo del volumen de operaciones y la distribución entre territorios declarados. Respecto a las entregas de productos comercializados relativos a bobinas de acero galvanizado, alambre de acero liso, discos de aluminio, etc., adquiridos a proveedores en Álava y Territorio Común y transportados directamente (sin pasar por el Territorio Histórico de Gipuzkoa) desde la sede del proveedor hasta la sede del cliente en Cuba, se imputaron a uno u otro territorio, por encontrarse los bienes en esos territorios en el momento de iniciarse el transporte.

6.- El 17 de junio de 2022, en el marco del intercambio, la DFG remitió a la AEAT copia del acta única incoada a la entidad BOJ, correspondiente al IVA del ejercicio 2019.

7.- El 29 de junio de 2022 la AEAT remitió correo electrónico a la DFG en el que solicitaba conocer si, en relación con la actividad de comercialización de bobinas de acero, alambre de acero, discos de aluminio, etc., que la entidad adquirió a proveedores situados en territorio común y en Álava, y a la vista de los, en su momento, recientes pronunciamientos de la Junta Arbitral (Resolución 7/2021 y Resolución 16/2022), la DFG se ratificaba en el contenido y argumentación íntegra del acta incoada a la entidad BOJ referente al IVA del ejercicio 2019 o si consideraba aplicable a estas operaciones los criterios recogidos en las mencionadas Resoluciones de la Junta Arbitral.

8.- El 5 de julio de 2022, la DFG remitió mediante correo electrónico a la AEAT un documento en el que se ratificaba en lo señalado en el acta incoada a la entidad BOJ.

9.- El 25 de agosto de 2022, la AEAT notificó a la DFG requerimiento de inhibición respecto del acta única formalizada a la entidad BOJ, por lo que afectaba al punto de conexión de las operaciones de comercialización de bienes adquiridos por la citada mercantil a proveedores situados en territorio común y en Álava, por el IVA en el ejercicio 2019 y destinados a su venta en Cuba, al considerar la AEAT que estas se localizaban en Gipuzkoa.

10.- El 21 de septiembre de 2022 la DFG notificó a la AEAT su rechazo al requerimiento de inhibición recibido, al entender que el criterio de localización de operaciones aplicado por BOJ, y confirmado por la DFG en el acta única, era correcto.

11.- La AEAT planteó el 21 de octubre de 2022 conflicto ante la Junta Arbitral, al que se ha asignado el número de expediente 76/2022, para resolver la discrepancia suscitada respecto de la interpretación de los puntos de conexión, establecidos en el artículo 28.Uno.A).1º del Concierto Económico, aplicados por la entidad BOJ y confirmados por la DFG en el acta única formalizada a dicho obligado tributario, respecto del IVA del ejercicio 2019, en relación con las actividades de comercialización de determinados productos adquiridos a proveedores situados en territorio común y en el Territorio Histórico de Álava y transportados directamente desde la sede del proveedor hasta la sede del cliente en Cuba, el cual se ha tramitado siguiendo el procedimiento ordinario, por lo que se ha dado cumplimiento al trámite para que la DFG formule alegaciones y aporte y proponga las pruebas y documentación oportunas, y se ha puesto de manifiesto el expediente a todas las partes interesadas en el procedimiento, con el resultado que obra en el expediente.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Competencia de la Junta Arbitral.

La Junta Arbitral es competente para conocer de la controversia objeto de este conflicto en base a lo dispuesto en el art. 66.Uno del Concierto Económico, que establece 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.- Normativa aplicable.

2.1.- Requerimiento de inhibición.

El artículo 13 del Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (en lo sucesivo, Reglamento de la Junta Arbitral), establece que:

"Artículo 13. Procedimiento a seguir para el inicio de los conflictos que se planteen entre Administraciones tributarias.

En los conflictos que se planteen entre Administraciones tributarias, exceptuando los previstos en el artículo 14 de este Reglamento, se seguirá en la iniciación el procedimiento siguiente:

1. Como requisito para la admisión del conflicto será necesario que antes de su planteamiento la Administración tributaria que se considere competente haya requerido la inhibición a la que estime incompetente, reclamando así su competencia, y que esta última Administración haya rechazado el requerimiento, ratificándose en su competencia expresa o tácitamente.

Se entiende que una administración tributaria se ratifica tácitamente en su competencia cuando no atienda el requerimiento de inhibición en el plazo de un mes desde su recepción.

El mencionado requerimiento se realizará en el plazo máximo de dos meses a contar desde la fecha en que la Administración que se considere competente tuviera conocimiento del acto o actos que a su juicio vulneren los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico.

En el escrito de requerimiento se especificarán con claridad los actos objeto de conflicto, así como los fundamentos de derecho.”

3.- Postura de la DFG.

3.1.- Extemporaneidad del requerimiento de inhibición.

La DFG considera que la solicitud de ratificación remitida por la AEAT el 29 de junio de 2022 no puede constituir un nuevo momento para iniciar el cómputo del plazo de 2 meses señalado en el artículo 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral.

Por lo tanto, la DFG considera que, teniendo en cuenta que la AEAT ya había tenido conocimiento de la existencia de conflicto con la remisión el 17 de junio de 2022 por parte de la DFG del Acta, la AEAT notificó el 25 de agosto de 2022 el requerimiento de inhibición exigido por el artículo 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral habiendo transcurrido más de 2 meses, por lo que aquel resultó extemporáneo.

3.2.- Lugar de realización de las operaciones a efectos del IVA.

Por otro lado, expone la DFG que la operativa relativa a la comercialización de bobinas de acero galvanizado, alambre de acero liso, discos de aluminio, etc., respecto a los proveedores en territorio común y Álava, consiste en la remisión directa de los bienes desde la sede de los proveedores en territorio común y alavés al puerto de Valencia para su traslado directo a Cuba, sin que transitén por los almacenes que el obligado tributario dispone en Gipuzkoa, dado el encarecimiento de los costes de transporte que ello supondría.

Desde la adquisición de la propiedad de los bienes corporales en sede de los proveedores (y, en consecuencia, los riesgos inherentes a la propiedad de los productos comercializados), la sociedad BOJ efectúa, con medio de terceros, tareas relevantes que generan valor añadido a aquellos, motivo por el cual se traslada dicho valor al coste de los mismos.

Por cuanto antecede, la DFG considera aplicable al actual conflicto el criterio contenido en las Sentencias del Tribunal Supremo 97/2019, de 31 de enero de 2019 (conflicto BIURRUN) y 609/2018, de 16 de abril de 2018 (conflicto ENERGIZER). En aplicación de los criterios señalados por el Tribunal Supremo en esas dos sentencias, la DFG determina que las operaciones pueden localizarse allá donde se encuentren los bienes al inicio de la expedición cuando sean objeto de transporte para su puesta a disposición al adquirente, siempre que en ese lugar se realicen operaciones relevantes generadoras de valor añadido a la operación.

Según la DFG, BOJ efectúa tareas de envergadura en la sede de los proveedores, que permiten afirmar que son acciones susceptibles de incrementar el valor de los bienes entregados. Esas otras actividades generan valor añadido, pues en esos otros lugares se efectúan cometidos tan relevantes

como la recepción de la mercancía, la carga o descarga, el almacenaje, el transporte desde y hacia el lugar correspondiente o la entrega a los clientes, previo traslado a la zona franca del puerto de Valencia, tareas que, desde luego, no cabe calificar como accesorias o irrelevantes.

4.- Postura de la AEAT.

4.1.- En cuanto a la extemporaneidad del requerimiento de inhibición, la AEAT considera que el plazo para requerir de inhibición no podía iniciarse antes del 5 de julio de 2022, fecha en la que se recibió por la AEAT respuesta de la DFG ratificándose en su postura.

Considera la AEAT que ello es acorde con lo convenido en el punto III de las Conclusiones del Grupo de Trabajo sobre Control Tributario y Actas Únicas, del acta de la reunión entre la AEAT y las Diputaciones Forales del País Vasco para analizar las conclusiones de los grupos de trabajo sobre cambios de domicilio, ingresos en Administración no competente, control tributario, actas únicas y tramas de IVA. Dicho punto III, en su apartado 7, prevé el procedimiento a seguir entre las Administraciones intervenientes en el intercambio de Actas Únicas, del que se desprende la existencia de una fase en la que las Administraciones distintas de la actuante deberán manifestar su acuerdo o desacuerdo con la liquidación practicada, otra fase en la que las Administraciones tratarán de llegar a un acuerdo y, finalmente, una vez que el desacuerdo sobre los porcentajes fijados en el volumen de operaciones sea patente, será necesario ponerlo en conocimiento del órgano competente, de acuerdo a las prescripciones del Concierto Económico. Será a partir de este punto, una vez el desacuerdo es manifiesto (en este supuesto, a partir del 5 de julio de 2022), cuando puede comenzar a computar el plazo de 2 meses para requerir de inhibición.

4.2.- Por otro lado, la AEAT afirma que el punto de conexión que debe aplicarse a las entregas de bienes efectuados por el obligado tributario y transportados directamente a la sede del cliente será aquel lugar en el que se encuentren los bienes al tiempo de iniciarse la expedición o transporte cuando en él existan suficientes medios materiales y humanos para generar valor añadido a la comercialización; es decir, cuando en dicho lugar se realice efectivamente la actividad y labores de comercialización de los bienes entregados.

En el presente caso, la AEAT considera que, al no darse esa generación de valor añadido en la sede de los proveedores, las operaciones se localizarán en la sede de BOJ (Eibar), lugar donde radican los medios materiales y humanos de la entidad para generar valor añadido a la comercialización; es decir, el lugar en que se realizan efectivamente la actividad y labores de comercialización de los bienes entregados.

La AEAT destaca que la Junta Arbitral ya señaló en la Resolución 41/2024, dictada en el conflicto 70/2021, que “siguiendo el criterio constante fijado por esta Junta Arbitral, entre otras, en sus Resoluciones 7/2021, 16/2022, 160/2022, 163/2022, 17/2023, 18/2023 y 109/2023, debe atenderse al lugar donde se añade el valor relativo a la actividad de comercialización, que será el lugar donde tiene una delegación comercial con los suficientes medios materiales y humanos para la realización de dicha actividad, puesto que la actividad desarrollada en la localización de los bienes al comienzo del transporte (...) carece en el conjunto de la operativa de la suficiente entidad para desplazar al valor añadido con motivo de la actividad de comercialización.”

La AEAT concluye manifestando que, a la vista de la información suministrada por el obligado tributario, queda claro que los medios materiales y humanos para generar valor añadido a la actividad de comercialización que realiza BOJ radican en las instalaciones de la empresa situadas en Eibar, donde se encuentra el

departamento comercial y desde donde se realiza toda la actividad comercial, careciendo de personal en territorio común para el desarrollo de su actividad.

5.- Postura de la Junta Arbitral.

5.1.- Requerimiento de inhibición.

Es indudable que la AEAT tuvo conocimiento de que la DFG había realizado actuaciones que a su juicio vulneraban los puntos de conexión establecidos en el artículo 28.Uno.A) del Concierto Económico el 17 de junio de 2022, fecha en la que le fue notificada por parte de la DFG el acta única incoada a BOJ.

No obstante, la AEAT considera que el plazo para requerir de inhibición no se inició el 17 de junio de 2022, sino con la contestación de 5 de julio de 2022 efectuada por la DFG, en respuesta a la solicitud de ratificación remitida por la AEAT el 29 de junio de 2022.

La AEAT alega que su postura es acorde con lo expuesto en el apartado 7 del punto III de las Conclusiones del Grupo de Trabajo sobre Control Tributario y Actas Únicas, del acta de la reunión entre la AEAT y las Diputaciones Forales del País Vasco de 18 de mayo de 2006.

No obstante, dicho apartado 7 establece que:

“7. Acuerdo sobre las liquidaciones a compensar.

7.1.- Respecto a las liquidaciones que registren una modificación de los porcentajes de volumen de operaciones declarado (que determine una minoración de los ingresos o un incremento de devolución para la Administración no competente): las Administraciones Tributarias

competentes distintas de la actuante deberán manifestar su acuerdo o desacuerdo con la liquidación practicada en un plazo de 3 meses desde que les sea comunicada la liquidación.

Si en el plazo de 3 meses no se produjese pronunciamiento expreso, se entenderá que las Administraciones consideran procedente la liquidación.

Acuerdo: En cualquier fase en la que se alcance un acuerdo sobre el porcentaje de volumen de operaciones esto implica el pase automático a la fase de compensación, en los importes efectivamente ingresados o devueltos por la Administración actuante a medida que el ingreso/devolución se va produciendo (criterio de caja).

Desacuerdo: Si alguna de las Administraciones Tributarias competentes considera incorrecta la distribución del volumen de operaciones efectuada en la comprobación por la Administración competente, lo pondrá en conocimiento de la misma mediante informe donde expondrá los argumentos de disconformidad. El plazo para la emisión de este informe será de seis meses desde la recepción de la comunicación de la liquidación.

Recibido este informe se tratará de alcanzar un acuerdo en una reunión entre las Administraciones implicadas.

Si las Administraciones Tributarias implicadas no llegaran a ponerse de acuerdo en la fijación de los % de volumen de operaciones, lo pondrán en conocimiento del órgano competente de acuerdo con las prescripciones del Concierto Económico.

7.2.- Liquidación de los importes regularizados al obligado tributario.

Si no hubiera modificación del porcentaje de volumen de operaciones o se hubiera alcanzado el acuerdo señalada en el apartado anterior, se procederá a la regularización entre las distintas Administraciones.”

A tal efecto, el acta única consideró correcta la situación tributaria del contribuyente, o lo que es lo mismo, no alteró los porcentajes de volumen de operaciones atribuidos a las distintas Administraciones. Por lo que el procedimiento a seguir entre las Administraciones intervenientes hubiera debido ser el fijado en el punto 7.2, no el establecido en el 7.1, dado que este último se aplica en los supuestos en que se registra una modificación de los porcentajes de volumen de operaciones, lo que en este conflicto no se ha producido.

La Resolución 17/2012 (conflicto 17/2010) de 29 de noviembre de 2012, ya estableció que:

“La perentoriedad del plazo de dos meses para formular el requerimiento de inhibición establecido por este precepto ha sido implícitamente confirmada por la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 7 de junio de 2012 (recurso núm. 9/2011), F. D. Sexto, al afirmar que en el caso de conflictos positivos de competencia como el presente el conflicto debe promoverse ante la Junta Arbitral en el plazo reglamentario (un mes para la Junta Arbitral del Concierto), plazo que se cuenta desde la desestimación expresa o el rechazo tácito por silencio del requerimiento y, en consecuencia, presuponen la formulación tempestiva de éste. En suma, a la vista de las precedentes consideraciones procede estimar la alegación de extemporaneidad del requerimiento de inhibición aducida por la AEAT y, por consiguiente, inadmitir el presente conflicto.”

De ello resulta que entre el 17 de junio de 2022 (fecha de la remisión y notificación del acta) y el 25 de agosto de 2022 (notificación del requerimiento de

inhibición) trascurrieron más de 2 meses, lo que, sin perjuicio del propósito por parte de la AEAT de eludir el conflicto, incumple lo dispuesto por el artículo 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral.

En suma, a la vista de las precedentes consideraciones procede estimar la alegación de extemporaneidad del requerimiento de inhibición invocada por la DFG y, en consecuencia, inadmitir el conflicto.

Rechazada la admisión del presente conflicto, no procede entrar a examinar su fondo.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Inadmitir el conflicto número 76/2022 interpuesto por la Agencia Estatal de Administración Tributaria por resultar extemporáneo conforme a lo dispuesto en el artículo 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral.

2º.- Notificar el presente acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Gipuzkoa y a BOJ OLAÑETA, S.L.

Fdo.: Violeta Ruiz Almendral.

Fdo.: Sofía Arana Landín.

Fdo.: Javier Muguruza Arrese.