

Resolución: R047/2025

Expediente: E016/2023

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 19 de diciembre 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 Diputación Foral de Bizkaia (en lo sucesivo, DFB) frente al Ministerio de Hacienda y Función Pública (en lo sucesivo, MHFP), en relación con la consulta tributaria formulada ante aquella el 6 de mayo de 2020 por la entidad ZUCCHETTI SOFTWARE SPAIN, S.L. (en lo sucesivo, ZUCCHETTI), con XXXXXXXX1, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 16/2023.

I. ANTECEDENTES

1.- ZUCCHETTI es una sociedad mercantil con domicilio fiscal en Bizkaia que en el año 2019 absorbió el patrimonio integro de tres sociedades (con domicilios fiscales en Bizkaia y Gipuzkoa), operación que fue inscrita en el Registro Mercantil de Bizkaia el 9 de enero de 2020.

Una vez realizada la fusión, se mantuvieron inalteradas las oficinas, personal y centros de trabajo (en Bizkaia, Gipuzkoa, Álava, La Rioja, Madrid y Asturias).

2.- El 6 de mayo de 2020, ZUCCHETTI presentó consulta tributaria escrita ante la DFB en la que solicitaba conocer en qué territorio, común o foral, conforme a los puntos de conexión del Concierto Económico, se deberían considerar realizadas, a lo largo del año 2020, determinadas entregas de productos de hardware y de prestaciones de servicios de venta, personalización y mantenimiento de software, tanto a efectos del Impuesto sobre Sociedades (en lo sucesivo, IS) como del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, IVA). Y planteaba la misma cuestión para el supuesto en que las citadas operaciones tuvieran por destinatarias a personas ubicadas fuera del Territorio de Aplicación del Impuesto.

De los datos que se aportaron en el escrito de consulta, el volumen de operaciones realizado por las sociedades participantes en la fusión superó conjuntamente los 10 millones de euros en 2019 y este se mantendría por encima de esa cifra en 2020.

3.- El 28 de octubre de 2022, el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (en lo sucesivo, OCTE) notificó al MHFP un Informe en relación con la consulta planteada por ZUCCHETTI, en similares términos a la propuesta de contestación elaborada inicialmente por la DFB.

En dicho informe, el OCTE manifestaba que, para poder determinar la localización, a efectos del IS e IVA, de las operaciones que realizaba el consultante en territorio común o en territorio vasco, procedía atender, respectivamente, en las entregas de bienes muebles corporales, a los artículos 16.A).1º y 28.Uno.A).1º, y en las prestaciones de servicios, a los artículos 16.B) y 28.Uno.B) del Concierto Económico. Además, en el ámbito del IS, en las operaciones que se consideren realizadas en el extranjero, se remitía al artículo 16.D), igualmente, del Concierto Económico.

Y, para poder determinar la localización de las operaciones que realizó ZUCCHETTI, el OCTE entendió que debería aplicarse la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del IVA del Territorio Histórico de Bizkaia (NFIVA), con el objeto de determinar si se trataba de entregas de bienes o de prestaciones de servicios.

Finalmente, el informe del OCTE indicó que el contenido de la contestación a la consulta se comunicaría “con el alcance y los efectos previstos en el artículo 86 de la Norma Foral 2/2005, del 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (NFGT)”.

4.- El 23 de diciembre de 2022, el MHFP remitió al OCTE escrito de observaciones en el que expresaba su disconformidad con la propuesta de contestación, manifestando que:

4.1.- En caso de alcanzarse acuerdo sobre la consulta, esta sería resuelta por la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa (en lo sucesivo, CCEN), por lo que sería más correcto hacer referencia, no solo a la aplicación del procedimiento establecido en el artículo 64.b) del Concierto Económico, sino al hecho de que era la propia CCEN el órgano competente para resolver la consulta, considerando necesario que así se indicara en el texto de la contestación.

4.2.- Las referencias normativas de la consulta deberían incluir tanto la NFIVA como la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), ya que ZUCCHETTI era un contribuyente que tributaba en el IVA simultáneamente a la AEAT y a la DFB.

4.3.- La contestación que se comunique al consultante no tendrá únicamente eficacia frente a la DFB, sino que su contenido vinculará a la AEAT, por lo que sería necesario incorporar la mención expresa al alcance y efectos previstos en el artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

No obstante, el MHFP manifestó que, con la finalidad de no demorar innecesariamente la respuesta a ZUCCHETTI, admitía los planteamientos del OCTE relativos a los puntos 4.1 y 4.3, puesto que las discrepancias ya se encontraban expuestas en otros conflictos similares ante la Junta Arbitral pendientes de resolución. No obstante, dejaba constancia de que se mantenía y ratificaba en las razones y argumentos plasmados en sus escritos de observaciones, y señalaba, de forma expresa, que no implicaba, en ningún modo, aceptación del criterio defendido por el OCTE al respecto.

5.- El 23 de enero de 2023, el OCTE remitió un nuevo informe al MHFP con relación a las observaciones formuladas a la propuesta de contestación. Con relación al desacuerdo mantenido en el punto 4.2, se indicaba al MHFP que no procedía hacer alusión a la LIVA, sino que la DFB debía responder haciendo referencia exclusivamente a la NFIVA, por lo que, al tratarse de una cuestión ajena a la aplicación de los puntos de conexión del Concierto Económico y, dado que la resolución del desacuerdo ya se había canalizado hacia la Junta Arbitral en otros expedientes, el OCTE solicitaba al MHFP que aceptara una fórmula de conformidad condicionada a la espera de un pronunciamiento de la misma.

6.- Mediante un segundo escrito de observaciones, de fecha 16 de febrero de 2023, el MHFP expresó su disconformidad con la propuesta de aceptación condicionada planteada por el OCTE. El MHFP insistió en la necesidad de que la contestación a formular al consultante incluyera la referencia a la LIVA, así como a determinados artículos de la misma, toda vez que ZUCCHETTI tributaría

en el IVA a ambas Administraciones en proporción a su volumen de operaciones, siéndole de aplicación simultáneamente tanto la normativa foral como la estatal.

7.- Al no coincidir el criterio propuesto por la DFB, y ratificado por el OCTE, con el defendido por el MHFP, la consulta quedó pendiente de la convocatoria y reunión de la CCEN, entendiéndose la DFB que no podía ser contestada hasta que no se resolviera en el seno de dicha Comisión, o hasta que la cuestión sea resuelta por esta Junta Arbitral.

8.- El 22 de marzo de 2023, habiendo transcurrido el plazo de dos meses previsto en el artículo 64.b) del Concierto Económico sin que se hubiera alcanzado un acuerdo en el seno de la CCEN, la DFB planteó el conflicto ante la Junta Arbitral, el cual se ha tramitado, siguiendo el procedimiento abreviado, bajo número de expediente 16/2023.

9.- El MHFP, en su escrito de alegaciones de 25 de abril de 2023, indicó que, una vez interpuesto por parte de la DFB el conflicto respecto a la normativa de IVA que debe mencionarse en la consulta, el mismo debería referirse igualmente a los otros dos puntos conflictivos, esto es, a cuál es el órgano competente para resolver las consultas a las que se refiere el artículo 64.b) del Concierto Económico, y a la cuestión de si se debe incluir también una mención al alcance y a los efectos previstos en la LGT.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Competencia de la Junta Arbitral.

La Junta Arbitral es competente para resolver la presente controversia de acuerdo con lo dispuesto en el art. 64.b) del Concierto Económico, que, en

relación con la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, establece entre sus funciones:

“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”.

Al respecto, establece el artículo 3.b) 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), que es competencia de la Junta Arbitral:

“b) La resolución de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

En particular, resolver las controversias cuya resolución competa primariamente a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa y

no lleguen a ser resueltas por ésta por falta de acuerdo, tanto en relación con consultas referentes a la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el Concierto Económico como en relación con los supuestos de coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras previstos en el artículo 47 ter del Concierto Económico.”

En cuanto al procedimiento, el art. 68.Dos del Concierto Económico, determina que:

“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”.

2.- Posiciones de las Administraciones.

2.1.- Postura de la DFB.

2.1.1.- En cuanto al órgano competente para la resolución de consultas sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el Concierto Económico, la DFB defiende que en el supuesto en el que las demás Administraciones concernidas no formulen observaciones sobre la propuesta de resolución recibida, ésta se entenderá aprobada, y la Administración competente (la que elaboró la propuesta) podrá evacuar la respuesta. En los casos en que existan observaciones y estas sean resueltas, bien por la CCEN, o bien por la Junta Arbitral, la Administración ante la que se presentó la consulta deberá adaptar su respuesta a lo acordado por la CCEN o por la Junta Arbitral.

2.1.2.- En lo que a la normativa reguladora del IVA se refiere, conforme a los datos que obraban ante la DFB y los declarados por el propio contribuyente, se asume que la normativa que le resultaba de aplicación a ZUCCHETTI, y que depende de la Administración a la que corresponde la competencia inspectora, recaía en la DFB.

Por lo tanto, la DFB contempla que no es acorde a derecho la pretensión del MHFP de que, como ZUCCHETTI tributa en el IVA a ambas Administraciones en proporción a su volumen de operaciones, la resolución de la consulta por parte de la DFB deba efectuarse aludiendo también a la normativa de territorio común.

2.1.3.- Considera la DFB que, tratándose de un contribuyente de IVA que presenta una consulta tributaria vinculante ante la Administración tributaria competente, la DFB aplicará su propia normativa (NFIVA), única en base a la cual, puede pronunciarse de forma vinculante.

2.2.- Postura del MHFP.

El MHFP se reitera en las discrepancias a la contestación a la consulta:

2.2.1.- El MHFP alega que el Concierto Económico establece literalmente que corresponde a la CCEN la función de resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión, por lo que la CCEN será el órgano competente para resolver las consultas que versen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el Concierto Económico.

2.2.2.- De acuerdo con lo establecido en el Concierto Económico, ZUCCHETTI es un contribuyente que tributa simultáneamente a la AEAT y a la DFB. Esto implica que la obligación tributaria del consultante nace de la aplicación de dos

normas que le son simultáneamente aplicables; la LIVA y la NFIVA. En base a ambas normas debe delimitarse la naturaleza de las operaciones realizadas por ZUCCHETTI, al objeto de determinar si constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios a efectos del IVA, para poder después acudir a la correspondiente regla de localización establecida en el Concierto Económico.

En conclusión, el MHFP entiende que la calificación de las operaciones que realiza ZUCCHETTI a efectos del IVA se basa de forma simultánea en la LIVA y en la NFIVA, por lo que ambas normas deben verse reflejadas en la fundamentación de la contestación a la consulta.

2.2.3.- El MHFP plantea la incorporación de un párrafo final en la contestación a la consulta en el que se informe expresamente a ZUCCHETTI de la eficacia vinculante de la misma con el alcance y los efectos previstos en los artículos 86 de la NFGT y 89 de la LGT, por considerar que la contestación que se comunique al consultante no tendrá únicamente eficacia frente a la DFB, sino que su contenido vinculará, asimismo, a la AEAT.

3.- Postura de la Junta Arbitral.

Tanto la DFB como el OCTE como el MHFP están de acuerdo en los aspectos sustantivos relativos a la consulta formulada, no existiendo desavenencia alguna en la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el Concierto Económico. Las discordancias radican exclusivamente en los aspectos no sustanciales ya apuntados.

En consecuencia, a juicio de esta Junta Arbitral, no existiendo una discrepancia sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el Concierto Económico, y en la medida en que ello implica *per se* la no existencia de restricción alguna para resolver la consulta formulada por ZUCCHETTI, los

desacuerdos no sustanciales planteados entre las Administraciones no deberían haber privado al consultante de la necesaria seguridad jurídica, sin que sea posible que un pronunciamiento de esta Junta Arbitral trascurridos cinco años pueda reparar el perjuicio.

Por otro lado, el art. 8 del Reglamento de la Junta Arbitral remite supletoriamente a la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, cuyo art. 88.1 señala que la resolución debe ser completa, alcanzando a todas las cuestiones que se deriven del expediente, hayan sido o no planteadas expresamente por las partes.

El artículo 64.b) del Concierto Económico establece que entre las funciones de la CCEN se encuentra la resolución de las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el Concierto Económico. Y, existiendo observaciones planteadas por una parte (una Administración), que no son admitidas por la otra parte (resto de las Administraciones concernidas), sin que conste acuerdo sobre las mismas en el seno de la CCEN, el desacuerdo podrá ser trasladado a la Junta Arbitral. Así lo establece el artículo 3.b) del Reglamento de la Junta Arbitral, según el cual la Junta Arbitral será competente para resolver las controversias que se produzcan en relación con consultas referentes a la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el Concierto Económico, cuya resolución competa primariamente a la CCEN y no lleguen a ser resueltas por ésta por falta de acuerdo.

Por consiguiente, el cometido de la Junta Arbitral será resolver el desacuerdo entre las administraciones acerca de la aplicación o interpretación de los puntos de conexión, por lo que, una vez resuelto, la Administración que recibió inicialmente la consulta tributaria deberá adecuar su contestación a lo acordado por la Junta Arbitral, haciendo constar que se ha tramitado o elaborado conforme al artículo 64.b) del Concierto Económico. Y, asimismo, resulta incuestionable

que, por lo que respecta a los puntos de conexión, obligará a todas las Administraciones implicadas, produciendo, por lo tanto, efectos vinculantes para todas ellas.

Por otro lado, si en la consulta se hubieran planteado otras cuestiones sin vínculo con la aplicación de los puntos de conexión del Concierto Económico, la Administración actuante podrá hacer mención en esa parte de la respuesta de su competencia únicamente a su normativa.

El artículo 26 del Concierto Económico establece que el IVA es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado, de donde se deduce que ambas normativas (NFIVA y LIVA) han de ser necesariamente idénticas (a salvo de la competencia sobre los modelos de declaración e ingreso, los plazos de ingreso y las normas de gestión y procedimiento y las obligaciones formales exigibles adaptadas a las nuevas formas de cumplimiento de las obligaciones formales de facturación o registro con apoyo en los avances tecnológicos), por lo que, en lo que afecta a estas otras cuestiones no relacionadas con los puntos de conexión, la DFB en su relación con ZUCCHETTI, podrá remitirse a lo dispuesto en la normativa foral, sin que, a estos efectos, tenga por qué aludir a la normativa interna de otro territorio ni resulte vinculante para dicha parte. En consecuencia, en las consultas planteadas por contribuyentes que tributen en volumen de operaciones en IVA no tendrán que ser resueltas haciendo referencia tanto a la LIVA como a la NFIVA.

Ello es coherente con la Sentencia del Tribunal Supremo número 1236/2016, de 31 de mayo de 2016, confirmatoria de la Resolución de la Junta Arbitral 9/2015, de 19 de junio, en la que el Tribunal Supremo concluyó que, en un marco de competencias exclusivas y excluyentes, solamente puede ser competente para

emitir un pronunciamiento vinculante en relación con las consultas formuladas, aquella Administración a quien le corresponda la exacción del Impuesto.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Declarar archivado sin más trámite el procedimiento por pérdida sobrevenida de su objeto, que es ofrecer una contestación en un plazo razonable, que ofrezca seguridad jurídica al consultante en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

2º.- Notificar el presente Acuerdo al Ministerio de Hacienda y Función Pública, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Bizkaia, al Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi y a ZUCCHETTI SOFTWARE SPAIN, S.L.

Fdo.: Violeta Ruiz Almendral.

Fdo.: Sofía Arana Landín.

Fdo.: Javier Muguruza Arrese.