

Resolución: R 32/2024

Expedientes: 5/2020, 6/2020, 9/2020, 10/2020, 1/2021 acumulados.

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 3 de junio de 2024.

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 los conflictos planteados por la Diputación Foral de Álava (en lo sucesivo DFA) y la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo AEAT) respectivamente, frente a la otra Administración, cuyo objeto es determinar la participación del Establecimiento Permanente (en lo sucesivo EP) de DG en las adquisiciones de vehículos de la clase X a NS en los ejercicios 2017 a 2019, y su efecto en la proporción del volumen de operaciones del mismo, que se tramitan ante esta Junta Arbitral con números de expediente 5/2020, 6/2020, 9/2020, 10/2020 y 1/2021.

I. ANTECEDENTES

Previo.- Son hechos no controvertidos los siguientes:

a.- La entidad DG , actualmente denominada MBG , con sede en Stuttgart, Baden-Württemberg (Alemania), es una empresa multinacional alemana, entidad no residente en España, fabricante de automóviles y vehículos comerciales, y propietaria de varias marcas, entre las que se encuentra Mb.

b.- La mercantil DG , para el ejercicio de su actividad, dispone en el territorio de aplicación del impuesto (en lo sucesivo TAI) de un EP a efectos del IVA, con domicilio fiscal en Madrid hasta el 28 de febrero de 2018, fecha en que se trasladó dicho domicilio a Vitoria-Gasteiz (Álava). El 1 de noviembre de 2019 el EP pasó a denominarse “MBG” y cambió su NIF.

La actividad económica del EP de DG , sujeta y no exenta al IVA, clasificada en el epígrafe 615.1 del IAE (actividades empresariales), es la de comercio al por mayor de vehículos y sus accesorios.

La sociedad MBESA , y con domicilio fiscal y social en Alcobendas (Madrid), es la filial de DG en España. MBESA cuenta con una fábrica de furgonetas en la provincia de Álava.

MBESA tiene alquilado un terreno dentro de las instalaciones de la fábrica de Álava a su matriz DG , en el que se depositan parte de los vehículos de la clase V, fabricados por MBESA y adquiridos por DG , que posteriormente DG destinará a la venta a sus distribuidores.

c.- El EP de DG tributó en los ejercicios 2017 a 2019 por IVA conjuntamente a la AEAT y a la DFA en proporción al volumen de operaciones realizado en los distintos territorios durante cada ejercicio (en IVA 2017, 96,47 % a la DFA y 3,53 % a la AEAT; en IVA 2018, 79,25 % a la DFA y 20,75 % a la AEAT; y en IVA 2019, 89,31 % a la DFA y 10,69 % a la AEAT).

d.- La competencia inspectora respecto al EP de DG en el ejercicio 2017 correspondió a la AEAT (al tener domicilio fiscal en dicho ejercicio en Madrid y tributar en volumen de operaciones a ambas administraciones) y la de los ejercicios 2018 y 2019 a la DFA (al tener domicilio fiscal en Álava, tributar en

volumen de operaciones a ambas administraciones y no haber realizado en territorio común el 75 por ciento o más de sus operaciones).

1.- Conflictos 5/2020 y 9/2020 en relación con el IVA del año 2017.

1.1.- La AEAT desarrolló un procedimiento de comprobación e investigación en relación con la actividad y tributación del EP de DG en el TAI respecto al IVA 2017, que desembocó en la incoación el 20 de noviembre de 2019 del acta única de conformidad A01- 81914250, considerándose correcta la situación del EP de DG , con un resultado total a devolver de 12.620.226,76 euros.

Los porcentajes inicialmente declarados por el EP de DG fueron del 1 % a la AEAT y del 99 % a la DFA, si bien posteriormente se presentó escrito de rectificación de autoliquidación en fecha 7 de agosto de 2018 comunicando unos porcentajes de 3,53 % para la AEAT y de 96,47 % para la DFA, que la AEAT dio por correctos en el acta única y fijó como porcentajes definitivos de proporción del volumen de operaciones. A resultas de esos porcentajes, la AEAT y la DFA debieron asumir unas devoluciones, respectivamente, de 445.494,00 euros y 12.174.732,76 euros.

El 29 de noviembre de 2019, la AEAT emitió Informe sobre Ingreso en Administración No Competente Común/Foral, en el que se recogen los resultados del acta anteriormente detallados, además del ajuste de los ingresos, (al haber ingresado a la AEAT en base a un porcentaje provisional del 1 %, resultando que su porcentaje comprobado era el 3,53 %), solicitando de la DFA la transferencia de 87.291,63 euros.

1.2.- La DFA inició un procedimiento de comprobación de la proporción de volumen de operaciones correspondiente al IVA 2017 del EP de DG , que culminó en un informe de ingreso/devolución en administración no competente

relativo al ejercicio 2017 de fecha 14 de noviembre de 2019, que fue notificado a la AEAT el 20 de noviembre de 2019.

La DFA, en dicho informe, solicitó a la AEAT una transferencia a su favor en concepto del saldo existente a 31 de diciembre de 2017 del IVA, por importe de 15.241.788,12 euros.

1.3.- El 20 de enero de 2020 la DFA requirió de inhibición a la AEAT en relación con el IVA 2017, reiterándose en la postura mantenida en el informe de fecha 14 de noviembre de 2019 sobre ingreso/devolución en administración no competente.

El 20 de febrero de 2020, la AEAT comunicó su rechazo al requerimiento de inhibición.

1.4.- El 22 de enero de 2020 la AEAT requirió de inhibición a la DFA en relación con las actuaciones de comprobación que la DFA había realizado con el EP de DG a efectos de determinar la proporción del volumen de operaciones.

La AEAT consideró en dicho requerimiento de inhibición que, con la comprobación que está en el origen de la solicitud de transferencia, notificada el 20 de noviembre de 2019, de la DFA a su favor, por importe de 15.241.788,12 euros, relativa al IVA del ejercicio 2017 del EP de DG, la DFA se excedió en el ejercicio de las competencias que le atribuye el Concierto, por corresponder a la AEAT la competencia inspectora respecto de dicho concepto y ejercicio, así como por incumplir el procedimiento de intercambio de actas únicas acordado en el Acta de la reunión celebrada en Bilbao entre la AEAT y las Diputaciones Forales del País Vasco, de fecha 18 de mayo de 2006, en el que se recogen las Conclusiones del Grupo de trabajo sobre control tributario y actas únicas.

La DFA reconoce que fue concedora de la existencia del acta única de conformidad del ejercicio 2017, incoada por la AEAT el 20 de noviembre de 2019, con la recepción del requerimiento de inhibición emitido por la AEAT.

El 25 de febrero de 2020 la DFA notificó a la AEAT su rechazo al requerimiento de inhibición, defendiendo su postura acerca de la tributación del EP de DG y entendiendo no aplicable el Protocolo de Actas Únicas.

1.5.- El 21 de febrero de 2020 la DFA planteó el conflicto de competencias 5/2020 en relación con el IVA 2017.

1.6.- El 19 de marzo de 2020 la AEAT planteó el conflicto de competencias 9/2020, también en relación con el IVA 2017.

1.7.- Postura de la DFA.

La DFA entiende que el EP de DG , respecto a los vehículos de la clase X, no interviene ni en las adquisiciones a NS , ni en la posterior entrega de dichos vehículos a clientes interiores e internacionales de DG , por lo que deben imputarse a DG como sujeto no establecido.

La DFA basa su postura en las siguientes circunstancias:

DG adquiere internamente dos tipos de vehículos: vehículos de la clase V y vehículos de la clase X, que tienen dos operativas distintas.

- Los vehículos (furgonetas) clase V son fabricados por MBESA en su planta productiva de Vitoria-Gasteiz (Álava). Todos los vehículos que MBESA produce en las instalaciones de Álava son vendidos a DG , que pasa a ser

titular del derecho de propiedad con plena capacidad de disposición de los mismos.

El terreno que MBESA tiene arrendado desde el 1 de enero de 2001 a DG en su planta productiva en Vitoria-Gasteiz, con una superficie aproximada de 12.337 m², es utilizado por DG en su gestión empresarial relacionada con las actividades logísticas (almacén de mercancías) inherentes a la fabricación de vehículos industriales en España, gestionando la recepción y posterior entrega física de parte de los vehículos clase V.

El 3 de septiembre de 2007 el contrato de arrendamiento se modificó (ampliando la superficie hasta los aproximadamente 34.180 m² y, consecuentemente, la renta) “debido al incremento de necesidad de superficie disponible por parte de DG , para hacer frente a las necesidades de almacenamiento de los vehículos”. Esto es, se vincula el terreno del EP al almacenamiento de vehículos.

No obstante, DG con la excepción del aparcamiento citado, no posee otros medios humanos ni materiales propios en el territorio español, acudiendo a la subcontratación de empresas de logística y transporte (SLSA para los transportes terrestres, y GGSPA y HA para los marítimos) para el desarrollo de su actividad.

La DFA considera que la utilización que DG hace del aparcamiento en Vitoria-Gasteiz en régimen de alquiler, y la utilización de medios subcontratados a terceros, supone la existencia de una estructura adecuada y con criterio de permanencia, lo que permite calificarlo como EP de DG a efectos del IVA.

De este modo, afirma la DFA que, en tanto que DG utiliza los medios de dicho EP para operaciones inherentes a la realización de la entrega de parte de los

vehículos clase V, debe en consecuencia entenderse que el EP de DG interviene en la realización de las entregas de dichos vehículos.

- Por otro lado, en septiembre de 2017 se formalizó un contrato (vigente hasta principios de 2020) para la fabricación y el suministro de vehículos de la clase X de la marca Mb entre las multinacionales NSA y DG .

De acuerdo con las cláusulas del contrato, NMISA, domiciliada en Barcelona, filial de NS, fabricó en las instalaciones del puerto de Barcelona los vehículos Clase X y los vendió a NS (entrega interior), entidad domiciliada en Suiza, siendo los vehículos depositados en un terreno colindante a su fábrica que NMISA tenía arrendado a NS (EP de NS en Barcelona).

NS inmediatamente, los vendió (entrega interior, sin apenas valor añadido) a DG , produciéndose dicha entrega asimismo en el TAI.

Posteriormente, DG destinó estos vehículos Clase X principalmente a entregas intracomunitarias y exportaciones (entregas exentas plenas) y en menor medida a entregas interiores, transportándose directamente desde las instalaciones de NMISA en Barcelona. En ningún momento los vehículos fueron trasladados a Vitoria-Gasteiz (Álava), con lo que, en consecuencia, el EP de DG no intervino en las adquisiciones y posteriores entregas de los vehículos de la clase X.

De este modo, la fabricación y exportación de los vehículos de la clase X se realizó íntegramente en y desde las instalaciones de NMISA en Barcelona, utilizando exclusivamente los medios materiales y humanos de NMISA, propios o subcontratados y los restantes que, a estos efectos, DG pudiera subcontratar en Barcelona.

Estas operaciones, que generaron importantes devoluciones de IVA, se atribuyeron al EP de DG en proporción de volumen de operaciones (imputándose la mayor parte, con resultado a devolver, a la DFA).

Como consecuencia de estas circunstancias, la DFA entiende que el EP de DG intervino en determinadas adquisiciones de vehículos de la clase V, pero no en las de vehículos de la clase X. Por consiguiente, las adquisiciones de vehículos de la clase X en ningún caso pueden atribuirse al EP de DG en Álava, debiendo imputarse a la propia entidad no residente DG .

En base a lo expuesto, la DFA entiende que las cuotas de IVA soportado correspondientes a las adquisiciones de los vehículos de la clase X de la marca Mb fabricados por NMISA no son atribuibles al EP de DG en Álava sino a DG , como sujeto pasivo no establecido que opera en el TAI.

En consecuencia, en las ventas a clientes interiores (de vehículos clase X) el sujeto pasivo será el comprador, al ser el vendedor (DG) un no establecido.

Por el contrario, en las entregas intracomunitarias el sujeto pasivo será DG , por lo que tendrá que solicitar un NIF-IVA de no establecido, y no podrá obtener la devolución de las cuotas soportadas a través del procedimiento del art. 119 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, LIVA), sino del art. 115 LIVA. Estas devoluciones deberán diferenciarse de las que presente el EP.

1.8.- Postura de la AEAT.

La AEAT hace constar, en relación con la actividad desarrollada por DG en el TAI, los siguientes hechos comprobados por la Inspección de Hacienda del

Estado y documentados en el acta única, firmada en conformidad, del IVA del ejercicio 2017:

- Con carácter general, DG adquirió los vehículos fabricados por sus sociedades filiales productoras (entre las que se encuentra MBESA), asumiendo la propiedad, los riesgos y el poder de disposición de los vehículos desde el momento en que salieron del proceso de fabricación.
- Posteriormente DG vendió los vehículos a sus filiales distribuidoras, según los pedidos previos y las perspectivas de ventas previstas para cada una de ellas (salvo en Alemania, donde DG fue la propia distribuidora que realizaba la venta al cliente final).
- En particular, desde la perspectiva del IVA la operativa efectuada por DG para los vehículos de la clase V fabricados por MBESA en Vitoria-Gasteiz requiere distinguir:
 - a) Para los vehículos que iban a ser objeto de entrega intracomunitaria a Alemania, Francia, Portugal, Austria, Bélgica (a la que se vendía también los vehículos con destino Holanda) y Suecia, MBESA realizaba directamente (sin participación por tanto del EP de DG) el envío a esos mercados (entrega intracomunitaria de MBESA), entregando a DG como operador a efectos de IVA (sujeto pasivo) en cada uno de esos países, donde opera como registrado pero no establecido, realizando adquisiciones intracomunitarias.
 - b) Adquisiciones de vehículos cuyo destino posterior era la distribución en el TAI por su sociedad filial, cuya calificación era la de una operación interior que devengaba el impuesto y era soportado por el EP de DG en España.

- c) En el resto de las entregas intracomunitarias y exportaciones (vehículos vendidos a los países de la UE distintos de los anteriormente mencionados, así como países fuera de la Unión), los vehículos adquiridos por DG se depositaban por MBESA en el Depósito Distinto del Aduanero (en lo sucesivo, DDA) del que ésta es titular en el terreno arrendado por el EP de DG , al que se imputaban las adquisiciones como operaciones interiores.
- En cuanto a la operativa para los vehículos de la clase X (furgonetas tipo “pick-up”), producidos en la planta que poseía el grupo NISSAN en Barcelona, DG adquiriría a NS los vehículos objeto del acuerdo una vez finalizado el proceso de producción de estos, según salían de la fábrica y se introducían en un área de almacenaje a la espera de su traslado (dentro o fuera del TAI).
 - Desde la perspectiva del IVA, las operaciones efectuadas por DG con los vehículos clase X adquiridos fueron exactamente las mismas que con las furgonetas fabricadas en Álava (clase V), esto es, su entrega a las sociedades distribuidoras del grupo establecidas en cada país, que en el caso de España era MBESA, con la única diferencia de que los vehículos clase X (que luego eran objeto de entrega intracomunitaria) no se afectaban al régimen de DDA.
 - Esta afirmación se vio ratificada por la declaración de la sociedad, en base a la cual se incoó el acta de conformidad.

2.- Conflictos 6/2020 y 10/2020 en relación con el IVA del año 2018.

2.1.- En relación con el IVA del ejercicio 2018, la DFA “inició un procedimiento de comprobación e investigación de las devoluciones y del volumen de operaciones realizado en Álava para el ejercicio 2018” por el EP de DG , que culminó en un informe de ingreso /devolución en Administración no competente,

de fecha 18 de noviembre de 2019, remitido el 26 de noviembre de 2019 a la AEAT.

En dicho informe sobre ingreso /devolución en Administración no competente foral/común, la DFA solicitó a la AEAT que se le transfiriera el saldo existente a 31 de diciembre de 2018 del IVA por importe de 80.312.254,33 euros por considerar que el citado saldo fue solicitado indebidamente por el sujeto pasivo a la DFA. La DFA entendía que no procedía atribuir al EP de DG , a efectos del IVA, localizado en Álava las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de bienes y servicios destinados a la comercialización, previa subcontratación a NSA de la fabricación, de los vehículos clase X de la marca Mb.

La DFA fundamenta su pretensión en las mismas consideraciones vistas en relación con el conflicto 5/2020, respecto de la no participación del EP de DG en las adquisiciones de vehículos de la clase X a NS .

El 20 de enero de 2020 la DFA requirió de inhibición a la AEAT, comunicándole la postura mantenida en el informe sobre ingreso/devolución en administración no competente.

El 29 de enero de 2020, la DFA recibió requerimiento de inhibición de 24 de enero de 2020 en el que la AEAT manifestaba el rechazo a la postura mantenida por la DFA.

El 21 de febrero de 2020 la DFA planteó el conflicto 6/2020.

2.2.- Por su parte, el 24 de enero de 2020 la AEAT requirió de inhibición a la DFA respecto a la comprobación del volumen de operaciones en el IVA, ejercicio 2018, correspondiente al EP de DG , por considerar que no procedía la emisión

de la transferencia solicitada por la DFA en su escrito notificado a la AEAT el 26 de noviembre de 2019.

En el mencionado requerimiento de inhibición, la AEAT también objetaba respecto del procedimiento seguido por la DFA para solicitar la transferencia, usando un “Informe sobre Ingreso/Devolución en Administración no competente Foral/Común”, argumentando que la DFA debería haber realizado las actuaciones correspondientes en ejercicio de su competencia inspectora en el ejercicio 2018 y debería haber documentado el resultado de las mismas en un acta única (tal como había hecho la AEAT en IVA 2017).

La AEAT, asimismo, en dicho requerimiento de inhibición se reafirmó en considerar correcta la tributación de DG en el TAI, en tanto que la operativa del EP de DG fue verificada por la AEAT en el curso de unas actuaciones de comprobación e investigación relativas al IVA 2017.

La AEAT reiteró que, de acuerdo con dicha comprobación, la actividad que DG realizaba respecto de los distintos vehículos de clase V y X que adquiría era la misma: su entrega a las sociedades distribuidoras del grupo establecidas en cada país (salvo Alemania), de tal modo que las operaciones efectuadas por DG con los vehículos adquiridos a NS (clase X) eran exactamente las mismas que con las furgonetas fabricadas en Álava (clase V) y adquiridas a MBESA, exceptuando la existencia del DDA.

El 25 de febrero de 2020, la DFA notificó a la AEAT el rechazo al requerimiento de inhibición, alegando su rechazo a seguir el Procedimiento de Actas Únicas, y defendiendo su postura sobre la tributación de DG, con los argumentos anteriormente ya expuestos.

El 23 de marzo de 2020 la AEAT planteó el conflicto 10/2020, siendo las cuestiones debatidas idénticas a las expuestas en los conflictos anteriores, con la diferencia de que en el periodo 2018 la competencia inspectora correspondía a la DFA.

3.- Conflicto 1/2021 en relación con el IVA del año 2019.

El 19 de octubre de 2020 la DFA remitió a la AEAT un informe de su Servicio de Inspección con el propósito, por un lado, de comunicar a la AEAT la posición de la DFA con respecto al IVA del ejercicio 2019 correspondiente al EP de DG , y, por otro lado, solicitar un pronunciamiento de la AEAT sobre la Administración competente para efectuar las devoluciones de IVA del ejercicio 2019 correspondientes a las adquisiciones de vehículos de la clase X a NS (resultando una posible transferencia de 39.453.238 euros de la AEAT a la DFA), los criterios para determinar su volumen de operaciones y porcentaje de tributación y, en general, la tributación de los sujetos pasivos que operan simultáneamente en el TAI como no residentes sin EP y con EP.

El 6 de noviembre de 2020, la AEAT comunicó a la DFA su postura con relación a la solicitud planteada, recalcando que el criterio fue el expresado en el acta A01-81914250 incoada al obligado de referencia por el IVA del ejercicio 2017, y que ya se incluyó como antecedente de hecho de los requerimientos de inhibición interpuestos por la AEAT correspondientes al IVA de los ejercicios 2017 y 2018.

El 1 de diciembre de 2020, la DFA requirió de inhibición a la AEAT, volviendo a trasladar a esta la posición de la DFA con respecto al IVA del ejercicio 2019 correspondiente al EP de DG .

La AEAT rechazó el requerimiento de inhibición mediante escrito remitido a la DFA el 23 de diciembre de 2020.

El 20 de enero de 2021 la DFA planteó el conflicto 1/2021.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Objeto de los conflictos.

La DFA entiende que la controversia no debe incardinarse en una discrepancia sobre la proporción de volumen de operaciones del EP de DG , sino en un conflicto acerca de la participación del EP en la adquisición de vehículos a NS .

La DFA argumenta que, si hubiese incoado un acta única en relación con los años 2018 y 2019, habría dejado indefenso al obligado, puesto que habría tenido que eliminar las cuotas deducidas por el EP de DG correspondientes a las adquisiciones de vehículos de la clase X imputadas al EP, sin que las mismas se hubiesen podido recuperar de otro modo, ante la negativa de la AEAT a otorgar otro NIF a DG como no residente no establecido a efectos de las adquisiciones de vehículos de la clase X a NS .

Por ello, añade la DFA que, a fin de garantizar la neutralidad del IVA para el obligado, en ejercicio de la jurisprudencia sobre los principios de regularización íntegra o completa y buena administración, ha efectuado todas las devoluciones solicitadas por el EP de DG , incluidas las cuotas discutidas de los años 2017 a 2019.

Lo cierto es que existen precedentes en los que se ha admitido la posibilidad de que la Administración sin competencia inspectora respecto de un obligado

compruebe si el mismo dispone de un EP en su territorio y si interviene en las operaciones objeto de controversia.

Es el caso, por ejemplo, del conflicto 28/2012, que dio lugar a la Resolución 3/2018, y en el que se controvertía la competencia de recaudación de unas cuotas de IVA repercutidas a un contribuyente foral por el EP de una entidad no residente (con domicilio social en Alemania), que depende de la existencia del EP y de su intervención en las operaciones. En este expediente, la Diputación Foral de Gipuzkoa (en lo sucesivo DFG) realizó una comprobación en sede del obligado de su competencia, que le llevó a considerar que el no residente no disponía de un EP que hubiera intervenido en la operación, lo que llevaba a considerar indebida la repercusión (puesto que el contribuyente foral pasaba a ser adquirente intracomunitario) y la competencia de la DFG para la recaudación de ese IVA.

Pues bien, en este asunto la Junta Arbitral consideró (Resolución 3/2018) que “el objeto del conflicto 28/2012 no lo constituye la devolución del IVA solicitada a una y otra de las Administraciones enfrentadas y rechazada por ambas. Sin embargo, no puede perderse de vista que lo que está en juego para el obligado tributario SSA es precisamente la devolución a la que, al parecer, tiene derecho; siendo la deducción y, en su caso, la devolución pieza esencial para lograr la neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido al permitir la recuperación del IVA soportado en la adquisición de los bienes y servicios destinados a la realización de operaciones gravadas. Lo que se nos pide en este conflicto es una decisión acerca de cuál de las Administraciones que rehúsan la devolución del IVA ostenta la competencia para la recaudación del impuesto correspondiente a las operaciones efectuadas en el ejercicio 2010 entre la sociedad alemana NTN y la española SSA ; que la DFG, promotora del conflicto, considera incorrectamente repercutidas por el proveedor alemán e indebidamente ingresadas por este en la AEAT”.

Sin embargo, en su escrito de alegaciones finales la DFA reconoce, respecto del conflicto 9/2020, referido al IVA del año 2017, que denominó su procedimiento como “procedimiento de comprobación del volumen de operaciones” y que, aunque la denominación pueda ser confusa, “nunca resulto equivocada ni para esta DFA ni para el obligado tributario en la medida que DG durante el curso de aquellas comprobaciones era plenamente consciente de que se trataba de una actuación de obtención de información o toma de datos para poder pedir a la AEAT la comprobación”. En este sentido, y en virtud de las Resoluciones de la Junta Arbitral (entre otras, Resolución 19/2022) resulta evidente que la DFA no se ha limitado a una simple toma de datos a fin de solicitar la comprobación del volumen de operaciones a la Administración con competencia inspectora.

2.- Competencia de la Junta Arbitral.

La Junta Arbitral ya acordó en la Resolución 3/2018 que una controversia como la presente no constituye un conflicto abstracto, sustraído a su competencia.

Así, la Junta Arbitral señaló que:

“Por otra parte, ante la improcedencia de presentar conflictos abstractos, conviene tener en cuenta que el carácter competencial de los planteados entre Administraciones Tributarias [“como consecuencia de la interpretación y aplicación del (...) Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales” (artículo 66.Uno.b) CE], difícilmente podrá desvincularse, como si de una realidad ajena o distinta se tratara, de la actuación administrativa causante de la injerencia competencial; lo que impide, naturalmente, resolver el conflicto sin examinar la concreta actividad administrativa que lo provoca. Por ello, en los conflictos positivos de competencias siempre existirá una actuación

administrativa concerniente a relaciones tributarias individuales que, con carácter previo, habrá de ser valorada por la Junta Arbitral a los solos efectos de dirimir el conflicto. Cuestión distinta es que antes de que alguna de las Administraciones acuda a esta vía arbitral planteando el conflicto, sean los propios contribuyentes interesados quienes reaccionen, a través de los procedimientos ordinarios de revisión administrativa y judicial, frente a la actuación de una u otra de las Administraciones discrepantes.

No siendo esto último lo acontecido en el presente caso, hemos de concluir que la proyección del artículo 66.Uno.b) CE al conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa frente a la Administración del Estado respecto de las relaciones tributarias derivadas de la aplicación del IVA, según la distribución competencial del Concierto Económico, conduce derechamente a declarar la competencia exclusiva de esta Junta Arbitral para su conocimiento y resolución; debiendo rechazarse la incompetencia objetada por la AEAT y asumirse, en lo sustancial, las razones alegadas de contrario por la DFG.

Por lo demás, esta conclusión es acorde con la mantenida en las Sentencias del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2016, rec. núm. 916/2014, FJ. 4º; y en la más reciente nº 509/2018, de 23 de marzo, rec. núm. 68/2017; ambas desestimatorias de los recursos interpuestos, respectivamente, por la Diputación Foral de Gipuzkoa y por la Administración del Estado contra sendas resoluciones de la Junta Arbitral del Convenio Económico.”

Ratifica la anterior conclusión la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Así, recientemente, la Sentencia de 11 de abril de 2024,(ECLI:ES:TS:2024:1953) que señaló:

“cuando lo que se cuestiona es la calificación tributaria de un acto o de una operación realizada por una de las Administraciones tributarias o una cuestión que no es materia propia del Concierto, la jurisprudencia de esta Sala ha matizado el alcance de la competencia de la Junta Arbitral, reconociéndola si la resolución de la cuestión está vinculada a una cuestión competencial que es la que necesariamente ha de resolverse o cuando el pronunciamiento es necesario, previo o prejudicial, para resolver sobre la competencia discutida”.

En idéntico sentido se ha pronunciado la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de abril de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:2292).

Por su parte, la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2018 (ECLI:ES:TS:2018:983), confirmada en la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:4779), en la que se examina una cuestión de calificación tributaria, como es la existencia o no de EP a efectos de IVA, señala:

“Es verdad que, como ha quedado apuntado, la única cuestión en debate consiste en determinar si la mencionada compañía actuó en España durante 2014 mediante un establecimiento permanente, pero esta circunstancia no hace desaparecer la naturaleza conflictual de la discrepancia, haciendo necesaria la intervención de la Junta Arbitral por así haberlo querido el legislador, pues, ante el desacuerdo existente entre ambas Administraciones, se trata de resolver el conflicto y determinar cuál de ellas es la competente para proceder a la exacción del tributo. En realidad, según señala la resolución impugnada, la cuestión de si GSuiza giró en España a lo largo de 2014 con un establecimiento permanente es previa o "prejudicial" a la de fondo atinente a la competencia, por lo que el órgano que tiene atribuidas funciones para resolver ésta debe tenerla también para decidir, con carácter instrumental, aquella primera...”.

En consecuencia, el objeto del presente conflicto encuentra encaje en las funciones asignadas a la Junta Arbitral por el art. 66 del Concierto Económico.

3.- Acumulación de procedimientos.

Los procedimientos han sido acumulados de acuerdo a lo previsto en el art. 57 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, aplicable en virtud de la remisión realizada por el art. 8 del Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, que señala que “El órgano administrativo que inicie o tramite un procedimiento, cualquiera que haya sido la forma de su iniciación, podrá disponer, de oficio o a instancia de parte, su acumulación a otros con los que guarde identidad sustancial o íntima conexión, siempre que sea el mismo órgano quien deba tramitar y resolver el procedimiento”, sin que quepa recurso alguno contra el acuerdo de acumulación.

4.- Cuándo hay EP a efectos del IVA y cuándo interviene en una operación.

4.1.- Concepto de EP.

Siendo el IVA un impuesto armonizado en el ámbito de la UE, dos son las fuentes normativas que lo regulan, como son, por un lado, la normativa del Derecho de la Unión Europea (que es también derecho interno) y, por otro lado, la normativa nacional específicamente adoptada a nivel interno.

En el caso del IVA, la norma fundamental en esta materia es la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, que refunde y deroga la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 (Sexta Directiva). En dichas Directivas se hacía referencia al término EP, aunque sin llegar a definirlo.

No sería hasta la aprobación del Reglamento de ejecución (UE) 282/2011, aplicable con carácter general a partir del 1 de julio de 2011, cuando encontramos a nivel comunitario una definición normativa de EP.

De acuerdo con el apartado 1 del artículo 11 del Reglamento (UE) 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011 se entiende por EP a efectos del IVA cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica “que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento”.

Asimismo, resulta fundamental la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) en la medida que, a través de sus sentencias (entre otras, la Sentencia del TJUE de 7 de Abril de 2022, asunto C-333/2020; ECLI: EU:C:2022:291), ha ido sentando los siguientes criterios que deben tenerse en cuenta a la hora de determinar si existe o no un EP a efectos de IVA:

- Debe tratarse de un lugar de negocios y ese lugar debe ser fijo. Con este requisito se pretenden eliminar aquellos supuestos en los que no se cuenta en otro Estado miembro con medios afectos a la organización empresarial propia. El TJUE se refiere a una instalación de negocios que ofrezca una “consistencia mínima” o “estructura apta”, distinta de la propia sede. Con ello se quiere señalar la necesidad de una instalación fija que cuente con la presencia de medios organizativos propios y desde la que se realice efectivamente una actividad empresarial que permita vincularla con un territorio. Se exige, por tanto, un grado de fijeza geográfica.

Esa consistencia exigirá la presencia de unos medios organizativos de la actividad empresarial, no siendo suficiente, por ello, con mantener unos activos muebles en otro Estado miembro que sean utilizados por él.

- Dicha consistencia mínima exigirá la presencia de unos medios organizativos de la actividad empresarial, entendida como un conjunto de medios materiales y humanos suficientes para el desarrollo de la actividad de que se trate que, además, impliquen una cierta división del trabajo.

Por consiguiente, debe contarse con la presencia de medios humanos encargados de la realización de las actividades de la empresa, así como de los medios materiales necesarios, de forma que se exigen ambos para considerar la existencia de EP.

- Se requiere además una cierta permanencia en el tiempo. Debe ser una instalación de negocios durable, con vocación de continuidad en el tiempo y no desde la que se actúe de manera ocasional o puntual.
- Debe existir autonomía en la realización efectiva de las actividades respecto de la casa central, lo que supone que el EP ejerza la actividad de que se trate con sus propios medios y organización.

Aunque no se exige poseer medios humanos o técnicos propios para poder considerar que un sujeto pasivo dispone en otro Estado miembro de una estructura que presente un grado suficiente de permanencia y sea adecuada, en términos de medios humanos y técnicos, es necesario, en cambio, que dicho sujeto pasivo tenga la facultad de disponer de esos medios humanos y técnicos como si fueran suyos, en virtud, por ejemplo, de contratos de servicios o de arrendamiento por los que se pongan esos medios a disposición

del sujeto pasivo (Sentencia del TJUE de 7 de Abril de 2022, asunto C-333/2020; ECLI: EU:C:2022:291).

Siendo el concepto de EP, a efectos del IVA, un concepto de Derecho de la UE, que debe por tanto aplicarse uniformemente en toda la Unión Europea, salvaguardando así la neutralidad del impuesto, su interpretación no puede atribuirse a los Estados miembros (Sentencias del TJUE de 4 de julio de 1985, asunto 168/84, de 22 de septiembre de 2003, asunto C-155/01, y de 28 de junio de 2007, asunto C-73/06). Por tanto, los criterios derivados de la norma armonizadora del IVA, y los criterios de interpretación sentados en sus sentencias por el TJUE, deben ser tenidos en cuenta por el Derecho interno de cada Estado miembro a la hora de definir, en su caso, el concepto de EP a los efectos de la presente controversia.

En cuanto al ámbito nacional, de acuerdo con los art. 69.Tres.2º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) y del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, del Consejo de Diputados de Álava (DFNIVA), se entenderá por EP “cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades económicas”, teniendo en particular esta consideración, entre otras:

- “a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.
- b) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.
- c) Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.

- d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.

- e) Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.

- f) Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.

- g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título“

Entendiendo que un lugar fijo requiere un local o espacio en el que el empresario realice parte de sus actividades (entregas o servicios) o, cuando menos, operaciones preparatorias (compras o adquisiciones).

Hay que tener en cuenta que tanto la DGT (Consultas Vinculantes V2915-17 de 13 de noviembre de 2017, y V0116-20 de 21 de enero de 2020) como el TEAC (Resolución de 20 de octubre de 2016), partiendo de que para la existencia de un EP es necesario que se dé una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, con un grado suficiente de permanencia, consideran que la falta de medios materiales y humanos, propios o subcontratados, para el desarrollo de una actividad económica implica que no exista dicho establecimiento en el TAI, aunque disponga de un inmueble ubicado en el mismo que explota.

Por otra parte, el hecho de disponer de un número de identificación a efectos del IVA no es suficiente como tal para considerar que el empresario dispone de un EP (art. 11 Rgto UE/282/2011).

La Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de enero de 2012 (STS 87/2012 - ECLI:ES:TS:2012:87) ha acogido el criterio del TJUE, determinando que para que se pueda hablar de un EP a los efectos del IVA, es necesaria la existencia de un lugar fijo de negocio que determine la vinculación con el territorio, y que este tenga una consistencia mínima, por la integración permanente de medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones.

Por otro lado, el concepto de EP resulta aplicable no solo a las prestaciones de servicios sino también a las entregas de bienes (STS de 11 de noviembre de 2020; rec. 3013/2018; ECLI: ES:TS:2020:3727).

La DGT ha ido matizando esta doctrina a través de sus consultas:

Así, la Consulta Vinculante V1901-11, de 29 de julio de 2011, considera que una empresa alemana que es arrendataria de un espacio cierto y determinado en el almacén de un cliente, desde el que distribuye mercancías en TAI, se considera que utiliza, con un grado suficiente de permanencia, medios materiales y humanos subcontratados a terceros para gestionar la entrega física de dichos productos, por lo que debe entenderse que dispone de un EP, desde el que interviene en las operaciones citadas.

La misma doctrina se refiere de la Consulta Vinculante V2214-11, de 23 de septiembre de 2011, respecto de una empresa austríaca que dispone en el TAI de un almacén como arrendataria que le sirve para gestionar la entrega física de la mercancía, a través de medios materiales subcontratados a terceros por lo que debe entenderse que existe una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, siempre que cuente con un grado suficiente de permanencia.

En idénticos términos se resuelven las consultas vinculantes V2962-13, 3 de octubre de 2013, y V0085-14, de 16 de enero de 2014,

La Consulta Vinculante V0646-12, de 29 de marzo de 2012, entiende que la parte del almacén del que la entidad de Reino Unido resulta ser arrendataria y que se encuentra situado en TAI tiene el carácter de EP, pues sirve para gestionar la entrega física de mercancías a través de medios materiales subcontratados a terceros, por lo que debe entenderse que existe una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, ya que cuenta con un grado suficiente de permanencia.

4.2.- Cuándo se considera que el Establecimiento Permanente interviene en una operación.

En el IVA se considerarán establecidos en el TAI los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un EP que intervenga en las operaciones sujetas de que se trate.

La determinación de cuándo un EP distinto de la sede de actividad interviene en la realización de una operación debe hacerse a la luz del art. 53.1 del Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo de 15 de marzo de 2011, conforme al cual:

“1. Para la aplicación del artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE solo se tomará en consideración el establecimiento permanente que tenga el sujeto pasivo cuando se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan realizar la entrega de bienes o la prestación de servicios en la que intervenga.”.

En particular, desde la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, se incorporó a la Directiva 2006/112/CE el artículo 192 bis, el cual dispone lo siguiente:

“A efectos de la presente sección, a un sujeto pasivo que tenga un establecimiento permanente en el territorio de un Estado miembro en que se devengue el impuesto se le considerará como sujeto pasivo no establecido en el territorio de dicho Estado miembro cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) que efectúe una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada en el territorio de ese Estado miembro;
- b) que en la entrega de bienes o la prestación de servicios no intervenga ningún establecimiento que tenga el proveedor de servicios en el territorio de ese Estado miembro.”.

Por otra parte, el artículo 53.2 del citado Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011, establece lo siguiente:

“2. Cuando un sujeto pasivo tenga un establecimiento permanente en el territorio del Estado miembro en que se adeude el IVA, se considerará que dicho establecimiento no interviene en la entrega de bienes o prestación de servicios en el sentido del artículo 192 bis, letra b), de la Directiva 2006/112/CE, a menos que el sujeto pasivo utilice los medios técnicos y humanos de dicho establecimiento permanente para operaciones inherentes a la realización de la entrega imponible de esos bienes o la prestación imponible de esos servicios en dicho Estado miembro, ya sea antes o durante esa entrega o prestación.

Cuando los medios del establecimiento permanente se utilicen exclusivamente para llevar a cabo tareas administrativas auxiliares, tales como la contabilidad, la facturación y el cobro de créditos, no se considerará que dichos medios se hayan utilizado a los fines de una entrega de bienes o una prestación de servicios.

No obstante, en caso de que se expida una factura con el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro del EP, se considerará que este último ha intervenido en la entrega de bienes o la prestación de servicios efectuada en ese Estado miembro, salvo que existan pruebas que acrediten lo contrario.”

La trasposición en el ámbito interno de la imposición indirecta se produjo por la Ley 2/2010, de 1 de marzo, a nivel estatal y por el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/2010, 23 marzo, que modifica diversas Normas Forales para su adaptación a la normativa comunitaria, en el territorio histórico de Álava, modificándose los artículos 84.Dos LIVA y DFNIVA relativos al sujeto pasivo, y suprimiéndose la vis atractiva de los Establecimientos Permanentes, según la cual la mera existencia del EP ya implicaba la consideración de establecido de su titular, aunque no se realizaran desde dicho establecimiento operaciones:

“Dos. A los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.

Se entenderá que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores

de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas”.

Así, desde la incorporación a la normativa del artículo 192 bis de la Directiva 2006/112, se regula el estatus del sujeto pasivo con EP en un territorio, pero "no establecido a efectos de otras operaciones", considerándose como sujeto pasivo no establecido en el TAI cuando se cumplan dos condiciones: que efectúe una entrega de bienes o prestación de servicios gravada en el TAI; y que en dicha entrega o prestación no intervenga ningún EP que tenga el proveedor o prestador en el territorio de ese Estado miembro. Es decir, que se necesita intervención del EP en cada operación concreta para que, respecto de dicha operación, se considere establecido.

De este modo, con los artículos 192 bis de la Directiva 2006/112, art. 53 del Reglamento 282/2011 de Ejecución (UE), y la modificación de los artículos 84.2 LIVA y DFNIVA se consiguen disociar las actividades de un EP de las de su casa central, de manera que, tras examinar cada operación específica, las operaciones que efectúe en el territorio de aplicación del impuesto la casa central sin intervención del EP no se atribuirán al EP sino a la propia casa central como sujeto no establecido en dicho territorio.

En consecuencia, a estos efectos, para determinar el grado de intervención necesario, se exige una participación activa del EP, mediante la utilización de los medios materiales y humanos del EP en el momento previo a la realización de la operación o durante la misma.

En definitiva, cuando un sujeto pasivo tenga un EP en el TAI, se considera que dicho EP no interviene en la entrega de bienes o prestación de servicios de que se trate, a menos que el sujeto pasivo utilice los medios técnicos y humanos de dicho EP para operaciones inherentes a la realización de la entrega imponible

de esos bienes o la prestación imponible de esos servicios en dicho Estado Miembro, ya sea antes o durante esa entrega o prestación (Consultas Vinculantes V0984-12, de 7 de mayo de 2012, y V3608-15, de 19 de noviembre de 2015).

No obstante, en caso de que se expida una factura con el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro del EP, se considerará que este último ha intervenido en la entrega de bienes o la prestación de servicios efectuada en ese Estado miembro, salvo que existan pruebas que acrediten lo contrario.

4.3.- Postura de la Junta Arbitral.

En los datos y antecedentes que obran en los expedientes a que se refieren estos conflictos, ha quedado acreditada la existencia de un EP de DG en territorio español, cuyo origen y fundamento es el terreno del que DG dispone en arrendamiento junto a la fábrica de MBESA en Vitoria-Gasteiz (Álava). En este sentido, se ha considerado esencial la vinculación del terreno arrendado en Álava con el almacenamiento de los vehículos ya que, según ha quedado acreditado en el contrato de alquiler con MBESA, en septiembre de 2007 se llevó a cabo su modificación con la finalidad de ampliar la superficie necesaria para el almacenamiento de los vehículos.

No obstante, la disponibilidad del terreno alquilado es, por si sola, insuficiente para considerar que existe un EP de DG en el TAI si no se dispusiera también, aunque sean subcontratados, de los medios materiales y humanos de que se sirve DG para gestionar la adquisición de los vehículos a MBESA y NS , así como para enajenarlos y transportarlos a las filiales distribuidoras de DG en cada país.

Los operadores logísticos subcontratados que trabajan para DG en relación con los vehículos que DG adquiere en España, colaboran en la carga y expedición de los vehículos. Aun así, la existencia, por si sola, de dichos medios subcontratados en España tampoco supondría la consideración de un EP de DG a efectos del IVA.

Por tanto, lo que determina la presencia de un EP de DG en el TAI es la combinación que concurre, en este caso concreto, del terreno arrendado en Álava, en los términos expuestos, con los medios materiales y humanos subcontratados.

Como se desprende de sus alegaciones, la AEAT admite y por tanto no cuestiona que el EP de DG no interviene en las adquisiciones de vehículos de la clase V (fabricados en Álava) que van a destinarse a determinados países (Alemania, Francia, Portugal, Austria, Bélgica, país al que se venden también los vehículos con destino a Holanda, y Suecia). Y la AEAT lo acepta, porque estos vehículos se envían directamente desde las instalaciones de la entidad establecida (fabricante MBESA) a los distintos clientes de DG, subcontratando para ello con distintos transportistas, resultando por tanto que no son imputables al EP de DG, ya que los vehículos no se almacenan en el citado terreno arrendado en Álava. De lo expuesto se deriva que estas concretas operaciones, relacionadas con los vehículos clase V fabricados en Álava, se atribuyen a la casa central de DG como sujeto no establecido en el TAI.

Al mismo tiempo, la AEAT reconoce que el resto de las adquisiciones de vehículos de la clase V (los adquiridos para ser vendidos a países de la UE distintos de los anteriormente mencionados, o para ser vendidos a países fuera de la UE, o bien los adquiridos por DG para ser distribuidos en el TAI), sí son imputables al citado EP de DG, en tanto que en ese caso los factores de producción materiales y humanos del EP intervienen en dichas operaciones. Y

ello es así al acreditarse que el citado terreno arrendado en Álava sirve para gestionar la recepción y posterior entrega física de la mercancía, a través de medios materiales y humanos subcontratados.

Por otra parte, en lo que concierne a los vehículos de la clase X (fabricados en Barcelona), una vez finalizado su proceso de producción por NMISA, se depositaban en un terreno colindante a la fábrica que NMISA tenía arrendado a NS . NMISA entregaba los vehículos de la clase X a NS , siendo seguidamente adquiridos por DG , y posteriormente transmitidos por esta a las sociedades distribuidoras del grupo (salvo en Alemania, ya que en ese país DG era la propia empresa distribuidora), transportándose los vehículos directamente desde las instalaciones de Barcelona.

Ahora bien, DG , exceptuando el terreno con el que cuenta en Álava, no disponía de ninguna otra área en régimen de plena disposición en el TAI, lo que permite concluir que DG no disponía de otro emplazamiento del EP en Barcelona.

En consecuencia, una vez valoradas conjuntamente las circunstancias fácticas que constan en los expedientes, las alegaciones y los datos aportados por ambas Administraciones, se alcanza la conclusión de que el EP de DG no intervino en las adquisiciones de vehículos de la clase X por parte de DG a NS , en tanto que estos vehículos nunca fueron almacenados en el citado terreno alquilado en Álava, que por las razones expuestas constituye un EP de DG en el TAI.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Declarar que la DFA se ha excedido en el conflicto 9/2020.

2º.- Que en relación con los conflictos 5/2020, 6/2020, 10/2020 y 1/2021, el EP de DG no ha intervenido en la adquisición de vehículos de la clase X a NS , no procediendo, por lo tanto, atribuir al EP de DG , a efectos del IVA, las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de dichos vehículos en los ejercicios 2017 a 2019.

3º.- Notificar el presente acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Álava y asimismo al EP de DG .