

Resolución: R 43/2024

Expediente: 5/2021

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 23 de octubre 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 el conflicto planteado por la Diputación Foral de Araba (en lo sucesivo DFA) frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo AEAT) cuyo objeto es conocer de la regularización de ciertas operaciones incluidas en el acta única incoada en relación con el IVA del año 2011 al obligado tributario ETL, que se tramita ante esta Junta Arbitral con número de expediente 5/2021.

I. ANTECEDENTES

1.- El 24 de noviembre de 2014 la entidad ETL interpuso conflicto de competencias, que se tramitó bajo número de expediente 34/2014, que tenía por objeto determinar la localización de las operaciones del mismo, a fin de determinar su proporción de volumen de operaciones a la DFA y AEAT respectivamente, así como determinar la competencia de inspección y exacción en relación con el IVA del año 2011.

2.- La Junta Arbitral dictó la Resolución 27/2016, de 28 de diciembre de 2016, que fue confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 16 de abril de 2018 (ECLI:ES:TS:2018:1396), por la cual se acordaba:

- Que ETL es un no residente sin establecimiento permanente (en lo sucesivo EP) con domicilio social en Reino Unido y fiscal en Madrid (el de su representante fiscal).
- Que las ventas de ETL de pilas empaquetadas y etiquetadas en Vitoria se localizan en Araba, ya que la actividad que allí se realiza no es tan accesoria, irrelevante o tan mínima como para afirmar que no genera valor añadido alguno a la actividad productora y comercializadora.
- Que, en consecuencia, ETL debe tributar en proporción de volumen de operaciones.
- Que la competencia inspectora corresponde a la AEAT.

3.- En desarrollo de su competencia inspectora, la AEAT inició actuaciones de comprobación que culminaron con la incoación del acta con acuerdo 70257024, de 9 de octubre de 2019.

4.- El 12 de junio de 2020 la AEAT remitió a la DFA el listado de actas únicas incoadas en el año 2019, entre las que se encontraba esta acta.

5.- A través de correo electrónico se reclamaron diversas explicaciones que finalmente fueron aportadas el 29 de octubre de 2020.

6.- El 18 de diciembre de 2020 la DFA requirió de inhibición a la AEAT en relación con dos operaciones regularizadas en el acta:

- Por una parte, la venta de la maquinaria para empaquetado y etiquetado así como las existencias en stock por ESA, no residente sin EP, a ETL debería haberse realizado sin repercusión de IVA, puesto que se trata de un supuesto de inversión del sujeto pasivo.
- Por otra parte, la reevaluación a la baja de la venta de existencias en stock por ESA a ETL debería comportar una modificación también a la baja de las posteriores ventas de dichas mercaderías por ETL, lo que afectaría a su vez a la proporción de volumen de operaciones imputable a territorio foral.

7.- El 15 de enero de 2021 la AEAT rechazó el requerimiento de inhibición por los siguientes motivos:

- Por una parte porque ESA no ha emitido facturas rectificativas, por lo que se ha optado por permitir a ETL la deducción de un IVA soportado que no debiera haber soportado.
- Porque la minoración del IVA soportado deducible no se ha producido como consecuencia de una minoración de las unidades sino del impuesto que resulta deducible.

8.- El 20 de enero de 2021 la DFA planteó conflicto que, bajo número de expediente 5/2021, se ha tramitado por el procedimiento ordinario.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Competencia de la Junta Arbitral.

La Junta Arbitral es competente para resolución del presente conflicto en base a lo dispuesto en el art. 29.Seis.Cuarta y 66.Uno.a) del Concierto Económico, que permite a la DFA discrepar con el acta única incoada en la medida que las operaciones regularizadas afecten a la proporción de volumen de operaciones.

Por otra parte, la Junta Arbitral también es competente para la determinación de la competencia de exacción respecto de las cuotas de IVA derivadas de la venta de la maquinaria y existencias en stock de ESA a ETL.

En particular, la Resolución 3/2018, recaída en el conflicto 28/2012, señaló:

“Desde luego que el presente conflicto no versa, como ya se dijo, sobre la devolución del IVA solicitada por SS.A. y desatendida por ambas Administraciones “por una diferencia de interpretación jurídica”, sino más bien sobre la determinación de cuál de ellas ostenta la competencia para la exacción y recaudación del IVA devengado en las operaciones controvertidas”.

2.- La repercusión del IVA en la venta de ESA a ETL.

Con carácter previo hay que señalar que el hecho de que la maquinaria no se haya considerado EP respecto de ETL, no predetermina que no lo hubiera sido respecto de ESA. Sin embargo, la aceptación por parte de la AEAT de la condición de no residente sin EP respecto de ESA nos permite obviar dicha consideración.

La AEAT reconoce expresamente que ESA no debió repercutir IVA a ETL, a pesar de lo cual no regulariza las cuotas que indebidamente recaudó (puesto que ESA tributó al Estado) al no haberse emitido las facturas rectificativas de IVA. Para garantizar la neutralidad del IVA, la AEAT ha permitido a ETL, que tributa en proporción de volumen de operaciones, deducir dichas cuotas indebidamente soportadas.

Desde luego, esta pretendida neutralidad lo es respecto del obligado, pero no respecto de la DFA, que ve mermada su recaudación derivada de la distribución de las competencias de exacción articulada en torno al Concierto Económico.

Así, La regularización que pretende la AEAT supone un menoscabo financiero para la DFA, en la medida que aquélla recauda un IVA indebidamente repercutido mientras que la DFA asume una mayor devolución, en la proporción que le corresponde (puesto que no se computa en sede de ETL el IVA que debió autorepercutirse).

La Resolución 3/2018 de la Junta Arbitral, en un caso similar (la única diferencia radicaba en que el transmitente no residente disponía de EP en el territorio de aplicación del impuesto, aunque no intervenía en la operación), acordó no solo que la operación debía haberse declarado con inversión del sujeto pasivo, sino que adicionalmente determinó la competencia de exacción y recaudación respecto de las cuotas de IVA devengadas en la operación correspondía a la DFG.

En consecuencia, en este caso, la AEAT deberá articular el procedimiento de devolución que corresponda respecto de ESA, debiendo regularizar las operaciones de ETL incluyendo el IVA que debió autorepercutirse por inversión del sujeto pasivo en las compras a aquélla, sin que ello afecte a la determinación de la proporción de volumen de operaciones (al no computar las cuotas repercutidas por autorepercusión por inversión del sujeto pasivo). Ello comportará que para ETL esta adquisición no determine una cuota negativa (que la DFA devolvería en su proporción de volumen de operaciones).

2.- Las ventas de existencias por ETL previamente adquiridas a ESA.

El obligado autoliquidó imputando el 100% de la proporción de volumen de operaciones.

La competencia inspectora corresponde al Estado.

Como consecuencia del tiempo transcurrido entre el año objeto de comprobación y el de ejercicio efectivo de la competencia inspectora, se ha debido incoar acta con acuerdo por la imposibilidad de acreditar con precisión diversos aspectos fácticos esenciales para la regularización. Ello se ha realizado al amparo del art. 155.1 de la Ley General Tributaria, que señala:

“Cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso

realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta, la Administración tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar dicha aplicación, la apreciación de aquellos hechos o la estimación, valoración o medición mediante un acuerdo con el obligado tributario en los términos previstos en este artículo”.

El acuerdo alcanzado entre la AEAT y ETL no vincula a la DFA, que puede discrepar en base a lo dispuesto en el art. 29.Seis.Cuarta del Concierto Económico, que señala:

“Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que, con posterioridad a dichas comprobaciones, se acuerden con carácter definitivo entre las Administraciones competentes”.

En este sentido hay que distinguir tres aspectos distintos en la discrepancia de la DFA, en la medida precisamente de la distinta suerte que ha de seguir su planteamiento:

- Por una parte, la localización de las ventas de pilas previamente adquiridas a ESA sigue un criterio razonable. Si el acuerdo entre ETL y CESA es precisamente para el empaquetado y etiquetado de las pilas, mientras que el acuerdo con IMP se refiere a pilas ya empaquetadas y etiquetadas, es razonable el criterio seguido por la AEAT de localizar en Araba las pilas adquiridas por ETL a ESA sin empaquetar, y en Madrid las restantes.
- Por otra parte, la falta de acreditación de forma cierta de la salida de mercancías en caso de entregas intracomunitarias, operaciones exentas plenas que computan en la proporción de volumen de operaciones, afecta de igual manera a las existencias que se localizan en Araba y se dirigen a Bélgica, que a las que se localizan en Madrid y se dirigen a Portugal, por lo que no es apreciable un perjuicio para la DFA en el acuerdo alcanzado.
- Por último, la AEAT reconoce en su acta que “Los documentos de transporte, CMR’s y albaranes no contienen la íntegra descripción, ni cuantía en N° de unidades” por lo que el acuerdo con ETL “Se estima por el sujeto pasivo un total de 27.120.179,29 unidades”.
En consecuencia, no es cierto que el acuerdo sobre el importe del IVA soportado deducible alcance solo a los requisitos para la deducibilidad del IVA, sino también al número de unidades adquiridas a ESA.

En consecuencia, debe reducirse el IVA devengado por la venta de stock adquirido previamente a ESA, en el sentido de que las unidades vendidas no deben superar a las previamente adquiridas.

En efecto, el retraso en el ejercicio de la comprobación, sin que ello incorpore valoración alguna sobre la demora, no debe perjudicar a la nueva Administración que resulta ser codeudora en proporción de volumen de operaciones.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Declarar que la proporción de volumen de operaciones está mal calculada porque debe reducirse el importe de las ventas de stock previamente adquirido a ESA a fin de que las unidades vendidas por ETL no superen las previamente adquiridas.

2.- Declarar que el IVA indebidamente repercutido por ESA a ETL debe devolverlo el Estado, que deberá recalcular la cuota de IVA de ETL incorporando dicha cantidad como IVA autorepercutido por inversión del sujeto pasivo.

2º.- Notificar el presente acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Araba y asimismo a ETL.

Fdo.: Violeta Ruiz Almendral.

Fdo.: Sofía Arana Landín.

Fdo.: Javier Muguruza Arrese.