

Resolución: R 27/2022

Expedientes: 45/2015 y acumulados 55/2015, 56/2015, 57/2015, 58/2015, 37/2016, 38/2016, 2/2018, 35/2018, 13/2019, 16/2019, 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019, 21/2019, 25/2019 y 27/2021

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 26 de julio de 2022.

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 nº 45/2015, 55/2015, 56/2015, 57/2015, 58/2015, 37/2016, 38/2016, 2/2018, 35/2018, 13/2019, 16/2019, 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019, 21/2019, 25/2019 y 27/2021, que planteó la Diputación Foral de Bizkaia (en lo sucesivo DFB) frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo AEAT), en relación con la posibilidad de que ésta realizase sin la colaboración de aquélla actuaciones de comprobación e investigación, así como en relación con el contenido de las regularizaciones practicadas respecto del IVA e Impuesto sobre Sociedades 2013; de la obligación de practicar Retenciones a cuenta del IRNR del 2013, 2014 y 2015 de la obligada CCIP, ahora denominada CCEPI; del IVA e Impuesto sobre Sociedades 2013 de CBG, del IVA e Impuesto sobre Sociedades 2013 de CSBG, del IVA e Impuesto sobre Sociedades del 2013 de RSUR,; del IVA 2014, 2015 y 2016 del Grupo Fiscal 0107/14 cuya dominante es CCIP; del IVA e Impuesto sobre Sociedades del 2013 de BGN, del IVA 2013 de ABGA, del IVA e Impuesto sobre Sociedades de CBG,; del Impuesto sobre Sociedades del Grupo Fiscal 182/14, cuya dominante es CCIP, separándose además del criterio resultante de la consulta tributaria formulada por NBEGA; así como de la competencia para formular requerimientos de

información a NBEGA, que se tramitan ante esta Junta Arbitral con números de expediente 45/2015, 55/2015, 56/2015, 57/2015, 58/2015, 37/2016, 38/2016, 2/2018, 35/2018, 13/2019, 16/2019, 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019, 21/2019, 25/2019 y 27/2021.

I. ANTECEDENTES

1.- Hechos no controvertidos respecto del grupo mercantil

a) Situación anterior al 1 de junio de 2013

La compañía no residente TCCC es la propietaria de las marcas CC.

TCCC tenía suscritos contratos de embotellador con NBEGA, así como con BEGA, que les autorizaba a comprar el concentrado base, exclusivamente a los proveedores autorizados por aquélla, así como el resto de materias necesarias para fabricar los productos de marca CC, embotellarlos y venderlos dentro del ámbito territorial del territorio español.

Cada embotellador realizaba la actividad de marketing en su territorio.

Los proveedores autorizados eran AI, subsidiaria de TCCC, que cuenta con un EP en Irlanda, ER, también localizada en Irlanda.

A su vez, otras empresas del grupo de TCCC, proveían a las embotelladoras los concentrados base necesarios para fabricar, embotellar y vender otros productos.

TCCEC autoriza la adquisición del concentrado base para producir N al proveedor suizo BPW.

CCM es el proveedor francés autorizado para suministrar el concentrado base para producir MM.

Cada BEGA se dedicaba así a la elaboración, envasado, distribución y comercialización de bebidas de las marcas CC, actuando con independencia unas de otras. Para ello, cada una también realizaba la adquisición, gestión logística y aprovisionamiento de sus compras; empleando para ello sus propios departamentos internos de compras.

Todas las BEGAs son obligadas tributarias de competencia inspectora de la AEAT, y NBEGA, que, estando domiciliada en Galdakao (Bizkaia), es de competencia inspectora de la DFB, a la que tributaba en exclusiva.

Con este planteamiento, cada BEGA realizaba la adquisición intracomunitaria de los concentrados base (neutral a efectos del IVA por ser deducible el impuesto soportado por autorepercusión) e ingresaba el IVA de sus ventas interiores a la Administración correspondiente (que en el caso de NBEGA era la DFB y en el resto la AEAT).

Por su parte, la AEAT había liquidado a las BEGAs de su competencia por incumplimiento de la obligación de practicar retención a cuenta del IRNR sin EP, con motivo de los pagos que realizaban a los proveedores autorizados por la adquisición del concentrado base, al entender que una parte del pago eran cánones por la utilización de la marca CC.

La AEAT ha señalado que no existe constancia de que la DFB haya liquidado jamás a NBEGA por retenciones a cuenta del IRNR.

b) Situación posterior al 1 de junio de 2013

El Grupo CC decidió que la fabricación, embotellado, distribución y comercialización de sus productos en España, Andorra y Portugal debía realizarse bajo un único contrato embotellador y por un solo embotellador, en el que debía integrarse el negocio de todos los antiguos embotelladores de la península ibérica.

Por ello, entre todas las BEGAs constituyeron el 3 de octubre de 2012 la sociedad CCIP, con domicilio fiscal en Madrid, que pasa a ser la matriz con el 100% del capital de todas ellas y administradora única (según declaración del representante de CCIP de 29 de septiembre de 2014) de las mismas. La referida sociedad comienza su actividad el 1 de junio de 2013.

El 22 de febrero de 2013 se firmó el contrato de embotellador entre CCIP y TCCC, por el cual aquélla es la única entidad autorizada a adquirir, envasar, distribuir y comercializar los productos con las marcas propiedad de TCCC.

Como quiera que CCIP apenas tiene medios materiales ni humanos (solo los directivos necesarios para la dirección del grupo), TCCC le autorizó el 20 de marzo de 2013, a delegar en sus empresas filiales la preparación y embotellado de las bebidas. El mismo día CCIP delegó la preparación y envasado de las bebidas a favor de NBEGA y de las BEGAs. Las delegaciones se entienden prorrogadas con carácter indefinido. De acuerdo con ello, las BEGAs envasan el producto y se lo venden a CCIP para que lo venda a los clientes, aunque el transporte y distribución lo vuelven a hacer las BEGAs en virtud de la delegación.

Asimismo, TCCC autorizó, el 31 de mayo de 2013, la delegación de la compra del concentrado base a favor de NBEGA, aunque CCIP mantiene intacta su responsabilidad frente a TCCC por cualquier incumplimiento.

NBEGA suscribió dos contratos con cada una de las BEGAs, idénticos en todos los casos, uno para la compra del concentrado base y otro en virtud del cual actúa como central de compras para el resto de materias primas y servicios externos.

Estos contratos siguen vigentes en la actualidad, de acuerdo con la documentación obrante en el expediente.

c) Consecuencias tributarias de la reorganización

Como consecuencia del nuevo planteamiento NBEGA declara la realización de la adquisición intracomunitaria de bienes (en lo sucesivo AIB) de todo el concentrado base (operación que es neutral porque el IVA soportado por autorepercusión es deducible) e ingresa en la DFB el 100% del IVA repercutido por la venta del mismo al resto de BEGAs. Esto ha supuesto un gran incremento de la recaudación por IVA de la DFB respecto a la situación precedente.

2.- Los hechos que originaron el planteamiento del conflicto 45/2015

2.1.- La AEAT inició el 12 de mayo de 2014 un procedimiento inspector en relación con el IVA 2013 de CCIP.

Con la comunicación de inicio se requirieron los contratos de suministro y prestación de servicios de CCIP y todas las filiales. Posteriormente, el 22 de septiembre de 2014 se solicitó (por no haberse aportado) el contrato de embotellador entre CCIP y TCCC. El 13 de octubre de 2014 se solicita la

autorización a NBEGA para compra de concentrado. El 18 de noviembre de 2014 se solicitan los *master files* de operaciones vinculadas entre NBEGA y las BEGAs o CCIP.

El 28 de enero de 2015 se firmó el Acta de disconformidad A02-72503752, fundamentándose la regularización en que CCIP no había declarado las operaciones de AIB y entrega interior posterior del concentrado base, en el bien entendido de que la AEAT considera que es CCIP y no NBEGA quien realiza ambas operaciones.

El 18 de junio de 2015 se dictó la liquidación definitiva correspondiente al citado IVA 2013.

2.2.- El 8 de agosto de 2014 NBEGA planteó una consulta tributaria a la DFB sobre la localización de sus operaciones de adquisición intracomunitaria de concentrado y su posterior entrega interior a las BEGAs.

La matriz y administrador único de NBEGA, esto es CCIP, había sido para entonces notificada del procedimiento inspector iniciado por la AEAT, con respecto a CCIP, en el que se había solicitado, como se ha expuesto, la documentación referida a las operaciones vinculadas entre NBEGA y el resto de BEGAs, y entre éstas y CCIP.

En su escrito de consulta NBEGA hace constar: *Que, a efectos de lo dispuesto en el artículo 86.2 de la NFGT, los consultantes manifiestan expresamente que no se está tramitando ningún procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa relacionado con el régimen, clasificación o calificación tributaria que le corresponda sobre el supuesto de hecho planteado en esta consulta.*

En el mismo escrito de consulta NBEGA hace constar que *la consultante, junto con el resto de entidades que integran el perímetro de los embotelladores de producto CC que opera en la península ibérica, está llevando a cabo un proceso de integración para desarrollar su actividad bajo un mismo sistema de gestión.*

La motivación económica del proceso de integración según menciona NBEGA en el escrito de consulta es *que el Grupo CC comunicó a todos los embotelladores que distribuían sus productos en España, Andorra y Portugal, su decisión de que la fabricación, embotellado, distribución y comercialización de sus productos en la península Ibérica pase a realizarse al amparo de un nuevo y único contrato embotellador que suscribiría con una única entidad, el embotellador ibérico (esto es, CCIPSA), residente en España, en la que debía integrarse el negocio de todos los embotelladores.*

En la consulta se plantea la necesidad de centralizar las compras, porque según explica NBEGA, *La integración de los medios materiales y recursos humanos que se encargan de la negociación de compras crea un nuevo modelo operativo único y diferencial para la actividad de compras, capaz de ofrecer soluciones e Innovaciones a IP. Si bien en un primer momento se busca consolidar y generar best practlces, el área de compras centralizada persigue buscar la innovación constante, fortalecer las relaciones con proveedores y generar un know how propio que culmine en el ofrecimiento de servicios de valor diferencia. Dicha reorganización busca gestionar la cadena de aprovisionamiento de manera unificada mediante la creación de un único responsable que tenga la relación directa, a modo de Interlocutor único, con los proveedores, por un lado, y con los Antiguos Embotelladores, por otro.*

En el escrito de planteamiento del presente conflicto, la DFB explica que elaboró una propuesta de contestación en la que manifestaba su criterio *en base a los*

antecedentes de hecho expuestos en el escrito de consulta, entendiéndose que las operaciones se localizan en Bizkaia.

El 2 de diciembre de 2014 se notificó al Estado la propuesta de contestación y ante la falta de respuesta en el plazo de 2 meses, se notificó el 18 de febrero de 2015 a la obligada el criterio de la DFB.

Antes de la contestación del Gobierno Vasco, el administrador único de NBEGA, esto es CCIP, había recibido el acta única de la AEAT en que se le imputaba la AIB del concentrado y su posterior entrega a las BEGAs, localizándose esta última asimismo en territorio común.

La DFB entiende que la falta de respuesta del Estado produce los efectos del silencio positivo, de manera que la propuesta de resolución de consulta a NBEGA produce efectos vinculantes para la AEAT.

El Estado transmitió su criterio a la DFB, que recibió el 23 de marzo de 2015, mostrando su discrepancia respecto a algunos aspectos a la propuesta formulada y con una referencia explícita al Acta de disconformidad suscrita con CCIP por IVA 2013 en que se explica que entiende que el comprador no es NBEGA y que, por tanto, las entregas posteriores a la adquisición intracomunitaria del concentrado base se localizan en territorio común.

La DFB entiende que esta contestación extemporánea es nula de pleno derecho por ir en contra del silencio positivo vinculante para el Estado.

Por parte del Gobierno Vasco se le contesta al Estado que ya se había trasladado formalmente su criterio a la obligada consultante.

2.3.- Con fecha 3 de julio de 2015 las obligadas NBEGA y CCIP notificaron a la DFB que la AEAT había dictado liquidación por IVA 2013 a CCIP derivada del Acta de disconformidad A02-72503752.

2.4.- El 30 de julio de 2015 la DFB requirió de inhibición a la AEAT en relación con la facultad del Estado de calificar las operaciones de adquisición de concentrado y su posterior venta de NBEGA sin dar participación a la DFB, con un criterio además contrario al resultante de la consulta tributaria formulada por NBEGA.

El requerimiento se basaba en los siguientes argumentos:

a) De acuerdo a la Resolución de la JACE 8/2012, de 2 de julio de 2012, recaída en el conflicto 16/2009, la AEAT no puede modificar unilateralmente la calificación de operaciones realizadas por una persona obligada, en la medida que ello afecte a otra obligada de competencia foral.

b) La calificación de la AEAT se aparta del criterio resultante de la consulta vinculante presentada por NBEGA, que también le debería vincular a aquélla.

c) Discrepancia respecto a la imputación a CCIP de las adquisiciones intracomunitarias por entender que la verdadera adquirente es NBEGA.

2.5.- El 26 de agosto de 2015 la AEAT notificó a la DFB la contestación al requerimiento de inhibición, ratificándose en su competencia en base a los siguientes fundamentos:

a) La consulta se planteó sobre una cuestión respecto de la que había un procedimiento de comprobación en marcha, por lo que no produce efectos vinculantes.

Así, la consulta tributaria se plantea por NBEGA, que forma parte de un grupo mercantil en el que se está comprobando a la matriz y administradora, CCIP, en relación con las circunstancias objeto de consulta, y a la que se ha requerido la documentación relativa a los contratos de suministro que afectaba a todas las filiales, incluida NBEGA.

Las consultas tributarias que planteen cuestiones relacionadas con un procedimiento iniciado con anterioridad carecen de efectos vinculantes de acuerdo a lo previsto en el art. 89.2 de la Ley General Tributaria (en lo sucesivo LGT) y art. 86.2 de la Norma Foral General Tributaria de Bizkaia.

Además, en el momento en que se transmite a NBEGA el criterio de la DFB sobre la consulta, su matriz y administradora, CCIP, ha sido notificada (el 28 de enero de 2015) de que, según la AEAT, las adquisiciones intracomunitarias se consideran realizadas por CCIP; por lo que conoce que el criterio de la AEAT es opuesto al de la DFB.

b) La consulta carece de efectos ni vinculación por falta de coincidencia entre los hechos y circunstancias descritos en la misma y los comprobados por la Administración, al ser realmente CCIP quien realiza la AIB del concentrado base y su posterior transmisión interna a las BEGAs.

c) La DFB o el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (en lo sucesivo OCTE) también han incumplido el plazo de 2 meses establecido en el art. 64.b del Concerto Económico para dar traslado al Estado de la consulta y su propuesta de contestación.

d) Extemporaneidad del requerimiento de inhibición.

La contestación del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas de 20 de marzo de 2015 a la propuesta del OCTE de contestación a la consulta formulada por NBEGA incluye la referencia al Acta de disconformidad referida anteriormente, por lo que la DFB sabía desde esa fecha que el Estado estaba realizando una regularización a CCIP en la que consideraba que ésta realizaba las compras y que, en consecuencia, se localizaban en territorio común las ventas posteriores del concentrado objeto de previa adquisición intracomunitaria.

El plazo para requerir de inhibición es un plazo preclusivo cuya vulneración determina la extemporaneidad del planteamiento de conflicto.

e) La competencia para comprobar a CCIP es del Estado y se realiza precisamente mediante una fórmula de colaboración establecida por el Concierto Económico como es la competencia inspectora única instrumentada a través de acta única sobre personas obligadas que tributan en proporción. La Junta Arbitral así lo reconoce en la Resolución 15/2018, relativa a los conflictos acumulados 22/2013 y 3/2015.

La revisión del resultado de la comprobación corresponde a los tribunales económico administrativos y al orden contencioso administrativo, no a la Junta Arbitral.

f) La supuesta reorganización empresarial del grupo CC produce una distorsión financiera en la recaudación del IVA favorable a la DFB.

2.6.- Finalmente la DFB planteó conflicto el 24 de septiembre de 2015 solicitando se declare que las actuaciones realizadas por la AEAT respecto del IVA 2013 de CCIP no son conformes a derecho, en base a los siguientes fundamentos:

a) La falta de contestación por la AEAT, en el plazo de 2 meses, a la propuesta de respuesta foral a la consulta tributaria de NBEGA produce los efectos del silencio administrativo, lo que excluye la posibilidad de un pronunciamiento posterior de sentido contrario.

b) El requerimiento de inhibición formulado por la DFB no es extemporáneo, pues el escrito de marzo 2015 en que el Estado le pone de manifiesto que se han incoado unas actas en que se imputa las adquisiciones intracomunitarias de concentrado a CCIP en detrimento de NBEGA, es nulo de pleno derecho por ir contra el sentido del silencio positivo y, por tanto, no produce efectos.

c) Los presupuestos de hecho de la consulta no han sido desvirtuados por la AEAT.

Los contratos establecen que la adquisición del concentrado la realiza NBEGA, que se encarga de la logística, almacenamiento y servicio a las empresas del grupo.

NBEGA dispone de los medios materiales y humanos para encargarse de dichas funciones. Por el contrario, CCIP no tiene estructura operativa propia, esto es, medios materiales y humanos en territorio común con los que añadir valor.

Entiende la DFB que las pruebas aportadas permiten concluir que la actividad de NBEGA la diferencia de un mero operador logístico, pues tiene

stocks mínimos, decide las cantidades a comprar, modifica los bultos recibidos a efectos de su remisión a las BEGAs, etc.

Por tanto, tampoco puede ampararse la separación del criterio de la consulta notificado a la obligada en la discordancia entre los hechos reales y los descritos en la consulta.

d) El grupo empresarial ha modificado su procedimiento de abastecimiento, creando una central de compras, y también ha modificado en consonancia su estructura societaria. Este cambio tiene una lógica empresarial evidente y es coherente con la inversión realizada por NBEGA.

e) No puede ampararse la postura de la AEAT en los desequilibrios financieros derivados de la exacción del IVA, en la medida que responden a la aplicación correcta de las normas a una nueva operativa económica.

f) La exclusividad en el uso de la marca no tiene relevancia a efectos del IVA para localizar las operaciones en uno u otro territorio.

g) Resulta contradictorio que la AEAT no pretenda cambiar de calificación las adquisiciones de las otras materias primas y servicios exteriores que también se han centralizado en NBEGA, sino solo las de compra de concentrado; puesto que la argumentación debería ser válida para todos los aprovisionamientos y no solo para el concentrado.

(Lógicamente, en el momento de realizar estas alegaciones, la DFB no podía saber que la AEAT estaba comprobando a las BEGAs y que en las actas posteriores acabaría negándoles la deducibilidad del gasto por la comisión cobrada por NBEGA por gestión de compra de otros aprovisionamientos, por entender que no se ha realizado tal gestión).

h) Señala la DFB que es doctrina de la DGT (CV2730-07, CV2079-13, CV3165-13, CV1994-13, CV2324-12, CV0338-15), vinculante para la AEAT, que para determinar que estamos ante una adquisición intracomunitaria se necesita la adquisición de la posesión sobre las mercancías, asumiendo los riesgos de las mismas, y que vengam referenciadas y codificadas de tal manera que solo puedan ser suministradas a dicho cliente.

i) La competencia para calificar la adquisición intracomunitaria y posterior venta realizada por NBEGA corresponde en exclusiva a la DFB, teniendo competencia la AEAT solamente para pronunciarse sobre la deducibilidad de las cuotas soportadas por CCIP (por la adquisición de las bebidas a las BEGAs).

j) En todo caso, siguiendo la Resolución 8/2012 respecto del deber de colaboración, debería haberse permitido la participación de la DFB en el procedimiento del Estado.

2.7.- El 10 de junio de 2016 la AEAT presentó escrito de alegaciones iniciales solicitando la inadmisión del conflicto en base a los siguientes fundamentos:

a) Falta del objeto del procedimiento, que no versa sobre una materia competencia de la Junta Arbitral.

Entiende que la verdadera intención de la DFB es impugnar los criterios de la regularización de la AEAT.

b) Ser extemporáneo al haberse efectuado el requerimiento de inhibición después de 2 meses desde que la DFB tuvo conocimiento de que la AEAT

le comunicase sus observaciones a la propuesta de contestación a la consulta tributaria, de la cual se desprendía claramente que la AEAT había iniciado un procedimiento a resultas del cual se valoraría la calificación de la AIB.

c) La consulta no tiene efectos vinculantes, ya que se planteó sobre unos hechos respecto de los que había una comprobación en curso y porque no hay coincidencia entre el supuesto planteado y los hechos reales comprobados por la Administración.

d) La competencia para comprobar a CCIP es exclusiva del Estado sin que deba permitirse la participación de la DFB en el procedimiento; máxime teniendo en cuenta que, como quiera que CCIP tributaba en proporción, el acta única ya es un procedimiento de colaboración regulado específicamente por el Concierto Económico.

3.- Los hechos que originaron el planteamiento del conflicto 56/2015

3.1.- El 2 de julio de 2015 se iniciaron por la AEAT actuaciones de inspección en relación con el IVA 2014 del grupo de entidades 0107/14 cuya dominante es CCIP.

El 27 de octubre de 2015 se firmó el Acta de disconformidad A02-72610450 fundamentándose la regularización en que la adquisición intracomunitaria del concentrado base y su posterior transmisión interna la realiza CCIP.

EL 30 de noviembre de 2015 se notificó la liquidación provisional derivada del Acta anterior.

3.2.- El 11 de noviembre de 2015 la DFB había requerido de inhibición a la AEAT, la cual se ratificó en su competencia tácitamente por falta de contestación en el plazo de un mes.

3.3.- La DFB planteó el 29 de diciembre de 2015 el conflicto 56/2015 que trata de las mismas contingencias fácticas y reproduce en consecuencia los mismos argumentos jurídicos que el conflicto 45/2015.

3.4.- El 22 de julio de 2015 la AEAT presentó escrito de alegaciones iniciales reproduciendo los argumentos del escrito de alegaciones presentado en el conflicto 45/2015.

4.- La acumulación de los conflictos 45/2015 y 56/2015

El 28 de julio de 2016 la Junta Arbitral acordó acumular los conflictos 45/2015 y 56/2015, que se notificó a la AEAT el 13 de septiembre de 2016, a la obligada el 14 de septiembre de 2016 y a la DFB el 16 de septiembre de 2016.

5.- Alegaciones finales de NBEGA en los conflictos acumulados 45/2015 y 56/2015

NBEGA plantea que, como consecuencia de la reestructuración operada a mediados de 2013, es quien realiza la adquisición intracomunitaria del concentrado base que transporta a sus instalaciones en Bizkaia, realizándose después una entrega interior a favor de las BEGAs y no de CCIP.

La obligada justifica que los contratos requeridos en la inspección de IVA 2013 no fueron aportados porque se estaba comprobando a la entidad individual y no al grupo de IVA.

Señala que, a efecto de tener seguridad jurídica, se solicitó por CCIP un Acuerdo Previo de Valoración (en lo sucesivo APA, acrónimo de *Advanced Pricing Agreement*) a la AEAT, que no ha sido suscrito; mientras que se inició un procedimiento idéntico por NBEGA con la DFB que culminó con la firma de un APA. También se planteó la consulta tributaria 6954/14 que fue resuelta por la DFB.

La obligada plantea que no obtiene ninguna ventaja fiscal de que la adquirente intracomunitaria sea NBEGA u otra entidad del grupo, pues a efectos agregados la tributación no varía. Muy al contrario, esta situación le produce el perjuicio de tener paralizadas las devoluciones con incumplimiento de lo dispuesto en el art. 15 RJACE.

Añade que las actas incoadas por la AEAT por IRNR han sido anuladas en sede económico-administrativa o contenciosa. NBEGA señala que la AEAT ha vulnerado los principios de confianza legítima y seguridad jurídica al dictar una resolución contraria a una consulta vinculante, actuando contra sus propios actos (pues la falta de formulación de observaciones a la propuesta de contestación de la consulta del País Vasco opera como silencio positivo como confirmatorio de dicha propuesta).

También plantea la obligada que mientras la DFB realizó una visita a las instalaciones de NBEGA el 6 de octubre de 2016, la AEAT no ha realizado ninguna comprobación *in situ*.

NBEGA consideró oportuno que se levantase acta notarial de las actividades que se realizan en la planta de Galdakao. El 10 de febrero de 2015 compareció un directivo de NBEGA en la notaría de EGCR, exponiéndole que su representada realiza la adquisición y posterior venta del concentrado azucarado con el que posteriormente se elaboran las bebidas que incorporan la marca CC, precisando

las funciones que desarrolla, los riesgos que asume, los medios materiales y humanos con los que cuenta, y requiriéndole para que en una visita a las instalaciones comprobase y otorgase fe de diversas circunstancias

El notario dio fe de que:

- En el almacén que, según manifestaciones de un trabajador de NBEGA está destinado al almacenamiento del concentrado base, se encuentran otros 3 trabajadores (a los que identifica), señalando que, según manifestaciones de la empresa, hay otros 3 turnos de trabajo con otros 3 trabajadores en cada uno.
- Se abre un camión procedente de Irlanda con producto que, según manifestaciones del personal de NBEGA, es el concentrado base, se descarga y se rompen los plásticos retráctiles que operan como embalaje, y se almacenan en el almacén de concentrado base.
- Se le enseñan diversos correos que, según manifestaciones del personal de NBEGA, son de los pedidos semanales que le hacen diversas BEGAs, así como otros que, igualmente según manifestaciones del personal de NBEGA, son de pedidos al proveedor de Irlanda.
- El Notario comprueba que todos los trabajadores que están presentes en el momento de la visita están en los TC2 de la Seguridad Social de NBEGA.
- Se prepara un palé para su envío a una BEGA, imprimiendo la carta de porte del envío.

NBEGA entiende que en la operativa comercial hay varias operaciones en cadena en el sentido señalado por el Tribunal de Justicia de la UE en las Sentencias de 16 de diciembre de 2010 (asunto C-430/09, Euro Tyre Holding BV) y de 6 de abril de 2006 (asunto C-245/04, EMAG ilandel Eder OHG).

Además, NBEGA entiende que las entregas de bienes de CCIP con destino a sus clientes se localizan en las instalaciones de cada BEGA por ser el lugar de inicio del transporte para la puesta a disposición de los clientes, y no Madrid (que es donde localiza las operaciones la AEAT por ser donde CCIP tiene los medios humanos para realizar la comercialización de las bebidas).

Por último, hay que remarcar que la obligada había presentado con fecha 16 de junio de 2017 un escrito solicitando la tramitación urgente de los conflictos al tener retenidas las devoluciones de IVA solicitadas a la AEAT.

6.- Alegaciones finales de la AEAT en los conflictos acumulados 45/2015 y 56/2015

La AEAT aclara que mantiene tres tipos de conflictos relacionados con el grupo:

- a) Actuaciones iniciadas en 2017 sobre las obligadas BGN y CBG, sobre los que no le consta que haya ningún conflicto.

- b) Actuaciones iniciadas en 2017 sobre RSUR, pero relativas a otros ejercicios que no están en conflicto.

- c) Actuaciones iniciadas sobre las obligadas CCIP, CCBG, CBG, etc, sobre ejercicios que están en conflicto, pero sobre otros conceptos distintos de los que son objeto de controversia.

7.- Alegaciones finales de la DFB en los conflictos acumulados 45/2015 y 56/2015

Respecto de los efectos que tiene la contestación a la consulta vinculante planteada por NBEGA, la DFB razona que el carácter vinculante de la consulta es *entre Administraciones*, y se extiende a cualquier supuesto de hecho que guarde identidad de razón con el presupuesto que da lugar a la propuesta de contestación.

Respecto a la colaboración entre Administraciones, la DFB considera que, de acuerdo con la Resolución 8/2012 de la Junta Arbitral, debería habersele dado parte en el procedimiento de regularización de la AEAT.

Respecto de la calificación de la actuación realizada por NBEGA y si ello determina o no una adquisición intracomunitaria, la DFB plantea las siguientes cuestiones:

a) Que NBEGA realiza una adquisición en nombre propio del concentrado base, que constituye una adquisición intracomunitaria.

Para ello se basa en diversas consultas vinculantes de la DGT (2730-07; 2079-13; 3165-13; 1994-13; 2324-12; 0338-15) que, según la DFB, determinan la existencia de una adquisición intracomunitaria cuando:

- Los envíos al almacén del cliente se producen en función de las necesidades de dicho cliente.
- El cliente asume la posesión y riesgo de las mercancías desde la recepción en el almacén.

- El cliente puede disponer inmediatamente de las mercancías desde su recepción para su uso industrial o comercial sin más requisito que la notificación al proveedor.
- Los bienes deben sufrir alguna alteración en el almacén distinta de la mera conservación de los mismos.
- El cliente tiene el poder de disposición sin limitación.
- Las mercancías vienen referenciadas y codificadas de tal manera que solo pueden ser usadas por dicho cliente.
- El cliente se encuentra obligado a asegurar la mercancía.

Adicionalmente, señala la DFB que, según el criterio de la DGT, no altera la existencia de AIB la concurrencia de las siguientes circunstancias:

- Que la facturación del proveedor al cliente no se produzca hasta la salida del almacén del cliente de la mercancía.
- Que el contrato de compraventa no se suscriba hasta la salida de la mercancía del almacén del cliente.
- La obligación de mantenimiento de un stock mínimo al cliente final.
- Que el cliente sea el único con acceso al almacén.
- Que la transmisión de la propiedad se posponga en el tiempo

Finalmente, la DFB entiende que se produce una fractura del transporte en las instalaciones de NBEGA, por lo que cabe entender que hay un transporte intracomunitario que termina en Bizkaia y un transporte interno hacia cada BEGA, lo que refuerza la idea de que hay una AIB que se ultima en Bizkaia. Los criterios señalados por la DGT (Consultas Vinculantes 2442-05; 0068-07; 0552-10; 0013-97; 0961-06) son los siguientes:

- No se considera transporte relacionado directamente con un transporte intracomunitario de bienes al transporte efectuado por una empresa que, transcurriendo dentro del Territorio de Aplicación del Impuesto, tiene por objeto transportar los productos desde su almacén hasta el establecimiento de la empresa española que los adquiere, habiendo sido previamente descargados y almacenados para su paulatino envío al cliente de la empresa comunitario en función de las necesidades de éste.

- Existe una fractura en el transporte, cuando la entidad almacena las mercancías hasta que el destinatario de las mismas las demande y necesite y el almacenamiento no obedece a razones técnicas de organización del transporte, sino a razones logísticas de venta de las mercancías que requieren un acercamiento de las mismas para servir más eficientemente los intereses de los destinatarios de la entrega.

Se entiende que una parada (con el consiguiente almacenamiento) responde a razones logísticas de venta y no a las necesidades del transporte:

1º.- Cuando las mercancías se almacenan para ser enviadas a los compradores en función de las necesidades de éstos.

2º.- Cuando las mercancías se almacenan mientras la empresa localiza, negocia y contrata con los compradores a los que se enviarán definitivamente.

3º.- Cuando las mercancías se almacenan en tanto su propietario decide sobre el destino final que quiere darles.

- Que el destinatario final de las mercancías no venga determinado desde el momento en que éstas son remitidas desde el Estado Miembro de origen.

b) La localización de las entregas del producto final por CCIP en su sede de Madrid supone una interpretación errónea de la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de abril de 2011, porque CCIP no interviene en el proceso de compra ni posterior reventa del concentrado base, por lo que no realiza ninguna tarea asociada a la comercialización en sus instalaciones de Madrid.

La DFB alega la Sentencia del Tribunal Supremo 7710/2010 de 15 de diciembre de 2010, que dice que si una empresa (en este caso CCIP) no tiene medios materiales y humanos no hace entrega de bienes sino prestación de servicios.

Entiende la DFB, de acuerdo a la Resolución 14/2016 sobre el domicilio de la persona obligada tributaria, que la AEAT debería haber hecho efectivas las devoluciones solicitadas por la obligada en tanto se sustancian los conflictos como mecanismo para salvaguardar el interés legítimo de la misma.

La DFB señala que el perjuicio recaudatorio que ocasiona a la AEAT la modificación de la estructura comercial diseñada por TCCC no es un fundamento jurídico a considerar, en la medida que hay un motivo económico válido que justifica la reestructuración y que el Concierto Económico establece cauces (el ajuste a consumo de IVA) para compensar los desequilibrios financieros producidos por diferencias entre la recaudación efectiva de los territorios forales y la que les debiera corresponder en atención a su peso en el conjunto del consumo del Estado.

Por último, la DFB señala la incoherencia entre las regularizaciones de la AEAT a las empresas de su competencia en lo que al concentrado base se refiere y al resto de materias primas y servicios exteriores.

8.- La cuestión sustantiva principal a dilucidar en los dos conflictos anteriores es, por tanto, si las Adquisiciones Intracomunitarias (y las posteriores entregas interiores) del concentrado base las realiza NBEGA o CCIP. Adicionalmente se plantea la localización de la EB subsiguiente en caso de que la adquirente intracomunitaria fuese CCIP.

Además, hay que resolver dos controversias procedimentales: si la consulta formulada por NBEGA vincula a la AEAT por silencio positivo, y si la Resolución 8/2012 obligaba a la AEAT a dar participación en su procedimiento inspector a la DFB.

9.- El conflicto 55/2015 se planteó por la DFB en relación con el Acta de disconformidad A02-72562105 incoada por la AEAT a CBGE por IVA 2013.

En el Acta, entre otros conceptos, se regularizan las cuotas relacionadas con la facturación de CBG a NBEGA del coste de su personal de compras que han

realizado las tareas inherentes a su cargo, y la posterior refacturación de sentido contrario.

En la medida que la DFB entiende que NBEGA presta efectivamente el servicio de central de compras, constituyéndose en adquirente intracomunitaria en cuanto al concentrado base, como entiende que quedó señalado con efecto vinculante en la contestación a la consulta, y que además entiende que la AEAT se ha excedido en su competencia al no dar participación en su procedimiento a la DFB de acuerdo a la Resolución 8/2012, ha considerado adecuado replicar en el conflicto 55/2015 toda la argumentación jurídica expuesta en el conflicto 45/2015.

10.- El conflicto 57/2015 se planteó por la DFB contra el Acta de disconformidad A02- 7253725 incoada por la AEAT a CSBG por el IVA 2013.

En dicha Acta, entre otros conceptos, se regularizan las cuotas relacionadas con la facturación de CSBG a NBEGA del coste de su personal de compras que han realizado las tareas inherentes a su cargo, y la posterior refacturación de sentido contrario; así como la facturación por el ahorro del 6% en la intermediación de compra de otras materias primas y servicios, en la medida que, según la AEAT, el servicio no ha sido prestado por NBEGA sino se ha realizado directamente por el personal de CSBG.

En la medida que la DFB entiende que NBEGA presta efectivamente el servicio de central de compras, constituyéndose en adquirente intracomunitaria en cuanto al concentrado base, como entiende que quedó señalado con efecto vinculante en la contestación a la consulta, y que, además, entiende que la AEAT se ha excedido en su competencia al no dar participación en su procedimiento a la DFB de acuerdo a la Resolución 8/2012, ha considerado adecuado replicar en

el conflicto 57/2015 toda la argumentación jurídica expuesta en el conflicto 45/2015.

11.- El conflicto 58/2015 se planteó por la DFB contra el Acta de disconformidad A02-72591885 por el IVA 2010-2013 a RSUR.

En dicha Acta, entre otros conceptos, se regularizan las cuotas repercutidas a la obligada por NBEGA en relación con la actividad de central de compras al entender que no ha sido realmente realizada por la misma, así como la facturación por el ahorro del 6% en la intermediación de compra de otras materias primas y servicios, en la medida que, a juicio de la AEAT, el servicio no ha sido prestado por NBEGA sino que se ha realizado directamente por el personal de RSUR.

En la medida que la DFB entiende que NBEGA presta efectivamente el servicio de central de compras, constituyéndose en adquirente intracomunitaria en cuanto al concentrado base, como entiende que quedó señalado con efecto vinculante en la contestación a la consulta, y que, además, entiende que la AEAT se ha excedido en su competencia al no dar participación en su procedimiento a la DFB de acuerdo a la Resolución 8/2012, ha considerado adecuado replicar en el conflicto 58/2015 toda la argumentación jurídica expuesta en el conflicto 45/2015.

12.- En el conflicto 37/2016 la DFB plantea su discrepancia con el Acta de disconformidad A02-72674202 incoada al Grupo de IVA 0107/14 cuya dominante es CCIP en relación con el IVA 2014.

En este Acta no se regulariza ninguno de los motivos que originaron el conflicto 56/2015 planteado contra el Acta A02-72610450 también por el IVA 2014 al grupo 0107/14.

En este Acta, entre otros conceptos, se regularizan las cuotas repercutidas a la obligada por NBEGA en relación con la actividad de central de compras al entender que no ha sido realmente realizada por la misma, así como la facturación por el ahorro del 6% en la intermediación de compra de otras materias primas y servicios.

En la medida que la DFB entiende que NBEGA presta efectivamente el servicio de central de compras, constituyéndose en adquirente intracomunitaria en cuanto al concentrado base, como entiende que quedó señalado con efecto vinculante en la contestación a la consulta, y que, además, entiende que la AEAT se ha excedido en su competencia al no dar participación en su procedimiento a la DFB de acuerdo a la Resolución 8/2012, ha considerado adecuado replicar en el conflicto 37/2016 toda la argumentación jurídica expuesta en el conflicto 45/2015, aunque ha añadido, para reforzar su postura, las conclusiones del Informe de Inspección de 10 de octubre de 2016 resultado de la visita realizada al almacén de NBEGA el día 6 del mismo mes.

13.- En el conflicto 38/2016 la DFB discrepa del Acta A02-72709202 incoada por la AEAT al Grupo de IVA 0107/14 cuya dominante es CCIP por el IVA 2015.

En este Acta, entre otros conceptos, se considera que la adquirente intracomunitaria del concentrado base es CCIP y no NBEGA y, por otra parte, se regularizan las cuotas repercutidas a la obligada por NBEGA en relación con la actividad de central de compras al entender que no ha sido realmente realizada por la misma, así como la facturación del ahorro del 6% en la intermediación de compra de otras materias primas y servicios.

En la medida que la DFB entiende que NBEGA presta efectivamente el servicio de central de compras, constituyéndose en adquirente intracomunitaria en

cuanto al concentrado base, como entiende que quedó señalado con efecto vinculante en la contestación a la consulta que se planteó, y que, además, entiende que la AEAT se ha excedido en su competencia al no dar participación en su procedimiento a la DFB de acuerdo a la Resolución 8/2012, ha considerado adecuado replicar en el conflicto 38/2016 toda la argumentación jurídica expuesta en el conflicto 45/2015 con las actualizaciones que se derivan del Informe de Inspección de 10 de octubre de 2016 resultado de la visita realizada al almacén de NBEGA el día 6 del mismo mes.

14.- En el conflicto 2/2018 la DFB discrepa del Acta de disconformidad A02-72865223 incoada por la AEAT al Grupo de IVA 0107/14 cuya dominante es CCIP por el IVA 2016.

La DFB entiende que la regularización de la AEAT tiene la misma fundamentación que la que originó el conflicto 45/2015, por lo que se reitera en los mismos argumentos, con las actualizaciones derivadas del Informe de Inspección de 10 de octubre de 2016 resultado de la visita realizada al almacén de NBEGA el día 6 del mismo mes.

15.- En el conflicto 35/2018 la DFB discrepa de la competencia de la AEAT para hacer un requerimiento de información a NBEGA.

La Dependencia de Control Tributario y Aduanero de A Coruña, se supone (puesto que no se cita), con motivo de una comprobación en curso a BGN, realizó un requerimiento individualizado de información a terceros, al amparo del art. 93 de la LGT, a NBEGA, para que aportase las facturas y los justificantes de los pagos derivados de adquisiciones a los proveedores autorizados de Irlanda de los ejercicios 2013 a 2015.

La DFB entiende que el requerimiento versa sobre materias que están pendientes de resolución en la Junta Arbitral, por lo que la AEAT estaría incumpliendo la obligación de paralizar las actuaciones prevista en el art. 66.dos del Concierto Económico. Adicionalmente, entiende que no se ha justificado la finalidad o trascendencia tributaria del requerimiento. Por último, la DFB entiende que la amplitud del requerimiento determina un exceso de la AEAT, vulnerando el principio de proporcionalidad, sobre una obligada de competencia inspectora foral.

16.- En el conflicto 13/2019 la DFB muestra su disconformidad con las Actas de disconformidad A02-73046794 incoada a CCIP por el Impuesto sobre Sociedades 2013 y A02-73045640 y A0273046541 incoadas a CCIP por retenciones de no residentes sin EP de los ejercicios 2013 a 2015.

En el Acta del Impuesto sobre Sociedades se regularizan las comisiones por ahorro en las compras facturadas por NBEGA, por entender que no se han justificado los servicios ni el ahorro del 6%, que, adicionalmente, se considera que no sería aceptable por poder exceder, en su caso, del ahorro conseguido a los clientes.

En las actas de IRNR se considera que en el precio pagado por CCIP, auténtica adquirente intracomunitaria del concentrado base, está implícitamente incluido un canon por el uso de la marca CC y, en la medida que se trata de una renta obtenida por un no residente sin EP sometida a gravamen en el estado de la fuente, considera que el pagador debería haber practicado la retención correspondiente.

La DFB entiende que la regularización parte de una misma consideración que es objeto de controversia en el conflicto 45/2015, esto es, si la adquirente intracomunitaria es NBEGA o CCIP, por lo que replica los argumentos del

referido conflicto. Asimismo, la DFB entiende que la consideración anterior viene lastrada por la contestación a la consulta vinculante formulada por NBEGA, y por la vulneración en el procedimiento de regularización del deber de colaboración establecido por la Resolución 8/2012 de la Junta Arbitral.

En el caso del IRNR resultaría que, si la adquirente intracomunitaria fuese NBEGA, las Actas serían nulas por resultar competente para la regularización la DFB.

Por último, la DFB entiende que, si se resolviese que la adquirente intracomunitaria fuese CCIP, la regularización debería haberse instrumentado como acta única ya que, de acuerdo al art. 23.Dos del Concierto Económico las retenciones le corresponden en la misma proporción de tributación del retenedor (CCIP), que según el criterio de la DFB ha localizado sus ventas en Madrid con una interpretación errónea de la Sentencia ROVER.

17.- En el conflicto 16/2009 la DFB muestra su disconformidad con las Actas de disconformidad A02-73041903 y A02-73047013 incoadas, respectivamente, por la AEAT a BGN por el IVA 2013 e Impuesto sobre Sociedades 2013.

En las respectivas actas, entre otros motivos, se regularizan, respectivamente, tanto el gasto deducible como el IVA soportado en las comisiones por ahorro en las compras facturadas por NBEGA por entender que no se han justificado los servicios ni el ahorro del 6%, que, adicionalmente, se considera que no sería aceptable.

La DFB entiende que la regularización parte de la premisa equivocada de negar la condición de adquirente intracomunitaria a NBEGA en virtud de la actividad que realiza como central de compras tanto para el concentrado base como para el resto de materias primas y servicios, por lo que replica los argumentos del

conflicto 45/2015 convenientemente actualizados al albur de los conflictos interpuestos posteriormente.

18.- Idéntica fundamentación se replica en las actas incoadas por la AEAT y en los escritos de planteamiento de conflicto interpuestos por la DFB números 17/2019, respecto del Acta de disconformidad A02-73036425 incoada a CBG EMBOTELLADOR por el Impuesto sobre Sociedades 2013; 18/2019, respecto de las Actas de disconformidad A02-73041535 y A02-73039401 incoadas a ABGA por el Impuesto sobre Sociedades 2013 e IVA 2013 respectivamente; 19/2019, respecto del Acta de disconformidad A02-73046961 incoada a CSBG por el Impuesto sobre Sociedades 2013; 20/2019, respecto de las Actas de disconformidad A02-73036425 y A02-73038211 incoadas a CBG por el Impuesto sobre Sociedades 2013 e IVA 2013; 21/2019, respecto del Acta de disconformidad A02-73041282 incoada a RSUR por el Impuesto sobre Sociedades 2013; y 25/2019, respecto del Acta de disconformidad A02-73050215 incoada al Grupo de Sociedades 0182/14, cuya dominante es CCIP, por el Impuesto sobre Sociedades 2014-2015.

En estos casos, se plantea por la AEAT, en la contestación a los respectivos requerimientos de inhibición, la posible extemporaneidad del planteamiento del conflicto por pretemporalidad al haberse requerido de inhibición a la vista del Acta pero antes de practicada la liquidación.

19.- En el conflicto 27/2021 la DFB discrepa de la competencia de la AEAT para hacer un requerimiento de información a NBEGA.

La Dependencia de Control Tributario y Aduanero de A Coruña, se supone (puesto que no se cita), con motivo de una comprobación en curso a BGN, realizó un requerimiento individualizado de información a terceros, al amparo del art. 93 de la LGT, a NBEGA, para que aportase las facturas y los justificantes de los

pagos derivados de adquisiciones a los proveedores autorizados de Irlanda de los ejercicios 2017 a 2019.

La DFB entiende que el requerimiento versa sobre materias que están pendientes de resolución en la Junta Arbitral, por lo que la AEAT estaría incumpliendo la obligación de paralizar las actuaciones prevista en el art. 66.dos del Concierto Económico. Adicionalmente, entiende que no se ha justificado la finalidad o trascendencia tributaria del requerimiento. Por último, la DFB entiende que la amplitud del requerimiento determina un exceso de la AEAT, vulnerando el principio de proporcionalidad, sobre una obligada de competencia inspectora foral.

20.- Queja de la DFB

El 1 de marzo de 2017 la DFB presentó una queja ante la Junta Arbitral por el supuesto incumplimiento de la obligación de paralizar las actuaciones por parte del Estado en relación con las obligadas por los conceptos y períodos que habían sido objeto de presentación de conflicto bajo números 45/2015, 55/2015, 56/2015, 57/2015, 58/2015, 37/2016 y 38/2016.

El 16 de marzo de 2017 la Junta Arbitral comunicó a la AEAT dicha queja y le otorgó un plazo de 20 días para presentar alegaciones respecto del presunto incumplimiento de la obligación de paralizar las actuaciones que establece el art. 15.1 RJACE.

El 11 de abril de 2017 la AEAT presentó escrito explicando que los conceptos que estaban siendo objeto de comprobación eran otros distintos de los que habían sido objeto de regularización en las Actas que originaron los conflictos anteriores, por lo que no está incumpliendo el deber de abstención que regula el art. 15.1 RJACE.

21.- Comunicaciones relacionadas con las reclamaciones económico-administrativas pendientes

La obligada recurrió en vía económico administrativa las liquidaciones número 72503752, que dio lugar al conflicto 45/2015, número 72610450, que dio lugar al conflicto 56/2015, y número 72674202, que dio lugar al conflicto 37/2016.

En estos casos y ante el planteamiento de los respectivos conflictos, se suspendió la respectiva tramitación de las reclamaciones-económico administrativas por el TEAC.

La obligada comunicó que había solicitado al TEAC la terminación de los anteriores procedimientos por prescripción de las correspondientes liquidaciones de la AEAT.

22.- Personación de la obligada tributaria

En varios conflictos la obligada presentó escrito solicitando su personación ante la Junta Arbitral.

Estas peticiones deben entenderse atendidas en el trámite procesal oportuno con la puesta de manifiesto del expediente acumulado y concesión de trámite de alegaciones finales por plazo de un mes.

23.- Tramitación posterior

23.1.- Una vez se acordó la acumulación de los procedimientos, se dio traslado por un mes al demandado (la AEAT) para presentación de alegaciones iniciales, que formuló previa solicitud de ampliación del plazo.

Del escrito de alegaciones iniciales de la AEAT resultan las siguientes circunstancias relevantes:

- La AEAT plantea que quizás la acumulación de procedimientos no sea oportuna, ya que los conflictos 35/2017 y 27/2021 tienen un objeto (si el requerimiento de información a NBEGA es legal) distinto que los demás.

En los demás conflictos considera que habría que diferenciar entre las regularizaciones a CCIP, que tienen por objeto liquidar la AIB y posterior entrega del concentrado base, del resto, que tienen por objeto la actividad como central de compras de otras materias primas y servicios exteriores de NBEGA.

A su vez, hay tres tributos distintos afectados: IVA, Impuesto sobre Sociedades, e IRNR sin EP.

- La AEAT pide que se inadmita a trámite el conflicto 45/2015 por extemporaneidad, ya que la contestación a la consulta formulada por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas permitía a la DFB tener conocimiento de la incoación de un acta a CCIP que le consideraba adquirente intracomunitaria del concentrado base y que, por tanto, supuestamente, vulneraba sus competencias, por lo que el transcurso del plazo de 2 meses desde dicho momento produce efectos preclusivos.

El Estado plantea que la formulación de observaciones extemporánea a la consulta del Ministerio no es nula de pleno derecho, porque no existe un régimen de actos presuntos en la consulta tributaria que produzca los efectos del silencio positivo. Además, tampoco le vincularía al Estado la consulta porque los antecedentes de hecho descritos en la misma no se corresponden con los comprobados, y porque existía un procedimiento de comprobación en curso en relación con el objeto de la consulta en el momento de su formulación.

- La AEAT solicita la inadmisión a trámite de los conflictos 45/2015, 55/2015, 56/2015, 57/2015, 58/2015, 37/2016, 38/2016, 2/2018, 13/2019, 16/2019, 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019, 21/2019 y 25/2019, porque entendidos como conflictos sobre la imposibilidad de la AEAT de ir contra sus propios actos (por el supuesto efecto vinculante de la consulta) y sobre la posibilidad de desarrollar unilateralmente los procedimientos sin dar participación a la DFB, no tienen incardinación en ninguno de los supuestos del art. 11 RJACE.

- La AEAT entiende que hay una falta de motivación en los conflictos 55/2015, 57/2015, 58/2015 y 37/2016, porque la DFB replica, en el requerimiento de inhibición y en el escrito de planteamiento de conflicto, los argumentos del conflicto 45/2015, aduciendo la existencia de identidad de razón, mientras que en aquéllos se regulariza a las BEGAs por los servicios de NBEGA como central de compras de otras materias primas y servicios exteriores, y en el 45/2015 se regulariza a CCIP en relación con la adquisición del concentrado base.

- Respecto de la cuestión procedimental, la AEAT alega que en los supuestos de tributación en proporción, como es el caso de CCIP, el Concierto Económico distribuye la competencia inspectora asignándosela a una sola administración, aunque posteriormente se produzcan las compensaciones que correspondan tras su intercambio en cumplimiento de los Acuerdos del 2006.

La AEAT explica que la Resolución JACE 8/2012 no regula los supuestos de IVA sino la regularización de operaciones vinculadas del Impuesto sobre Sociedades.

En todo caso, la colaboración que predica esta Resolución puede perfectamente tener objeto tras la incoación del acta.

- La AEAT explica que ha realizado un análisis exhaustivo de los contratos, que le permiten considerar acreditado que quien realiza la AIB del concentrado base y su posterior entrega interior es CCIP.

Los argumentos que le permiten llegar a esta conclusión no se reproducen puesto que son objeto de análisis detallado en los fundamentos de derecho.

- Respecto de la comprobación notarial encargada por NBEGA, se señala:

1.- El Notario da fe de lo que ocurre *en ese momento* en su presencia, pero no significa que eso sea la práctica habitual o generalizada.

2.- El Acta notarial se ha otorgado con posterioridad a la existencia de los procedimientos inspectores, lo cual revela que puede perseguir una finalidad concreta de defensa de los argumentos interesados.

3.- Ese concentrado que *manipula* NBEGA delante del Notario podría ser el que compra NBEGA como embotelladora y que ella utiliza para la elaboración de las bebidas que le corresponden (al igual que las demás embotelladoras manipularán el concentrado que compren para la elaboración de las bebidas como embotelladoras que son).

- La AEAT aporta información de que determinados envíos del concentrado base son transportados directamente a las BEGAs sin pasar por el centro de almacenamiento de Bizkaia.

Como luego veremos, CCIP reconoce que esto se produce en un porcentaje de las AIB que oscila entre el 2,95% y el 6,85% de las compras totales.

Aun en estos envíos, NBEGA cobra la misma comisión del 3% por el supuesto valor añadido que aporta.

- En relación con la función de NBEGA como central de compras del resto de materias primas y servicios exteriores, la AEAT considera que no se ha acreditado en los expedientes de inspección el contenido de la supuesta intervención de NBEGA, ni el ahorro que ha generado para las BEGAs.

Adicionalmente, la retribución del 6% del coste de las compras con el límite máximo del ahorro conseguido es de dudosa legalidad, por cuanto supondría para supuestos en que el ahorro sea menor a dicho margen el traslado de toda la ganancia al mediador.

- La cuestión sustantiva subyacente en las regularizaciones no es competencia de la Junta Arbitral, al no tener incardinación en ninguno de los supuestos del art. 3 RJACE, debiendo en su caso sustanciarse en los tribunales económico-administrativos y en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo.

- La AEAT señala que no se tiene constancia de que por parte de la DFB se haya iniciado ningún procedimiento de comprobación e investigación respecto de NBEGA, en relación con el IRNR.

- En relación con las actuaciones de obtención de información, la AEAT señala que:

- Los requerimientos de información formulados por la AEAT a NBEGA se enmarcan dentro de las competencias que la LGT en su art. 93 habilita a la Inspección de los Tributos de la AEAT, que alcanza a personas obligadas domiciliadas en el País Vasco, incluso aun cuando estén sometidas respecto de sus propias obligaciones tributarias a la competencia de la DFB.

- La información solicitada a NBEGA tiene como objetivo la comprobación general del Impuesto sobre Sociedades, IVA y retenciones del IRNR de los ejercicios referenciados de CCIP.

- La información requerida es proporcionada al fin que se persigue.

23.2.- Una vez verificado el trámite anterior, se puso de manifiesto el expediente a las administraciones afectadas y a las obligadas, concediéndoles el plazo de un mes para formular alegaciones finales, que ha sido verificado por la AEAT, la DFB (previa solicitud de ampliación de plazo) y CCIP (que presenta dos escritos de alegaciones finales) y NBEGA (también previa solicitud de ampliación de plazo).

23.2.1.- Una vez concedido trámite de audiencia, la DFB ha presentado un escrito de alegaciones finales articulado en torno a 4 cuestiones:

a) Incumplimiento por la AEAT de la contestación a la consulta tributaria escrita, que se analiza en el apartado correspondiente.

b) Discrepancia procesal con la regularización unilateral de la AEAT sin dar participación a la DFB.

Respecto de las regularizaciones de operaciones vinculadas del Impuesto sobre Sociedades, tanto la normativa foral como la estatal establecen que los ajustes tendrán carácter bilateral a fin de evitar una sobreimposición en el conjunto de entidades que integran el perímetro de vinculación.

Respecto de estos ajustes bilaterales por operaciones vinculadas, la DFB señala que el Tribunal Supremo ha establecido la jurisprudencia de la regularización íntegra, completa y bilateral, citando a tal efecto la Sentencia de 13 de noviembre de 2019.

A partir de ahí, el Tribunal Supremo ha extendido esta jurisprudencia y ha añadido la relativa al principio de buena administración del art. 103 de la Constitución a la imposición indirecta, citando las Sentencias de 5 de noviembre de 2012, 2 de octubre de 2020, 11 de junio de 2020, 23 de octubre de 2014 y 17 de septiembre de 2020.

Señala la DFB que, respecto de las operaciones vinculadas, en el ámbito internacional el art. 9.2 del Modelo de Convenio OCDE establece la bilateralidad de los ajustes, y el art. 25 establece un procedimiento amistoso para la resolución de controversias, al que hay que añadir el Convenio de Arbitraje de la UE.

El art. 47.ter del Concierto Económico también recoge un procedimiento de colaboración que, en caso de discrepancia, finaliza con la resolución de la Junta Arbitral acerca de los aspectos sustantivos de la regularización; aunque se reconoce que no resulta aplicable a los ejercicios a que se refiere la controversia.

No obstante, la Resolución JACE 8/2012 de la Junta Arbitral también estableció que el principio de colaboración recogido en el Concierto Económico determinaba la obligación de dar participación a la otra administración en el procedimiento de regularización, intercambiando información a fin de tratar, de buena fe, de alcanzar un acuerdo que evite la sobreimposición.

La Resolución 15/2018 de la Junta Arbitral ratifica el deber de colaboración, si bien, en atención a las diferentes circunstancias que concurren en el caso, dicha colaboración se articula de una forma diferente.

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 30 de diciembre de 2019 señala que la regularización íntegra debe alcanzarse incluso cuando las obligadas son de competencia de distintas administraciones, a fin de lograr la neutralidad del IVA y evitar la sobreimposición.

c) Discrepancia sustantiva con los criterios de regularización adoptados por la AEAT.

c.1.) Sobre las AIB del concentrado base.

La DFB señala las siguientes circunstancias:

- Que la consulta tributaria ya se acordó, con el silencio positivo de la AEAT, que las AIB las hacía NBEGA.

- Que la AEAT ha hecho un análisis sesgado de los contratos suscritos entre TCCC y CCIP, y entre las diversas entidades que integran el grupo mercantil, sin realizar ninguna verificación in situ de las actividades que realiza NBEGA.
- Que CCIP no puede ser adquirente intracomunitaria porque carece de los medios materiales y humanos necesarios para realizar dicha actividad, con los que si cuenta, por el contrario, NBEGA.
- Que la AEAT admite y acepta todas las delegaciones de funciones que realiza CCIP en favor de las BEGAs salvo, inmotivadamente, la que se refiere a la compra del concentrado base a favor de NBEGA, a pesar de que fue expresamente autorizada por TCCC.

El hecho de que sea CCIP la que realiza la venta de las bebidas a los clientes finales, asumiendo el riesgo de impago, crédito y mercado, no tiene ninguna relación con la determinación de la sociedad que realiza la adquisición del concentrado base. Además, la actividad de venta de CCIP también se realiza utilizando los servicios de distribución de los embotelladores.

El hecho de que CCIP gestione el presupuesto de marketing tampoco tiene ninguna relación con la determinación del sujeto que realiza la AIB.

El hecho de que CCIP sea la única autorizada para la utilización de la marca comercial CC tampoco afecta en nada, puesto que la marca no se utiliza en la fabricación y elaboración de la bebida, ni en la compra del concentrado base.

Que NBEGA no tenga capacidad para negociar el precio del concentrado base no debe distraernos del hecho de que CCIP, en caso de que fuese la adquirente intracomunitaria, tampoco tendría dicha capacidad.

La DFB señala que la manifestación de la AEAT acerca de que las liquidaciones del IRNR no hayan sido recurridas no supone que estén admitidas por la entidad, en la medida que originan el conflicto 13/2019 y por tanto no son firmes. (Esta manifestación de la DFB debe obviarse en la medida que la AEAT en su escrito de alegaciones finales ha matizado que no tiene constancia de la conformidad de la obligada con las liquidaciones, pues el hecho de que no se hayan recurrido viene determinado porque aún no están en plazo de recurso).

El concepto de entrega de bienes debe ser interpretado al albur de la jurisprudencia comunitaria atendiendo a las facultades que se atribuyen al destinatario de una operación, para compararlas con las inherentes al propietario, atendiendo así a la disposición económica de la cosa por encima de la jurídica.

Sobre este particular, en lo que respecta a un supuesto que la DFB entiende que guarda similitudes, relativo a un grupo dedicado a la prestación de servicios de transporte cuya matriz centralizaba la adquisición de los carburantes para todas las compañías del grupo, quienes, no obstante, se abastecían directamente en las instalaciones de los suministradores terceros (con los que no tenían relación comercial directa, ya que los contratos con ellos los negociaba y los formalizaba la referida matriz, y era ella la que respondía ante dichos terceros), el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su Sentencia de 15 de mayo de 2019, correspondiente al Asunto C-235/18, entendió que la adquisición de los carburantes se hacía directamente por las filiales, que eran quienes

decidían la manera de comprar (la gasolinera, la cantidad, la calidad, el momento). Esto trasladado al caso permite considerar que la adquirente de la propiedad es NBEGA, pues es el que decide la manera de comprar (cuándo, en qué cantidades, en qué plazo, etc), quien determina el uso a dar al producto (qué parte se remite a los clientes y qué parte se almacena como stock) y quien soporta los gastos y riesgos inherentes a las adquisiciones.

En este mismo sentido se había pronunciado ya el mismo Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su Sentencia de 6 de febrero de 2003 (Asunto C-185/01).

La DGT ha identificado, fundamentalmente, los siguientes factores, como determinantes del momento en el que se producen las adquisiciones intracomunitarias de bienes: 1) posesión; 2) riesgos; y 3) referencias y codificaciones de los productos. Criterios éstos que ha manifestado y aplicado a lo largo de sus distintas consultas vinculantes, en las siguientes circunstancias:

1º de envíos realizados al almacén del cliente final (al destinatario de la entrega intracomunitaria) en función de las necesidades de inventario de dicho cliente,

2º en los que el mismo (el cliente destinatario de la entrega intracomunitaria), asume la posesión y el riesgo sobre el producto depositado desde el momento de la recepción,

3º y dispone del referido producto para su uso industrial o comercial, sin más requisito que la simple notificación al proveedor,

4º cuando las mercancías vienen referenciadas y codificadas de tal manera que solo pueden ser suministradas al mencionado cliente,

5º quien, además, se encuentra obligado a asegurar las repetidas mercancías,

6º las cuales pueden sufrir alguna alteración en el almacén, distinta de las tareas de mera conservación de los mismos

7º de modo que el receptor adquiere el poder de disposición sobre las mercancías, sin limitación.

Adicionalmente, en esos pronunciamientos, la Dirección General de Tributos ha valorado que la concurrencia de las siguientes circunstancias no alteraba la calificación como adquisición intracomunitaria de bienes:

- Que la facturación del proveedor al cliente no se produzca hasta la salida de la mercancía del almacén del cliente.
- Que el contrato de compraventa no se formalice hasta la salida de la mercancía del almacén del propio cliente.
- La obligación de mantenimiento de un stock mínimo frente al cliente final.
- Que se trate de un único cliente, o de un único cliente con acceso al almacén.
- Que la transmisión de la propiedad se pueda posponer en el tiempo.

Adicionalmente a lo anterior, la DGT estableció los criterios para entender cuándo se producía una fractura del transporte y, en consecuencia, un nuevo transporte desde dicho momento, resultando que, conforme a las consultas V2442-05, V0068-07, V0552-10, V0013-97 y V0961-06, podemos establecer que se produce una fractura del transporte intracomunitario en las instalaciones de NBEGA en Bizkaia con motivo de la AIB del concentrado base.

Asimismo, la consulta V2711-21 de la DGT, acerca de cuándo debe entenderse que un establecimiento permanente interviene en una adquisición intracomunitaria de bienes, de modo que deba considerarse que la entrega interior subsiguiente de los bienes en cuestión la tiene que declarar dicho establecimiento permanente, determinaría en este caso que es NBEGA quien debe declarar la entrega de bienes interior con destino a las BEGAs.

Desde la entrada en vigor de la Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del impuesto sobre el valor añadido en la imposición de los intercambios entre los Estados miembros, la inclusión del número de identificación a efectos del IVA del adquirente en el Sistema de intercambio de información sobre el IVA (VIES), asignado por un Estado miembro distinto de aquel en el que se inicia el transporte de los bienes, se convirtió, junto con la condición de que los bienes se transporten fuera del Estado miembro de entrega, en un requisito material y no formal, para la aplicación de la exención correspondiente a las entregas intracomunitarias de bienes, siendo así que, en el caso que nos ocupa, el

proveedor irlandés de las mercancías admite pacíficamente que las adquisiciones intracomunitarias de bienes las realiza NBEGA, que es quien actúa en nombre propio frente a él, y quien le comunica su NIFIVA.

La DFB se reafirma en las conclusiones obtenidas de la visita que realizó el 6 de octubre de 2016 a las instalaciones de NBEGA que, a su juicio, permiten desvirtuar la consideración del mismo como un simple prestador de servicios logísticos y de transporte.

La traslación de todas las conclusiones anteriores a las actuaciones de la AEAT relativas al IRNR permiten concluir que la actuación inspectora realizada es nula de pleno derecho por ser en todo caso NBEGA quien debería haber retenido las cantidades correspondientes a los cánones a cuenta del IRNR, y corresponder la competencia respecto de la misma a la DFB.

En todo caso y para el supuesto de que se considere la competencia de la AEAT para la regularización del IRNR, la DFB entiende que la cuota está mal distribuida en la medida que, de acuerdo a los art. 22 y 23 del Concierto Económico, le correspondería proporción de tributación.

La DFB considera incorrecta la afirmación de la AEAT de que no realiza ninguna transformación en relación con el concentrado base, ya que lo desembala, reempaqueta y reetiqueta.

Las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia incluyen el siguiente ejemplo:

Supongamos que se asigna a la Sociedad A el papel de gestión centralizada de compras para el conjunto del grupo. La Sociedad A compra a proveedores independientes y revende a empresas asociadas. Únicamente gracias al poder de negociación que le confiere la capacidad de adquisición del conjunto del grupo, la Sociedad A puede negociar con un proveedor la reducción del precio de unos dispositivos de 200 a 110 dólares. En estas circunstancias, el precio de plena competencia para la reventa de los dispositivos por la Sociedad A a otros miembros del grupo no sería de 200 dólares, ni un importe aproximado. El precio de plena competencia sería un importe que permitiera remunerar a la Sociedad A por sus servicios de coordinación de la actividad de compras. Si los análisis de comparabilidad y funcional indican en este caso que, en operaciones no vinculadas comparables con un volumen de compras comparable, los servicios de coordinación comparables han generado un cargo por el servicio prestado correspondiente a los costes incurridos por la Sociedad A, incrementados en un margen, que asciende en total a 6 dólares por dispositivo, el precio de reventa de estos dispositivos por la Sociedad A a otras sociedades del grupo sería aproximadamente de 116 dólares. En estas circunstancias, cada miembro del grupo obtendrá un beneficio atribuible al poder adquisitivo del grupo de unos 84 dólares por dispositivo. Además, la Sociedad A ganaría 6 dólares por cada dispositivo adquirido por los miembros del grupo por su prestación de servicios.

En el ejemplo en cuestión, parece claro que la Sociedad A, como central de compras, adquiere los bienes a los proveedores independientes y los revende a empresas asociadas. Y ello a pesar de que la OCDE dice expresamente que la remuneración de plena competencia que debe recibir esa sociedad A es la correspondiente a sus servicios de coordinación de la actividad de compras, y añade que esa remuneración

estará constituida por los *costes incurridos por la Sociedad A, incrementados en un margen.*

c.2.) Adquisición de los demás aprovisionamientos, distintos del concentrado base, y de los restantes servicios.

El 5 de julio de 2019 la DFB realizó actuaciones de obtención de información en las instalaciones de NBEGA, que quedaron documentadas en un informe de 8 de julio de 2019, del que se deriva el desacuerdo con las alegaciones del Estado, en base a las siguientes consideraciones:

- Respecto a la pertenencia del personal encargado de la gestión de compras a proveedores a cada BEGA, sin que se hayan amortizado dichos puestos de trabajo:

Parte de la actividad la realiza NBEGA mediante la subcontratación a las propias BEGAs, asumiendo la primera la plena responsabilidad por la dirección, control y consecución de los objetivos, asumiendo también el riesgo empresarial.

En particular en la intermediación en la compra de materias primas estratégicas no ha intervenido personal de las BEGAs, sino que la ha realizado directamente NBEGA a través de sus propios medios. Desde 2009 esta función se realizaba por ESL.

Transitoriamente y hasta la escisión parcial de las BEGAs, la intermediación en la compra de otras materias no esenciales y servicios exteriores se realizaba subcontratando personal de las BEGAs y de terceros, asumiendo NBEGA la coordinación de todos ellos.

Desde la creación de la central de compras los equipos, bajo la coordinación de NBEGA, pasaron a estar especializados por categorías de materiales o servicios y, de la situación previa en la que prestaban servicios a una única entidad, pasaron a trabajar para todas las sociedades del grupo. A modo de ejemplo, la contratación de los servicios de limpieza de todas las BEGAs se realizaba por personal de RSUR.

- Respecto de la falta de acreditación del coste asumido por NBEGA, de la ventaja o ahorro generado a las BEGAs.

El 5 de julio de 2019 se aportó a la DFB un documento denominado NDepartamento de compras 2014-2016, que incluye los costes asumidos por NBEGA como consecuencia de la constitución de la central de compras, que ascienden a 2.138.473,85 euros en el ejercicio 2014, 2.200.784,15 euros en el ejercicio 2015 y 2.682.440,20 euros en el ejercicio 2016.

Los costes ahorrados a las BEGAs son: los de la antigua central de compras ESL, los de los departamentos de compras (que ahora son facturados a la central de compras), otros costes en departamentos relacionados con la central de compras.

Sobre la ventaja obtenida por las BEGAs por la centralización de otros productos que no gestionaba ESL, se aportan datos por ejemplo del azúcar.

La centralización de la actividad se realizó de forma progresiva y de acuerdo a la consulta realizada por el grupo a la DGT, resuelta como V0523-14.

En esta consulta, aunque no se planteaba ninguna cuestión concreta acerca de las funciones de intermediación en la adquisición de servicios y de otras materias primas distintas del concentrado, se cuestionaba sobre la aplicación del régimen fiscal especial de escisiones considerando que se iría anticipando la ejecución paulatina de la actividad de centralización de compras, que la DGT consideró razonable, aceptando la repercusión de los costes iniciales del personal de las BEGAs.

En todo caso, resulta paradójico negar esta actividad a NBEGA por carecer de los medios necesarios para ello, mientras se admite que CCIP también carece de los mismos.

También resulta paradójico que hasta 2013 la AEAT no cuestionara la centralización de parte de los servicios en ESL.

Es normal que parte del personal de compras de NBEGA se encuentre en las instalaciones de las BEGAs por la necesidad de una gestión más local.

c.3.) Sobre la localización de las entregas de concentrado y de productos terminados que la AEAT le imputa a CCIP.

Aun cuando la DFB entiende que las entregas interiores del concentrado base las realiza NBEGA, que es la adquirente intracomunitaria, tampoco está de acuerdo con el criterio de localización de operaciones que utiliza la AEAT respecto de las ventas que imputa a CCIP.

En opinión de la DFB dichas entregas que, en su caso, realizaría CCIP deben localizarse en Bizkaia siguiendo el criterio señalado por el Tribunal Supremo en la Sentencia 250/2016, de 9 de febrero de 2016, en que

localiza las entregas en los depósitos fiscales a pesar de no ser propiedad de DISA. Similar criterio se fijó en la Sentencia del Tribunal Supremo 138/2017, de 31 de enero de 2017, sobre CLH.

La DFB entiende que el supuesto que nos ocupa difiere sustancialmente del caso ROVER, porque en este último la empresa gestionaba las operaciones de compra y de venta desde su sede central en Madrid, lugar "desde el que realizaba la puesta a disposición" de los vehículos (lo que implica la realización de funciones de comercialización, y la localización de las ventas en el lugar donde se llevan a cabo dichas funciones), mientras que, en el presente caso, CCIPSA -actual CCEPISL,- no participa en nada en el proceso de compra y posterior reventa del concentrado, ni en el de comercialización de los productos terminados.

La DFB considera que la localización en el Territorio Histórico de Bizkaia en las instalaciones de NBEGA, tanto del concentrado, como de los productos terminados que distribuye esta última entidad, aporta valor añadido, por la ubicación geográfica de las referidas instalaciones, cerca del puerto y del paso fronterizo con Francia, y, en lo que respecta a los productos terminados, cerca de los clientes finales, y en ellas se realizan actuaciones que añaden valor al producto, de repaletización, de determinación de los volúmenes a pedir, de gestión de caducidades, de embalaje y etiquetado, etc., del concentrado, y de fabricación de las bebidas, así como de entrega o puesta a disposición de todos estos bienes (que no se realiza ni en, ni desde, Madrid).

Además, entiende la DFB que ha quedado suficientemente acreditado que NBEGA tiene los medios materiales y humanos suficientes y adecuados para realizar la adquisición del concentrado y la posterior venta a las BEGAs.

Aunque se considerara que es CCIP quien realiza la adquisición intracomunitaria del concentrado, no podría considerarse que la puesta a disposición posterior del mismo se realiza desde territorio común, ya que el paso por el País Vasco de las mercancías no es accidental y fortuito, sino que la ubicación del almacén central de concentrado aporta un claro valor añadido al proceso de producción y comercialización, no pudiendo considerarse una mera parada técnica, debiendo, por tanto, localizarse en el Territorio Histórico de Bizkaia las entregas subsiguientes del repetido concentrado. Idéntica situación ocurre con las entregas del producto final (las bebidas) a los clientes finales, que deben entenderse localizadas en territorio foral.

d) Incompetencia de la AEAT para realizar las actuaciones de obtención de información acerca de NBEGA.

La jurisprudencia sobre los requerimientos de información a terceros del art. 93 LGT exige que se justifique la trascendencia tributaria de la información requerida, así como la proporcionalidad de la misma, debiendo estar todo ello suficientemente motivado.

El alcance de la documentación requerida supone una clara vulneración de la distribución de competencias articulada por el Concierto Económico.

23.2.2.- Una vez efectuado el trámite de audiencia, la obligada CCIP presentó dos escritos de alegaciones finales con las siguientes consideraciones:

a) La decisión de integrar las compras, almacenamiento y distribución del concentrado en NBEGA vino dada por los siguientes motivos:

- Con la reestructuración, todas las plantas verían incrementada su área de fabricación y consecuentemente reducida su área de almacenamiento, por lo que se analizó la conveniencia de contar con un centro de almacenamiento único.

- La integración también pretende aprovechar sinergias, economías de escala, etc., que justifican la centralización de las compras.

- La centralización de compras en NBEGA permite simplificar la cadena de suministro anterior, que pasaba por un transporte marítimo hasta Francia y posteriormente por carretera hasta cada embotellador.

Por ello, NBEGA realizó una inversión importante a fin de dotarse de los medios humanos y materiales necesarios para operar como central de compras.

b) NBEGA realiza el pago total del concentrado que adquiere de Irlanda, CCIP realiza el pago total por las bebidas terminadas que adquiere de las BEGAs, y éstas el pago a NBEGA por el concentrado que necesitan para su producción.

c) NBEGA asumió dos funciones principales como central de compras del grupo:

- La adquisición del concentrado base.

- La adquisición de otras materias primas y centralización de las compras de servicios exteriores.

d) Del examen de los contratos suscritos por NBEGA con las BEGAs se puede destacar:

- El riesgo de que el concentrado sea defectuoso corre a cargo de NBEGA, a quien se devolverán, a porte debido, las unidades disconformes.
- NBEGA asume los gastos que comportan el suministro del concentrado a las BEGAs en las condiciones pactadas.
- NBEGA tiene una póliza de responsabilidad civil que cubre sus responsabilidades.
- Al precio de cada kit de concentrado se añadirán los costes del transporte, seguros, personal, tasas portuarias e impuestos, plataforma logística y cualquier otro gasto en que incurra NBEGA, y se le aplicará un margen de beneficio del 3%, que se considera de plena competencia de acuerdo a la normativa sobre precios de transferencia.

e) Descripción operativa y funcional de NBEGA.

NBEGA se encarga del aprovisionamiento de todo el grupo, incluyendo la gestión de pedidos de clientes y proveedores, la recepción, almacenamiento y gestión del stock, así como de las funciones asociadas a la logística y transporte.

La obligada aporta con el escrito de alegaciones finales un *documento interno* de NBEGA titulado *Descripción de la actividad de comercialización de concentrado*, que es un informe interno que realiza una descripción

operativa, funcional y de riesgos, apoyada en documentos que prueban los procesos, sistemas y medios humanos empleados en dicha actividad y que demuestran, según la obligada, que NBEGA realiza la comercialización en nombre propio del concentrado.

De dicho informe, respecto a la recepción de pedidos de venta y emisión de pedidos de compra, resulta que los clientes remiten semanalmente un fichero excel con sus necesidades que, una vez negociado con el personal comercial, se graba como pedido de ventas a clientes. El pedido de compra se tramita previo análisis con una herramienta informática de aspectos como stock inicial, stock de seguridad, etc, y es gestionado por el personal comercial de NBEGA.

Respecto de la operativa de NBEGA, la obligada da por reproducidas las conclusiones del informe emitido por la DFB en 2016 después de realizar la visita *in situ* a las instalaciones de NBEGA.

Sobre las vicisitudes que afectan al transporte, la obligada entiende que se produce una fractura del transporte intracomunitario en Bizkaia, con motivo de la recepción del concentrado base en las instalaciones de NBEGA, ya que se desembala el producto, se reempaqueta y reetiqueta, de tal manera que el producto destinado a cada BEGA no coincide con el producto que tiene entrada en las instalaciones de NBEGA, ya que la gestión del almacén por el sistema FIFO determina la necesidad de dar salida a producto almacenado como stock de seguridad, modificando los paquetes.

Respecto a la alegación de la AEAT de que hay transportes que no pasan por el almacén de NBEGA, señala CCIP que eso se produce de manera

absolutamente residual, por circunstancias puntuales de necesidad de producción, y oscilan entre el 2,95% y el 6,85% de las compras totales.

La centralización de las compras en NBEGA, a pesar de que no pueda negociar el precio de adquisición del concentrado, produce beneficios en el grupo por las economías de escala, especialmente en el aspecto de tener un stock de seguridad centralizado.

La obligada se ratifica en las conclusiones derivadas de la visita del notario D. EGCR el 10 de febrero de 2015 a las instalaciones de NBEGA.

f) Sobre las actuaciones realizadas por el grupo para la validación de las consecuencias fiscales de la operativa descrita por las distintas administraciones competentes

El grupo solicitó a la AEAT un APA el 26 de diciembre de 2013, sin haber obtenido respuesta.

El 8 de mayo de 2014 NBEGA solicitó también un APA a la DFB, que fue aprobado el 16 de julio de 2014.

A fin de confirmar la localización de las operaciones, se presentó una consulta tributaria el 8 de agosto de 2014 ante la DFB, que, previa tramitación en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, fue contestada, previa conformidad del Estado por silencio positivo, el 18 de febrero de 2015.

g) Sobre la reacción de la AEAT a la nueva reestructuración del grupo.

La obligada señala que, a pesar de su esfuerzo por obtener un APA que le permitiese tributar con seguridad jurídica, la AEAT reaccionó a la reestructuración empresarial incoando actas de IVA a CCIP imputándole las AIB de concentrado, así como la posterior entrega interior, e incoando actas a las BEGAs, regularizando a efectos del Impuesto sobre Sociedades e IVA las adquisiciones derivadas de la centralización de compras de otros bienes y servicios por NBEGA.

Se produce así una discrepancia entre el criterio de las actas de inspección y el criterio de diversas consultas en que se entiende que hay un motivo económico válido a la reestructuración empresarial.

h) Sobre el perjuicio económico sufrido por el grupo

La obligada explica que la AEAT ha dictado sistemáticamente las liquidaciones que ultiman cada procedimiento inspector, a pesar de haber recibido con anterioridad los oportunos requerimientos de inhibición de la DFB tan pronto como se han ido suscribiendo las correspondientes actas.

Esta manera de proceder refleja a juicio de CCIP la nula voluntad de resolución de conflictos por la AEAT y una quiebra del principio de buena administración.

La denegación de las devoluciones solicitadas por las obligadas del grupo alcanza (a fecha del escrito de alegaciones finales) la cantidad de 224.523.453 euros, más intereses de demora.

Esta situación es más grave por cuanto el IVA que reclama el Estado ha sido previamente ingresado a la DFB.

En las alegaciones finales CCIP hace un estudio separado de las actas de IRNR que originaron el conflicto 13/2019, del cual se pueden destacar las siguientes cuestiones:

a) CCIP señala que es falso que no haya impugnado las actas de IRNR que originaron el conflicto, así como que de ello pueda derivarse la conformidad implícita con las mismas.

Esta cuestión ya ha sido corregida por la AEAT en su escrito de alegaciones finales (anterior al escrito de alegaciones finales de CCIP) en el sentido de admitir que no se han impugnado porque no se han notificado las liquidaciones que ultimarían el procedimiento inspector.

b) Se afirma que CCIP es *licenciataria* única, lo cual es incorrecto, pues es *distribuidora* exclusiva.

CCIP nunca ha suscrito un contrato de licencia y por tanto no tiene ningún derecho sobre las marcas CC, más allá de su utilización en la distribución de las bebidas.

En el contrato de embotellador se recoge expresamente esta afirmación.

Entiende que es una cuestión distinta si la AEAT entiende que se debe liquidar un canon por el uso limitado de las marcas en la distribución de bebidas.

c) No es cierto que NBEGA revenda el concentrado al mismo precio que lo compra, pues lo incrementa en una retribución de mercado según las normas de operaciones vinculadas, del 3%.

d) La AEAT señala que la Audiencia Nacional ha admitido la existencia de un canon implícito en la Sentencia de 30 de septiembre de 2009, obviando que el sujeto SCHEWEPPEES nada tiene que ver con el grupo y que se trata de una operativa completamente distinta.

e) La AEAT señala que el TEAC ha confirmado la existencia de un canon implícito, pero obvia que, por unos u otros motivos, no ha confirmado las liquidaciones.

f) Todas las liquidaciones de la AEAT que no han sido anuladas, están recurridas.

g) En la liquidación de IRNR derivada del Acta A01-75694312, de 10 de marzo de 2008, se admitió que no había pago alguno en concepto de canon.

h) De conformidad con el Protocolo que modifica el Convenio para la Doble Imposición entre el Reino de España y los Estados Unidos de América, hecho en Madrid el 14 de enero de 2013, los cánones alegados por la AEAT no estarían sujetos a retención de impuestos en España.

i) El APA solicitado a la AEAT no ha sido rechazado, sino simplemente no ha sido contestado.

Respecto a los fundamentos jurídicos aplicables al conflicto 13/2019, resultan las siguientes consideraciones relevantes:

- Entiende CCIP que el conflicto tiene incardinación en las competencias que el art. 11 RJACE atribuye a la Junta Arbitral, sin que la calificación de

las operaciones pueda utilizarse como argumento para soslayar su competencia.

- Aunque la Ley 10/2017, que introduce el procedimiento previsto en el art. 47.ter, no estaba en vigor y por tanto no es aplicable, entiende CCIP que de acuerdo a los principios de colaboración y coordinación no puede permitirse una actuación unilateral cuando se producen efectos para obligadas de competencia de otra administración.

- Aunque niega la existencia de pagos de rentas en concepto de cánones, entiende que por aplicación sistemática de los art. 22 y 23 del Concierto Económico, la competencia de inspección correspondería en todo caso a la DFB.

En relación con el resto de conflictos, se plantean los siguientes fundamentos de derecho:

- Se dan por reproducidas las alegaciones planteadas en los conflictos 45/2015 y 56/2015.

- Entiende CCIP que la Junta Arbitral es competente de acuerdo al art. 11 RJACE porque se plantea una discrepancia sobre la competencia para inspeccionar una misma operación (la AIB del concentrado base), el punto de conexión de las entregas interiores del concentrado posterior a la AIB, y la realidad o existencia de las prestaciones de servicios como central de compras de otros bienes y servicios exteriores.

- La calificación de actos o negocios jurídicos realizada en las liquidaciones ya citadas en el relato fáctico no es un instrumento válido para soslayar las normas competenciales previstas en el Concierto

Económico, por lo que tal actuación no puede quedar al margen del control de la Junta Arbitral.

- No es óbice que no resulte aplicable temporalmente el art. 47.ter del Concierto Económico para que la AEAT no deba dar cumplimiento a los principios de coordinación y colaboración, según lo previsto por la Junta Arbitral en la Resolución 8/2012 y por el Tribunal Supremo en Sentencia de 17 de septiembre de 2020 sobre el principio de buena administración.

- En este sentido y refiriéndose específicamente al IVA, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, TJUE) ha declarado reiteradamente que se vulnera el principio de efectividad cuando el ejercicio de un derecho conferido por el ordenamiento jurídico de la Unión resulta imposible o excesivamente difícil. Precisamente, en un caso en el que intervinieron dos administraciones tributarias alemanas con diferente calificación de las operaciones a efectos de IVA, concluyó el TJUE en su sentencia de 26 de enero de 2012 (asunto C-218/10, ADV Allround Vermittlungs AG) que los Estados miembros están obligados *a adoptar las medidas necesarias para garantizar la exactitud de la tributación del impuesto sobre el valor añadido y el respeto del principio de neutralidad fiscal*.

Como también señala el mismo tribunal, los EEMM tienen un cierto margen de discrecionalidad al incorporar las directivas a su ordenamiento, pero deben permitir en cualquier caso alcanzar una solución real y efectiva en las disputas que puedan plantearse, sin que la misma devenga imposible o de muy difícil realización, atendiendo al señalado principio de efectividad (As. Von Colson and Kamann, C-14/83, de 10 de abril de 1984 y As. Reemtsma, C-35/05, de 15 de marzo de 2007).

- Sobre el requerimiento de inhibición que dio origen al conflicto 45/2015, no se puede compartir la alegación de extemporaneidad que opone la AEAT, porque el cómputo del dies a quo es con la notificación a la DFB por NBEGA de la liquidación que genera la controversia. Cualquier acto anterior de que hubiera tenido conocimiento la DFB, como meros actos de trámite no recurribles no son ejecutivos para vulnerar competencia alguna.

Además, constándole a la AEAT que había excedido el plazo para formular observaciones a la propuesta de contestación a la consulta tributaria del OCTE, podría haber formulado un requerimiento de inhibición.

- Considera acreditado que la AIB del concentrado base la realiza NBEGA, que opera en exclusiva en el País Vasco, por lo que la competencia de exacción e inspección corresponde a la DFB.

- Las entregas interiores del concentrado base a las BEGAs se localiza en Bizkaia por ser el lugar de inicio de transporte, de acuerdo al art. 28 del Concierto Económico.

- En relación con la comprobación de la actividad de NBEGA como central de compras para el resto de bienes y servicios exteriores, la AEAT debió dar participación a la DFB de acuerdo a la Resolución 8/2012 de la Junta Arbitral.

La falta de colaboración provoca una sobreimposición y vulnera la neutralidad del IVA, ya que se niega la deducción en sede de las BEGAs, pero el IVA repercutido ya ha sido ingresado a la DFB.

Por último, en relación con los escritos presentados ante el TEAC solicitando que se declare la prescripción del derecho de la AEAT a liquidar amparados en la inactividad por más de 4 años en la vía o sede económico-administrativa, se presentaron ante la Junta Arbitral para que sea consciente del perjuicio antijurídico que viene soportando, pero no para que declare dicha prescripción, al no ser su competencia.

23.2.3.- Con motivo del trámite de audiencia, también NBEGA ha presentado un escrito de alegaciones finales, que en su primera parte obviamos porque es coincidente con los presentados por CCIP, del que podemos sintetizar las siguientes cuestiones relevantes:

- NBEGA se adhiere a todas las alegaciones formuladas por CCIP.
- NBEGA entiende que la Junta Arbitral es competente, en base a lo dispuesto en el art. 11 RJACE, para conocer de la controversia subyacente en los conflictos 35/2018 y 27/2021.
- NBEGA comparte los razonamientos formulados por la DFB en los escritos de planteamiento de conflicto de competencias, al ser quien realiza la AIB y ser de competencia inspectora de la DFB.

En este sentido, los requerimientos de información a terceros del art. 93 LGT formulados por la AEAT exceden, dado su alcance y contenido, las competencias de esta administración.

En este sentido, hay que recordar que le corresponde a la DFB tanto la competencia de exacción e inspección del IRNR (de acuerdo a lo previsto en los art. 22 y 23 del Concierto Económico) como del IVA (de acuerdo a lo previsto en los art. 27 y 29 del Concierto Económico), por lo que los

requerimientos de inhibición, que tienen el alcance propio de un procedimiento inspector, son nulos.

23.3.4.- En su escrito de alegaciones finales, la AEAT se ratificó en las alegaciones iniciales efectuadas en el trámite inmediatamente anterior.

Aún así, quiso reiterar la solicitud de inadmisión a trámite de los conflictos planteados contra actas del Estado por entender que la Junta Arbitral no tiene competencia para resolver los criterios sustantivos relativos a las regularizaciones del Estado, que es lo que se pretende por la DFB bajo el subterfugio de la supuesta *calificación* de operaciones realizada por el Estado. Subsidiariamente y para el caso de que la Junta Arbitral entrase a conocer de los asuntos, se incorporan diversos contratos que formaban anexos inseparables de las respectivas Actas y que se han sustraído al conocimiento de la Junta Arbitral.

FUNDAMENTOS DE DERECHO.

1.- De la competencia de la Junta Arbitral

1.1.- El art. 66.Uno del Concierto Económico atribuye a la Junta Arbitral la función de

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.

Por su parte, el art. 11 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (en lo sucesivo RJACE), aprobado por el Real Decreto 1760/2007, señala que las Diputaciones Forales podrán promover conflicto en los supuestos siguientes:

a) Cuando, por aplicación de las normas contenidas en el Concierto Económico, se consideren competentes en cuanto a la gestión, liquidación, recaudación, inspección o revisión de un tributo respecto del cual esté ejerciendo o haya ejercido dichas funciones la Administración del Estado o la de una Comunidad Autónoma.

b) Cuando, por aplicación de las normas contenidas en el Concierto Económico, no se considere competente en cuanto a la gestión, liquidación, recaudación, inspección o revisión de un tributo respecto del cual la Administración del Estado o la de una Comunidad Autónoma sostenga que sí es competente alguna de las Diputaciones Forales en dichos procedimientos.

c) En los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando considere que la proporción correspondiente a cada Administración no es la correcta.

d) Cuando, por aplicación de las normas contenidas en el Concierto Económico, considere que una obligada tributario tiene su domicilio fiscal en territorio foral o en territorio común y la Administración del Estado o la de una Comunidad Autónoma discrepe.

e) Cuando estime que, por aplicación de los puntos de conexión, le corresponda la exacción de un determinado tributo declarado y, en su caso, ingresado por la obligada tributaria en la Administración del Estado, o respecto del cual ésta se haya dirigido a aquél para su declaración o ingreso.

f) En el supuesto de falta de acuerdo sobre las observaciones a la propuesta de resolución de las consultas previstas en la letra b) del artículo 64 del Concierto Económico.

g) En el supuesto de falta de acuerdo sobre las observaciones formuladas en el procedimiento previsto en el artículo 47 ter del Concierto Económico

1.2.- Actas de IVA e Impuesto sobre Sociedades incoadas a CCIP, al Grupo de IVA 0107/14 y al Grupo de Impuesto sobre Sociedades 0182/14

Con carácter previo hay que anticipar que, como se expondrá en lo sucesivo, las operaciones de CCIP se entienden localizadas tanto en Bizkaia como en territorio común, por lo que es una entidad que, al superar siempre los 7.000.000 euros de volumen de operaciones (cifra aplicable racione temporis a los conflictos que

se resuelven, que en la actualidad es de 10.000.000 euros), debería tributar en proporción.

Como consecuencia directa de ello, tanto el Grupo de IVA 0107/14 como el Grupo de Impuesto sobre Sociedades 0182/2014 también deberían tributar en proporción.

Por tanto, las actas incoadas a todos ellos por IVA e Impuesto sobre Sociedades, deberían ser actas únicas en el sentido de los arts. 19 y 29 del Concierto Económico, y como tales se deben considerar, con independencia de la nomenclatura que les haya asignado la AEAT.

Pues bien, las actas únicas son un mecanismo de colaboración previsto por el Concierto Económico para evitar que cada obligada soporte simultánea y concurrentemente varios procedimientos de inspección seguidos por distintas administraciones sobre el mismo concepto y período, con la posibilidad añadida de que en el seno de los mismos las discrepancias sean diversas y las regularizaciones heterogéneas.

Así, se asigna la competencia, quizás más en un sentido formal que material, a una sola Administración, que ejerce la comprobación vía procedimiento inspector del adecuado cumplimiento por la persona obligada de sus obligaciones tributarias respecto de todas las Administraciones con competencia de exacción.

Sin embargo, ello no deja indefensas a las Administraciones sin competencia formal de inspección que, al amparo del art. 66 del Concierto Económico pueden discrepar con los criterios de regularización.

De acuerdo con ello, la Junta Arbitral es competente para resolver sobre los conflictos 45/2015, 56/2015, 37/2016, 38/2016, 2/2018, 13/2019, 25/2019.

Adicionalmente debe considerarse que la controversia base consistente en determinar si la AIB la realiza NBEGA o CCIP (y la derivada posterior de determinar dónde se localizan las AIB y las posteriores entregas a las embotelladoras), determina que la proporción de volumen de operaciones de las Actas suscritas por la AEAT a CCIP no sea conforme con la que se derivaría de los argumentos formulados por la DFB, por lo que es evidente su discrepancia respecto de la proporción de tributación, que es el motivo de planteamiento de conflicto regulado en el art. 11.c) RJACE.

1.3.- Actas de IVA e Impuesto sobre Sociedades incoadas a las BEGAs

Respecto de las BEGAs distintas de NBEGA, y a pesar de que en algunos escritos de interposición de conflicto la DFB afirma que realizan operaciones en territorio común y foral, tributando en consecuencia en proporción de volumen de operaciones a la DFB y al Estado, no se ha podido constatar dicha circunstancia a la vista de los datos y las regularizaciones contenidas en las Actas incoadas por la AEAT.

En estos casos no nos hallaríamos por tanto ante actas únicas.

Por ello, en estos casos, la AEAT ha solicitado la inadmisión a trámite de los conflictos 55/2015, 57/2015, 58/2015, 16/2019, 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019 y 21/2019, por no encontrarse la reclamación en ninguno de los supuestos del art. 66 del Concierto Económico, desarrollados por el art. 11 del RJACE.

Sin embargo, la argumentación de la Junta Arbitral en la Resolución 8/2012 (recaída en el conflicto 16/2009) para justificar su competencia para resolver si el procedimiento seguido en la comprobación y regularización ha sido correcto,

ante la ausencia de colaboración entre administraciones, sirve mutatis mutandis para justificar la competencia de la Junta Arbitral para resolver estos conflictos.

En efecto, en el citado conflicto la AEAT había solicitado la inadmisión a trámite al entender que la controversia no tenía cabida en ninguna de las funciones que el artículo 66 del Concierto Económico atribuye a este órgano ni, a fortiori, en las que le confiere el artículo 11 RJACE.

En dicha Resolución, la Junta Arbitral consideró que la controversia era incardinable en los términos suficientemente amplios de la letra b) del artículo 66.Dos del Concierto Económico, según los cuales es función de la Junta Arbitral *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.*

Así, la Junta Arbitral resolvió considerar que *Es indudable que en el presente caso existe un conflicto entre la Administración del Estado y la Diputación Foral de Gipuzkoa acerca de la aplicación del Concierto Económico y que dicho conflicto afecta a un caso concreto, a saber, las consecuencias de la actuación de la AEAT sobre ENTIDAD 1 respecto de las entidades ENTIDAD 2 y ENTIDAD 3 vinculadas con ella. Las disposiciones del RJACE sobre la competencia de la Junta Arbitral deben ser interpretadas a la luz del Concierto Económico y, en cualquier caso, es obvio que las disposiciones del Concierto prevalecen sobre las del Reglamento en la medida en que éstas restrinjan el alcance de aquéllas. En consecuencia, rechazamos la alegación de incompetencia de la Junta Arbitral formulada por la AEAT y de inadmisibilidad del conflicto.*

Por lo tanto, la Junta Arbitral es competente para resolver estos conflictos en cuanto a la parte procedimental se refiere.

1.4.- La posible extemporaneidad del planteamiento del conflicto 45/2015 (que alegó la AEAT por entender que el requerimiento de inhibición se formuló transcurrido el plazo regulado en el RJACE, contado desde el día que entiende que la DFB tuvo conocimiento de la actuación del Estado), entendido como discrepancia sobre el posible incumplimiento de la Resolución 8/2012 y de la obligación de someterse al criterio manifestado en la consulta vinculante, deja de tener relevancia porque, el mismo conflicto, entendido como la discrepancia sobre los puntos de conexión y la proporción de tributación determinados en acta única, es planteado en tiempo y forma desde que la DFB tiene conocimiento del acta incoada por la AEAT.

Por ello obviamos el análisis de las respectivas argumentaciones de la DFB y AEAT tendentes respectivamente a justificar la admisibilidad o no del conflicto por extemporaneidad.

1.5.- Anudando el apartado anterior con la pretendida extemporaneidad de los conflictos 16/2019, 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019, 21/2019 y 25/2019 por supuesta pretemporalidad, hay que señalar que las actas incoadas por la AEAT tienen un sustrato común con aquellas que originaron los conflictos 45/2015 y siguientes, por lo que es razonable presumir que las mismas serían confirmadas en los correspondientes acuerdos de liquidación.

Y si bien es razonable que la AEAT iniciase los respectivos procedimientos a fin de evitar la prescripción, sin que ello pueda interpretarse como un incumplimiento de su obligación de paralizar las actuaciones en la medida que las obligadas son distintas, también lo es que la DFB plantease los correlativos conflictos desde que tuvo conocimiento de las propuestas de liquidación sin esperar al cumplimiento de los requisitos pactados entre las Administraciones en 2006 para los intercambios de las liquidaciones derivadas de actas únicas.

1.6.- Respecto del conflicto 13/2019, en la parte relativa al incumplimiento de la obligación de retener por IRNR sin EP, el art. 23.2 del Concierto Económico sobre los pagos a cuenta del IRNR establece:

Dos. Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a las rentas obtenidas por los contribuyentes que operen sin establecimiento permanente se exigirán por la Administración del territorio en el que se entiendan obtenidas las correspondientes rentas, conforme a lo dispuesto en el artículo anterior. Asimismo, la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda conforme a lo dispuesto en el mismo artículo.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos a los que se refieren las letras e), f) e i) del apartado Dos y en el supuesto previsto en el apartado Tres, ambos del artículo anterior, se exigirán por las Diputaciones Forales en proporción al volumen de operaciones realizado en el País Vasco correspondiente al obligado a retener, aplicando las reglas especificadas en la sección 3.^a anterior.

Por su parte, el art. 22.Dos establece que:

Dos. Cuando se graven rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la exacción del Impuesto corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio, cuando las rentas se entiendan obtenidas o producidas en el País Vasco por aplicación de los siguientes criterios:

(...)

f) Los intereses, cánones y otros rendimientos del capital mobiliario:

a') Satisfechos por personas físicas con residencia habitual en el País Vasco o entidades públicas vascas, así como los satisfechos por entidades privadas o establecimientos permanentes en la cuantía prevista en el apartado Cuatro de este artículo.

b') Cuando retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio vasco.

A este respecto el art. 22.Cuatro señala que:

Cuatro. En los supuestos a que se refieren la letra c') de la letra c) y las letras e), f) e i) del apartado Dos anterior, así como en el supuesto previsto en el apartado Tres, las rentas satisfechas por entidades privadas o establecimientos permanentes se entenderán obtenidas o producidas en territorio vasco en la cuantía siguiente:

(...)

b) Cuando se trate de entidades o establecimientos permanentes que tributen conjuntamente a ambas Administraciones la parte de las rentas que satisfagan, en proporción al volumen de operaciones realizado en el País Vasco.

Así pues y considerando que CCIP (el retenedor) debería tributar en proporción de volumen de operaciones, como luego veremos con motivo de la localización de operaciones en territorio común y foral, las actas incoadas por la AEAT por IRNR deberían haberse instrumentado como actas únicas, por lo que, de acuerdo a lo previsto en el art. 66.Uno.a) del Concierto Económico, la Junta Arbitral es competente para su conocimiento.

1.7.- Respecto de los conflictos planteados acerca de los requerimientos de información formulados por la AEAT a NBEGA, se considera que tienen cabida en lo previsto en el art. 66.Uno.b) del Concierto Económico, que establece que es competencia de la Junta Arbitral:

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.

2.- Acumulación de procedimientos

El art. 57 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, 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.*

Contra el acuerdo de acumulación no procederá recurso alguno.

De acuerdo con ello se ha considerado oportuno acumular los conflictos 45/2015, 55/2015, 56/2015, 57/2015, 58/2015, 37/2016, 38/2016, 2/2018, 35/2018, 13/2019, 16/2019, 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019, 21/2019, 25/2019 y 27/2021.

La AEAT se cuestiona si se cumplen los requisitos para la acumulación de los procedimientos, así como la procedencia de la misma. Dicha duda se basa en

que unos procedimientos versan sobre la procedencia de la regularización tributaria, que asimismo no es por un mismo tributo ni siquiera por una misma cuestión (en cuanto al IVA, por ejemplo, en CCIP se regulariza por entender que es adquirente intracomunitaria, y en las BEGAs se regulariza por entender que no son destinatarios de unas operaciones de compra de concentrado y de otros productos o servicios), mientras que otros versan sobre la competencia para formular requerimientos de información.

Como ha quedado reflejado, el art. 57 de la Ley 39/2015 exige como requisitos que el órgano competente para resolver los procedimientos sea el mismo, circunstancia evidente, así como que los asuntos guarden identidad sustancial o íntima conexión.

Los conflictos acumulados a que se refiere la presente resolución comparten la misma controversia sustantiva (si las adquisiciones intracomunitarias las realiza NBEGA o CCIP) y procedimental (si la AEAT ha contravenido la contestación a la consulta tributaria vinculante formulada por NBEGA, y si la Resolución 8/2012 de la Junta Arbitral autorizaba a la DFB a participar en los procedimientos de inspección de la AEAT), se refieren a diversas entidades que integran un mismo grupo mercantil, siendo comunes también los fundamentos jurídicos sobre los que se articulan, por lo que la acumulación es completamente procedente. Los requerimientos de información se enmarcan en la obtención de información para continuar las actuaciones de regularización en sede de las BEGAs, por lo que también procede la acumulación.

3.- Sobre la obligación de las Administraciones de interrumpir las actuaciones en tanto se sustancia el conflicto

La obligada ha manifestado que la AEAT ha incumplido su obligación de paralizar las actuaciones de comprobación del IVA 2014 mientras se sustancia el conflicto,

en la medida que la misma ha notificado la liquidación del acta de 2014 con posterioridad.

Por su parte, la AEAT ha negado tal incumplimiento, en el bien entendido que la liquidación definitiva derivada del acta 72674202, contra la cual se ha interpuesto el conflicto 37/2016, regularizó conceptos del IVA 2014 que no habían sido objeto de comprobación en la actuación que determinó la incoación del acta 72610450 y la liquidación provisional (notificada el 30/11/2015) contra la cual se interpuso el conflicto 56/2015.

4.- Sobre la consulta de NBEGA

4.1.- Postura de la DFB

La DFB entiende que la consulta tributaria regulada en el art. 64.b) del Concierto Económico tiene una naturaleza distinta de la regulada en los arts. 88 LGT y 85 NFGT, que no tiene un régimen de actos presuntos porque no es recurrible ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

Hay que recordar que el régimen de actos presuntos (el silencio administrativo) tiene por objeto evitar que el incumplimiento por parte de la administración de resolver un asunto, prive al administrado de su derecho constitucional a la tutela judicial efectiva.

Así, al, supuestamente, tener distinta naturaleza que la consulta tributaria, la DFB entiende que el incumplimiento del plazo de 2 meses del Estado para contestar a la propuesta del OCTE produce los efectos del silencio positivo, lo que invalida cualquier contestación posterior que no suponga precisamente la confirmación de la resolución resultante del acto presunto.

Adicionalmente, entiende que la contestación extemporánea del Estado tampoco incorpora observaciones a la propuesta del OCTE porque supondría ir en contra del criterio señalado por diversas consultas de la DGT.

Como quiera que la obligada planteó los hechos respecto de los cuales solicita criterio con claridad y exactitud y que el Estado otorgó su conformidad por silencio positivo, las regularizaciones de la AEAT alterando los hechos e imputando a CCIP las AIB supone ir en contra de sus propios actos.

Respecto de la alegación de la AEAT de que la consulta no le produce efectos vinculantes porque versaba sobre una cuestión sobre la que había un procedimiento de regularización en curso, la DFB entiende que podría tener sus consecuencias en la relación jurídico tributaria entre el Estado y el consultante, pero no respecto del OCTE; por lo que la contestación a la consulta produce efectos entre administraciones. Ello implicaría que, cualquiera que fuese la regularización frente a la obligada, los efectos financieros entre administraciones deberían acomodarse al criterio que resulta de la consulta.

Respecto de la alegación de la AEAT de que la consulta no le produce efectos vinculantes porque las circunstancias descritas en la misma no se compadecen con la realidad, la DFB muestra su desacuerdo porque entiende que la AEAT no ha realizado una comprobación en sede de NBEGA para constatar la realidad de su actuación.

4.2.- Postura de la obligada

CCIP en su escrito de alegaciones finales comparte el criterio manifestado por la DFB sobre la consulta y los efectos de la falta de contestación en plazo del Estado a la propuesta del OCTE.

Además, se enfatiza que la contestación extemporánea del Estado es nula, lo que determina que no computa como *dies a quo* del plazo de la DFB para requerir de inhibición.

4.3.- Postura de la AEAT.

La AEAT considera que la consulta prevista en el art. 64 del Concierto Económico comparte la misma naturaleza que la consulta prevista en los art. 88 LGT y 85 NFGT, por lo que no le resulta aplicable el régimen de actos presuntos previsto en la LGT y NFGT, respectivamente.

En consecuencia, considera que los plazos previstos en el art. 64 no son preclusivos, como prueba que el propio OCTE haya excedido ampliamente el plazo de 2 meses para formular una propuesta de contestación y a pesar de ello no se pretenda hacer valer su invalidez y consecuente incapacidad para producir efectos.

En cualquier caso, considera que la consulta no produce efectos, desde luego no la vinculación a la administración, porque se formuló sobre un asunto respecto del que había una comprobación en curso.

Por último, también considera que la consulta no es vinculante porque el presupuesto de hecho consignado no se compadece con la realidad acreditada por la administración.

4.4.- Posición de la Junta Arbitral.

A) Sobre la existencia de un procedimiento de comprobación en curso en el momento de planteamiento de la consulta

La consulta vinculante se plantea por NBEGA a la DFB cuando su administrador único y matriz, CCIP, ha recibido de la AEAT la notificación de inicio de procedimiento inspector con requerimiento para aportación de documentación de la AEAT, que implica que debería conocer que se va a comprobar la localización de las operaciones en el seno del grupo.

Por ello, es evidente que también NBEGA sabe que la consulta versa sobre una controversia que está siendo objeto de comprobación a través de un procedimiento inspector.

No se puede presentar una consulta con la pretensión de que su contestación tenga efectos vinculantes sobre un asunto que está siendo objeto de comprobación.

A pesar de ello, NBEGA declara en la consulta que no se está tramitando ningún procedimiento de comprobación en relación con la calificación de las operaciones y, en consecuencia, con su localización.

Adicionalmente, la AEAT comunicó a CCIP, administrador único y matriz de NBEGA, el acta de disconformidad que originó el conflicto 45/2015 antes de que venciese el plazo del Estado para formular observaciones a la propuesta de contestación del OCTE y, por tanto, antes de que se le comunicase por el OCTE a la obligada la contestación a la consulta. Es por tanto incuestionable que NBEGA conocía previamente el criterio del Estado.

B) Sobre la falta de coincidencia entre los presupuestos de hecho de la consulta y los comprobados por la Administración

De acuerdo al criterio de la regularización del Estado, que, como luego se expondrá, comparte la Junta Arbitral, la consulta está basada en un supuesto de

hecho (que NBEGA actúa como comprador en nombre y por cuenta propia) que no se corresponde con la realidad, por lo que no produce frente a la AEAT efecto vinculante.

La discordancia entre el presupuesto de hecho de la consulta y la realidad determina que no quepa hablar tampoco de efectos vinculantes entre administraciones.

C) Sobre el incumplimiento del plazo para que el Estado muestre su discrepancia con la propuesta de contestación del País Vasco y sus efectos

Es irrelevante el debate sobre si la falta de contestación en plazo del Estado a la propuesta del Gobierno Vasco produce los efectos del silencio positivo porque, según lo expuesto con anterioridad, en todo caso la consulta carece de efecto vinculante frente a la AEAT. Es, además, irrelevante que la contestación extemporánea del Estado pudiera ser nula porque, como igualmente se ha expuesto, el requerimiento de inhibición de la DFB previo al planteamiento del conflicto 45/2015 no es extemporáneo.

Procede, por tanto, obviar el análisis de la fundamentación esgrimida por la DFB y la AEAT para justificar respectivamente el efecto vinculante o la ausencia del mismo del silencio positivo, así como de la misma consideración de la falta de contestación en plazo como acto presunto.

5.- Sobre la obligación de las Administraciones de colaborar en procedimientos de calificación de operaciones a efectos de IVA

5. 1.- Planteamiento

La bilateralidad de los ajustes de operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades se introdujo por Ley 36/2006 de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal de medidas para la prevención del fraude fiscal, que modificó el art. 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en un doble sentido:

a) Introdujo la obligación de tributar a valor de mercado.

Hasta entonces la persona obligada tributaba por el valor convenido y, si la administración acreditaba que esa valoración determinaba un diferimiento o una menor tributación en España, podía regularizar a valor de mercado.

b) Introdujo la obligación para la administración de que una eventual regularización se realizase con un ajuste bilateral, a fin de evitar la sobreimposición en el conjunto de entidades del perímetro de vinculación.

Puede afirmarse que ya en 2008 había alguna jurisprudencia sobre la *regularización íntegra* (entre otras, Sentencias del Tribunal Supremo, examinadas más adelante, de 3 de abril de 2008 y 16 de julio de 2008), que en relación con el IVA exigían una regularización bilateral y completa, incorporando al procedimiento de liquidación, denegando la deducibilidad del IVA soportado, el procedimiento de devolución del referido IVA cuya repercusión se soportó indebidamente, a fin de evitar el enriquecimiento injusto de la administración. Las Sentencias se referían a personas obligadas de competencia de exacción e inspección de una misma administración.

Mediante la, reiteradamente, citada Resolución 8/2012, la Junta Arbitral resolvió el conflicto 16/2009, en que, por primera vez, se encontró que los sujetos

vinculados eran competencia exclusiva de diferentes Administraciones, lo cual no excluía la obligación legal (establecida tanto en la normativa foral como estatal del Impuesto sobre Sociedades) de que la regularización de operaciones vinculadas del Impuesto sobre Sociedades tuviera alcance bilateral. En la Resolución 8/2012 la Junta Arbitral estableció la necesidad de que hubiera una colaboración en el procedimiento inspector a fin de intentar, de buena fe, alcanzar un acuerdo entre Administraciones que evitara la sobreimposición para el conjunto de obligadas.

Las Sentencias del Tribunal Supremo sobre regularización íntegra siguieron multiplicándose durante estos años (entre otras, Sentencias del Tribunal Supremo, que luego analizaremos, de 5-11-2012, 26-1-2012, 25-6-2013, 18-9-2013, 23-1-2014, 23-10-2014, 8-10-2014, 6-11-2014, 23-10-2014, 7-10-2015, 25-10-2015 y 17-4-2017), consolidando una jurisprudencia pacífica y uniforme para los supuestos en que intervengan en una operación dos obligadas de competencia de una misma administración.

Si bien, como ya se ha expuesto, la Junta Arbitral había establecido en la Resolución 8/2012 la obligación de las administraciones de colaborar en la regularización de operaciones vinculadas, lo cierto es que no había un procedimiento establecido para ello.

La Ley 10/2017, de 28 de diciembre, llevó a cabo diversas modificaciones en el Concierto Económico precisamente para, entre otras finalidades, mejorar la coordinación entre Administraciones.

Específicamente se reguló un procedimiento de colaboración para el supuesto en que los administrados fuesen competencia de distintas administraciones.

La regulación del procedimiento previsto en el art. 47.ter del Concierto Económico a las regularizaciones de operaciones vinculadas supone la expresión de la voluntad de legislador de *positivizar* una obligación implícita en el principio de colaboración.

Sin embargo, la aplicación del mismo procedimiento de colaboración para la *Calificación de operaciones de manera diferente a como las haya declarado el contribuyente cuando ello implique una modificación de las cuotas soportadas o repercutidas en los impuestos indirectos en los que se haya establecido el mecanismo de la repercusión* supone un cambio de paradigma por cuanto, ante la ausencia de doctrina o jurisprudencia específica para el caso de que las obligadas sean competencia de distintas administraciones, no permite su aplicación retroactiva (siquiera impropia), ni alcanza a futuro todos los supuestos (distintos de calificación) susceptibles de bilateralidad.

Posteriormente a la reforma del Concierto en 2017, la Junta Arbitral dictó la Resolución 15/2018 que introdujo la flexibilidad de las formas de colaboración en atención a las diversas circunstancias que puedan concurrir en los expedientes de operaciones vinculadas.

En particular, se otorgó especial relevancia al hecho de que la regularización estatal se articulase a través de acta única, que, como ha quedado expuesto, es un procedimiento de colaboración específicamente regulado por el Concierto Económico, y a su tramitación de acuerdo a las *Conclusiones del Grupo de Trabajo sobre Control tributario y Actas Únicas, adoptadas en la Reunión de 18 de mayo de 2006*, procedimiento que de forma expresa permite articular la discrepancia de la otra Administración.

Durante estos años, como luego se expondrá, las Administraciones foral y estatal han regularizado unilateralmente todos los supuestos de IVA en que la

contraparte fuera competencia de exacción e inspección de la otra Administración.

También ha continuado la jurisprudencia consolidada del Tribunal Supremo (entre otras, las Sentencias, que luego analizaremos, de fecha 13-11-2019, 25-09-2019, 10-10-2019, 17-10-2019, 11-6-2020, 2-10-2020) sobre regularización íntegra, sin que el legislador haya creído oportuno regular un procedimiento de colaboración para el supuesto en que los sujetos intervinientes sean competencia de distintas administraciones.

Por último, hay tres Sentencias del Tribunal Supremo, referidas al mismo caso, de 17 de septiembre de 2020, 22 de octubre de 2020 y 29 de octubre de 2020 (que luego analizaremos), que hacen referencia al principio de buena administración regulado en el art.103 de la Constitución.

5.2.- La Resolución 8/2012 (SOS CUÉTARA)

La DFB señala que, de acuerdo con la Resolución 8/2012, que regula el deber de colaborar en procedimientos de comprobación de operaciones vinculadas que por bilateralidad afecten a obligadas de competencia de otra Administración, la AEAT debía haber dado participación a la DFB en sus procedimientos de comprobación a CCIP, al Grupo de IVA 0107/14, al Grupo de Impuesto sobre Sociedades 0182/14, y a las BEGAs.

La Resolución 8/2012 parte en su fundamento de derecho séptimo, del análisis del art. 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, señalando:

El artículo 16.1.1º LIS recoge el principio fundamental sobre la tributación de las operaciones vinculadas cuando establece que las operaciones

efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado.

La Junta Arbitral, a fin de valorar si en el ámbito de las operaciones vinculadas del Impuesto sobre Sociedades debe producirse la colaboración que propugnaba la DFG, parte del análisis de los precios de transferencia en el ámbito de la fiscalidad internacional (que tiene por objeto que las bases imponibles sean objeto de tributación en aquellos Estados donde se producen, evitando el traslado artificial de beneficios hacia soberanías fiscales donde resulte más ventajoso). En este sentido, señala la Resolución:

Este principio se consagró primero en el ámbito internacional para el supuesto de que las entidades vinculadas perteneciesen a distintos Estados, como criterio de reparto entre éstos de la base imponible. Aunque la finalidad de este principio, generalmente denominado en lengua española principio de plena competencia, no es combatir el fraude fiscal, su adopción impide que en los grupos de sociedades el beneficio se sitúe en el lugar donde recibe un tratamiento fiscal más ventajoso, en perjuicio del legítimo derecho a la imposición de otro Estado.

En el ámbito internacional la bilateralidad del ajuste está establecida taxativamente, entre otros lugares, en el apartado 2 del artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, que añade que para determinar el ajuste correspondiente las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario.

Por tanto, la bilateralidad no implica que el otro Estado deba aceptar pasivamente el precio de transferencia fijado por el primer Estado. El comentario al artículo 9 del Modelo, párrafo 11 señala que en caso de

desacuerdo entre los Estados contratantes acerca de este ajuste se acudirá al procedimiento amistoso previsto en el artículo 25 del propio Modelo. En el ámbito de la Unión Europea está en vigor el Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (90/436/CEE), de 23 de julio de 1990, que prevé con este fin la realización de un procedimiento amistoso y, para el caso de que no se llegue a un acuerdo en esta vía, un procedimiento arbitral, cuya resolución se impone en última instancia a los Estados interesados. La modificación del artículo 25 del Modelo de la OCDE llevada a cabo en la versión de éste de 2008 introdujo también una fase arbitral en el procedimiento amistoso regulado en dicho artículo.

A partir de ahí, la principal razón que esgrime la Junta Arbitral para considerar necesaria la colaboración es que, si en el ámbito internacional existe un procedimiento para evitar la sobreimposición (mediante el denominado *ajuste bilateral*), con mayor razón debe ser exigible en el ámbito interno. Así, la Junta Arbitral señala que:

Pues bien, consideramos que existen razones suficientes para estimar que debe reconocerse a la Diputación Foral de Gipuzkoa una participación del tipo de la que acabamos de describir como característica de los procedimientos amistosos en la esfera internacional; es decir, que debe llevarse a cabo un intercambio de información entre las Administraciones interesadas con el fin de intentar de buena fe resolver las discrepancias que puedan surgir acerca de la práctica de los ajustes derivados de la valoración de las operaciones vinculadas.

La primera y fundamental de dichas razones es que, si en la esfera internacional se establece el deber de los Estados de consultarse y tratar de resolver de común acuerdo las discrepancias surgidas acerca de los

ajustes de operaciones vinculadas, tal deber debe existir con mucha mayor razón en el seno de un Estado, y por tanto de un mismo ordenamiento jurídico. En efecto, no sería aceptable en el ámbito de este ordenamiento que las decisiones que en esta materia adopte una Administración se impusieran terminantemente a la otra Administración interesada, la cual se vería ante la alternativa de o bien aceptar la corrección valorativa llevada a cabo por la primera Administración y realizar en igual importe el ajuste correspondiente, evitando así una doble imposición, o bien llevar a cabo la valoración de las operaciones vinculadas de manera independiente, con el consiguiente riesgo de que se produzca una doble imposición.

Lo anterior permite concluir que la citada Resolución 8/2012 se ciñe a resolver el concreto problema de la regularización de operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades, usando para ello una fundamentación jurídica expresamente referida a dicho Impuesto, como es el basado en el citado convenio modelo de la OCDE, cuyos Comentarios cita la Resolución en su apoyo, y el Convenio Europeo de Arbitraje. Se trataba entonces de trasladar al ámbito interno la lógica existente en el contexto internacional, si bien que limitado al ámbito de los convenios de doble imposición, referidos únicamente a determinados impuestos sobre la renta, y sin que dicha colaboración abarque todo el sistema tributario. A ello cabe añadir que los Comentarios al Convenio Modelo OCDE no tienen ningún valor jurídico, aunque puedan utilizarse en apoyo de una determinada interpretación.

En todo caso, de lo expuesto resulta evidente que la citada Resolución 8/2012 no sólo no podía hacerlo, desde una perspectiva legal, sino que tampoco pretendía establecer una norma general de colaboración extensible a las regularizaciones referidas al IVA.

5.3.- La Resolución 15/2018.

La regularización unilateral de los precios de transferencia en el seno del Impuesto sobre Sociedades fue de nuevo objeto de conocimiento por la Junta Arbitral en los conflictos 22/2013 y 3/2015 que, previa acumulación, se resolvieron en la Resolución 15/2018.

La Junta Arbitral en su resolución comienza enmarcando el conflicto al señalar que *Como ya se comprende, el presente litigio trae causa de la aplicación del régimen fiscal de valoración y regularización de las operaciones entre entidades vinculadas cuando la competencia inspectora para efectuar la corrección valorativa y el ajuste derivado de la bilateralidad corresponde a diferentes Administraciones Tributarias*, puesto que tanto la normativa foral como la estatal imponen la bilateralidad del ajuste.

Seguidamente añade que *Dado que en el ejercicio de sus competencias cada Administración goza de plena autonomía para realizar la comprobación y regularización de sus obligados tributarios, la bilateralidad no implica ni que la Administración que realice el ajuste primario a una de las partes de la operación pueda imponer sus criterios valorativos a la Administración competente para efectuar el ajuste bilateral ni, por lo mismo, que esta última deba aceptar pasivamente los valores fijados por la primera.*

Esto es, la Resolución 15/2018 se enmarca nuevamente en la valoración de la necesidad de que se produzca una colaboración en los procedimientos de regularización, dentro del Impuesto sobre Sociedades, de operaciones vinculadas.

Sin embargo, la Junta Arbitral se hace cargo de la principal diferencia entre los conflictos 16/2009 (abordado en SC) por un lado, y 22/2013 y 3/2015 por otro,

que podría provocar *no resultar exigible actuar conforme a lo planteado en la Resolución 8/2012, al ser otro el modo en que las propias Administraciones concertadas convinieron dar cumplimiento al principio de colaboración del artículo 4 del Concierto Económico, cuando las actuaciones inspectoras se efectúan sobre contribuyentes que deben tributar conjuntamente en proporción la volumen de operaciones.*

Así, esta diferencia esencial es que en los expedientes 22/2013 y 3/2015 la Administración sin competencia inspectora no queda indefensa frente a la Administración que ejerce la competencia inspectora, pues se ha optado expresamente por un mecanismo que logra, de forma específica, el resultado de la coordinación, como es la regularización por medio de acta única. Además, esta misma Administración, que tendrá oportunidad de discrepar sobre la regularización una vez se intercambie el acta única, es la misma que tiene competencia inspectora sobre la obligada afectada por la bilateralidad del ajuste de precios de transferencia.

Estas mismas circunstancias concurren, *mutatis mutandis*, puesto que hablamos de regularización de IVA, en los conflictos objeto de la presente controversia.

Esta fundamental diferencia determina que no se trate de ver si en cada expediente de operaciones vinculadas se cumple la Resolución 8/2012 como si la misma integrase una laguna normativa, puesto que *cada resolución depende de sus propios hechos y circunstancias*. Dicho de otro modo, la Resolución 8/2012 no es aplicable literalmente a cualquier supuesto de regularización de operaciones vinculadas, pues no constituye una norma procesal del Concierto Económico. En efecto, como se ha señalado ya por la Junta Arbitral, *la facultad de “integración” del Concierto Económico que pretende atribuirle la DFB excede, rebasándolos, los efectos propios de la resolución de un conflicto arbitral. Sobre todo, cuando estando reservada al titular de la potestad legislativa la facultad de*

regular por ley “el procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos” (artículo 105. c) de la Constitución Española), resulta que hasta la Ley 10/2017, de 28 de diciembre el legislador no consideró necesario concretar el contenido material de los artículos 2 y 4 del Concierto Económico, estableciendo para tales supuestos de operaciones vinculadas obligaciones de colaboración entre Administraciones Tributarias y reglas de coordinación de competencias inspectoras. Por ello, haciendo abstracción de su literalidad, hemos de entender que “las normas procedimentales” que la DFG entiende incumplidas no son sino la concreción efectuada por la Resolución 8/2012 en el conflicto 16/2009 de las exigencias de los principios generales del Concierto (artículo 2) y, en particular, del principio de colaboración (artículo 4. Tres) a los que la Junta Arbitral debió acudir en ausencia de una previsión normativa concertada para resolverlo.

Por tanto, en conclusión, De todo lo anterior se desprende que lo que se ventila en este procedimiento no es el cumplimiento de la Resolución 8/2012 de la Junta Arbitral, sino el de las concretas exigencias derivadas de la interpretación y aplicación al caso de los principios generales de coordinación y colaboración regulados en los artículos 2 y 4 del Concierto Económico.

En el caso objeto de controversia la Junta Arbitral tomó en consideración que la AEAT ejerció su competencia a través de acta única, que es en sí misma una fórmula de colaboración prevista en el Concierto Económico, y que, aunque en el curso de la actuación de comprobación no se dio participación a la Diputación Foral, se tramitó conforme a las *Conclusiones del Grupo de Trabajo sobre Control tributario y Actas Únicas, adoptadas en la Reunión de 18 de mayo de 2006*, por lo que no se acordó la anulación de las actas.

No obstante, en atención a que, según las referidas Conclusiones, la Administración sin competencia inspectora no queda indefensa frente a la

actuación de la Administración que formalmente la ejerce, la Junta Arbitral entendió que la resolución de la discrepancia sobre el contenido del acta única habría concluido, supuesto que ambas Administraciones habían suscrito APAs idénticos con las respectivas obligadas de su competencia, necesariamente con la adopción de los criterios de los referidos Acuerdos Previos de Valoración; sin que se incorpore un pronunciamiento expreso acerca de la conformidad de la Junta Arbitral con los criterios que se derivan de los mismos.

Así pues, de esta Resolución se puede concluir:

1º.- Que la Junta Arbitral solo ha planteado necesaria la colaboración para los procedimientos de regularización de operaciones vinculadas dentro del Impuesto sobre Sociedades.

2º.- Que entiende que la regularización en acta única de la competencia inspectora única es en sí misma una forma de colaboración, que, tramitada según los Acuerdos de 18 de mayo de 2006, permite la participación en el proceso de la Administración sin competencia inspectora.

De acuerdo con ello no parece razonable sostener la existencia de un procedimiento de colaboración implícito aplicable al IVA hasta la regulación explícita otorgada por Ley 10/2017, a fin de evitar la indefensión de la Administración sin competencia inspectora que le obligue a aceptar pasivamente las actas incoadas por la otra Administración; mucho menos cuando se trate de actas únicas intercambiadas según lo previsto en los Acuerdos de 18 de mayo de 2006, a fin de evitar la sobreimposición en el conjunto de entidades que integran el perímetro de vinculación.

5.4.- La reforma operada por Ley 10/2017.

Entre los principios generales del Concierto económico se encuentran los principios de coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua [art. 41 del Estatuto de Autonomía del País Vasco, (en lo sucesivo EAPV), aprobado por Ley Orgánica 3/1979 y arts. 2 y 4 Concierto Económico], y más concretamente, el deber general de colaboración entre las administraciones, al que se contienen numerosas referencias, entre otros, en los arts. 19, 29, 34bis, 34ter, o 64 del Concierto Económico.

Pues bien, es evidente que este deber de colaboración debe ponerse en conexión con el principio de lealtad institucional que debe presidir las actuaciones del Estado y las Comunidades Autónomas, principio que, como se ha recordado en numerosas ocasiones por el Tribunal Constitucional *aun cuando no está recogido de modo expreso en el texto constitucional constituye un soporte esencial del funcionamiento del Estado autonómico y cuya observancia resulta obligada* [STC 215/2014, de 18 de diciembre, FJ 4 a); con cita de las SSTC 239/2002, de 11 de diciembre, FJ 11; 13/2007, de 18 de enero, FJ 7; 247/2007, de 12 de diciembre, FJ 4; 109/2011, de 22 de junio, FJ 5; 123/2012, de 5 de junio, FJ 8; y 76/2014, de 8 de mayo, FJ 4. De este principio, como también se ha recordado, deriva un deber de colaboración e información recíproca entre las Administraciones implicadas (SSTC 236/1991, de 12 de diciembre, FJ 10; y 164/2001, de 11 de julio, FJ 48), dimanante del general deber de auxilio recíproco (SSTC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 7; y 42/2014, de 25 de marzo, FJ 4), y que es concreción, a su vez, de un deber general de fidelidad a la Constitución [SSTC 11/1986, de 28 de enero, FJ 5; 247/2007, de 12 de diciembre, FJ 4 b); y 42/2014, de 25 de marzo, FJ 4].

Precisamente por su relevancia, la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto

Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, introdujo expresamente mejoras en la gestión tributaria y en la coordinación entre Administraciones estableciendo, entre otras medidas, y como se expone en su preámbulo, una mejor regulación de la colaboración entre Administraciones *en relación con las actuaciones de comprobación e investigación y de obtención de información en orden a la exacción de los tributos e introduciendo nuevas reglas de coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras entre Administraciones en supuestos de regularización de operaciones entre personas o entidades vinculadas y de calificación de operaciones de forma diferente a como las haya declarado el contribuyente cuando ello implique una modificación de las cuotas soportadas o repercutidas en los impuestos indirectos en los que se haya establecido el mecanismo de repercusión.*

La Ley 10/2017 introduce el art. 47.ter por el que se regula específicamente un procedimiento de colaboración entre Administraciones tanto para operaciones vinculadas como para calificación de operaciones en el IVA, en el cual se obliga a alcanzar un acuerdo y se atribuye a la Junta Arbitral, por primera vez, la competencia para resolver los aspectos sustantivos de la regularización en caso de desacuerdo.

En el caso de operaciones vinculadas, es evidente que se trata de explicitar una obligación de colaboración que hasta entonces era exigible pero que solo se había positivizado a través de dos resoluciones de la Junta Arbitral, la 8/2012 y la 15/2018.

En el caso de IVA, a la vista de todo lo anterior, no podemos sino concluir que la reforma supone un cambio de paradigma.

El art. 47.ter incluye en el procedimiento de colaboración la *Calificación de operaciones de manera diferente a como las haya declarado el contribuyente*

cuando ello implique una modificación de las cuotas soportadas o repercutidas en los impuestos indirectos en los que se haya establecido el mecanismo de la repercusión.

Respecto del alcance de la *calificación*, el art. 2.dos del Concierto Económico (*Las normas de este Concierto se interpretarán de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria para la interpretación de las normas tributarias*) nos remite al art. 12 de la LGT (*1.- Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil; 2.- En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda*), que, a su vez, nos remite al art. 3 del Código Civil, que señala que *Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas.*

A juicio de esta Junta Arbitral, por *calificación* no solamente debemos entender la operación de subsumir una operación en un concepto jurídico-tributario (por ejemplo, delimitar si una operación es una donación o compraventa), sino que exige un esfuerzo más profundo para ahondar más en la incardinación de la operación en la norma concreta que la regula (así, también incluye la determinación de si la venta es de un bien afecto a la actividad o no, etc.).

Debe, en todo caso, responderse negativamente a la pregunta de si la reforma operada por Ley 10/2017 tiene como finalidad recoger la jurisprudencia sobre regularización íntegra, puesto que la misma no alcanza los supuestos ajenos a la *calificación* (por ejemplo, la simple determinación de la deducibilidad de un IVA soportado por un bien o servicio no necesario o no afecto a la actividad) ni recoge la posibilidad de aplicación retroactiva (al menos en supuestos de retroactividad

impropia). Del mismo modo, nada hay en el propio texto normativo, ni tampoco en el preámbulo de la norma de reforma del Concierto Económico que permita alcanzar tal conclusión.

5.5.- La práctica administrativa. La teoría de los actos propios

Por lo expuesto, debe rechazarse la pretensión de la DFB de que exista un procedimiento de colaboración en la regularización de IVA que derive de la Resolución 8/2012 o de la Resolución 15/2018.

Esta conclusión se ve avalada por la propia práctica seguida por las propias Administraciones, estatal y forales.

En efecto, hasta el momento, la Junta Arbitral ha resuelto numerosos conflictos en los cuales las Administraciones habían realizado regularizaciones de IVA cuya contrapartida era una obligada de competencia inspectora de otra Administración, y en las que se habían dictado actos de liquidación que incluso, en ocasiones, se habían ejecutado por procedimiento de apremio.

Si por economía procesal analizamos solo los conflictos resueltos desde el año 2018, nos encontramos con la Resolución 8/2022 del conflicto 14/2019, en que la DFB unilateralmente había regularizado una adquisición de un inmueble por un contribuyente foral considerando que estaba sometida a TPO, que llegó a cobrar en vía ejecutiva, aunque ello implicase que la AEAT tuviese que devolver el IVA supuestamente repercutido de manera indebida por un contribuyente estatal, sin dar ninguna participación a la Administración estatal.

Con anterioridad, la Resolución 13/2018, dictada en el conflicto 12/2013, abordó la competencia de exacción de IVA de una obligada foral al que la DFG denegó la deducción de unas cuotas de IVA soportado (acto ejecutivo de la liquidación)

en la medida que el proveedor era un no residente que, en su opinión, no actuaba con EP por lo que entendía que eran cuotas indebidamente repercutidas. Ello implicaba la improcedencia del ingreso realizado al Estado por el no residente. Tampoco la DFG dio ninguna participación al Estado en su regularización.

Idéntica controversia había tenido por objeto el conflicto 7/2013 que originó la Resolución 5/2018.

En el conflicto 28/2012 que determinó la Resolución 3/2018 la DFG deniega a una obligada foral la deducción de cuotas de IVA soportado por entender que el proveedor, que había ingresado el IVA repercutido al Estado, no estaba realmente establecido en el TAI. Tampoco se dio participación a la AEAT.

Si en apenas 13 resoluciones del año 2018 nos encontramos con 3 expedientes en que una Administración había dictado y ejecutado una liquidación en relación con una operación cuya contraparte es de competencia de otra Administración, sin darle a ésta ninguna participación en su procedimiento, es razonable pensar que los casos que no han llegado a conocimiento de la Junta Arbitral sean muchísimos más. A ello habría que añadir los casos resueltos en años anteriores al 2018.

Lo expuesto permite afirmar que existe una práctica administrativa consolidada, coincidente entre las Diputaciones Forales y la AEAT, de realizar actuaciones de comprobación de IVA sin ninguna colaboración de la otra Administración, por más que la contraparte sea de competencia de ésta; e incluso de ejecución de la liquidación resultante, que solo llega a conocimiento de la Junta Arbitral cuando existe discrepancia respecto del criterio de la regularización.

El Tribunal Supremo en la Sentencia de 15 de enero de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:21) sitúa la regla o aforismo de no ir contra los propios actos

entre la familia de los principios troncales del ordenamiento jurídico: *Los principios de seguridad jurídica, buena fe, protección de la confianza legítima y la doctrina de los actos propios informan cualquier ordenamiento jurídico, ya sea estatal o autonómico, y constituye un componente elemental de cualquiera de ellos, al que deben someterse en todo momento los poderes públicos.*

Además, en estos supuestos se cumplen los requisitos exigidos por la Sala Civil del Supremo en la Sentencia de 3 de diciembre de 2013 (ECLI:ES:TS:2013:5717) y expresamente acogidos por la Sala Contencioso-administrativa del Tribunal Supremo en la Sentencia de 21 de septiembre de 2015 (ECI:ES:TS:2015:3871), que son los siguientes:

- a) La existencia de una conducta, actuación, hecho o manifestación. No cabe extraer una voluntad del puro razonamiento lógico o intuitivo del observador para adentrarse en la mente de otro y presumir voluntades.
- b) La conciencia del responsable de que está creando, ratificando o modificando una situación jurídica. Excluye la actitud ambigua, desiderativa, especulativa, lúdica o indefinida.
- c) La exteriorización. Eso sí, cabe la conducta reveladora de acto propio por omisión, esto es, si manifiesta una voluntad cuando es requerido para ello y conoce las consecuencias de callarse.
- d) La concurrencia de una nueva conducta contradictoria con la precedente. Transcurrido el tiempo sobreviene otra conducta que tiene significado distinto con la precedente. Es entonces cuando el conflicto se resuelve hacia la primera voluntad para no hacer peligrar la buena fe de terceros confiados en la misma

5.6.- La jurisprudencia sobre regularización íntegra

La jurisprudencia sobre regularización íntegra es una aplicación específica del principio de seguridad jurídica, de acuerdo con la cual, cuando en el curso de un procedimiento se llegue a la conclusión de la existencia de terceros interesados cuya situación fiscal puede ser afectada como consecuencia del resultado de las actuaciones en marcha, generándoles un exceso de tributación susceptible de regularización, la Administración debe efectuar una regularización completa y bilateral de la situación, evitando con ello el enriquecimiento injusto de la Administración, debiendo para ello llamarles al procedimiento o, al menos, investigar su situación.

En efecto, la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:3677), dictada en el Recurso 1675/2018, señala:

Así planteado, La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: discernir si, al socaire de salvaguardar el principio de seguridad jurídica, en los expedientes en los que se cuestiona la realidad de operaciones entre sociedades del grupo o entre las que existe algún tipo de vinculación, que en caso de aplicarse a otros sujetos pasivos intervinientes en la operación les generaría a aquellos un exceso de tributación susceptible de regularización, la Administración debe efectuar o no una regularización completa y bilateral de la situación, evitando con ello el enriquecimiento injusto de la Administración.

En este caso, el Tribunal Supremo entiende que *Ciertamente, cuando se trata de cuotas indebidamente repercutidas, determinar la devolución puede entrañar cierta complejidad desde el momento que, al menos son tres elementos diferentes los que concurren: sujeto pasivo, sujeto*

repercutido y Administración tributaria. Es decir, siendo varios los obligados tributarios el grado de complejidad es mayor, pero en modo alguno cabe eludir la doctrina general de que el derecho a la devolución de las cuotas ha de determinarse dentro del procedimiento de inspección, añadiendo que De la jurisprudencia citada de esta Sala se desprende que efectivamente, cuando en el curso de un procedimiento se llegue a la conclusión de la existencia de terceros interesados cuya situación fiscal puede ser afectada como consecuencia del resultado de las actuaciones en marcha , como ocurre en el caso de tributos en los que exista un deber legal de repercusión, la regularización ha de ser íntegra, lo que exige que la Administración les llame al procedimiento, o al menos acredite la inexistencia de la repercusión o ingreso por el tercero de la cantidad repercutida, carga que le corresponde, y además a la que tiene fácil acceso.

El Tribunal Supremo en Sentencia de 2 octubre 2020 (ECLI:ES:TS:2020:3051), dictada en el Recurso 3212/2018, es consciente de la dificultad de llevar a cabo correctamente el citado ajuste por la existencia de diversos sujetos, pero ello no exonera del cumplimiento del deber de regularizar íntegramente. Así, afirma:

Ciertamente, cuando se trata de cuotas indebidamente repercutidas, determinar la devolución puede entrañar cierta complejidad desde el momento que, al menos son tres elementos diferentes los que concurren: sujeto pasivo, sujeto repercutido y Administración tributaria. Es decir, siendo varios los obligados tributarios, el grado de complejidad es mayor, pero en modo alguno cabe eludir la doctrina general de que el derecho a la devolución de las cuotas ha de determinarse dentro del procedimiento de inspección.

Por lo tanto, vemos que el llamamiento al procedimiento es limitado a fin de comprobar si el ingreso de las cuotas repercutidas ha sido efectivamente realizado.

Respecto al ámbito de aplicación del principio de regularización íntegra, la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2019, anteriormente mencionada, extiende su ámbito más allá de las operaciones vinculadas del Impuesto sobre Sociedades, al señalar que:

Sin embargo el Abogado del Estado, admitiendo que en el caso de las sentencias alegadas por la recurrente, Referidas a IVA y Renta en relación con las cantidades repercutidas el principio le parece adecuado y conforme a derecho, discrepa en el caso del Impuesto de Sociedades, pues un mismo hecho puede ser objeto de gravamen para una sociedad y no para otra, admitiendo sin embargo, que en el caso del artículo 16 de la Ley del impuesto, cuando se trata de operaciones vinculadas, existe un supuesto legal de aplicación del principio que obliga en el caso de comprobación de valores a una regularización íntegra de la operación entre las sociedades vinculadas. A juicio de la Sala, estamos en el caso del artículo 16 ante una aplicación del principio general, que no excluye a priori la posible existencia de otros supuestos distintos, Por otra parte a la Administración le es fácil saber el tratamiento fiscal que la sociedad vinculada le ha dado a la operación.

Así pues, la regularización íntegra no solo es predicable de las operaciones vinculadas del Impuesto sobre Sociedades, sino como mínimo del IVA e IRPF.

De hecho, se plantean pocos supuestos en relación con operaciones vinculadas porque específicamente la LIS obliga a realizar una regularización bilateral con

el fin de evitar la sobreimposición en el conjunto de entidades que integran el perímetro de vinculación.

En particular y respecto a lo que al IVA se refiere, la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:2242), apoyándose en la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:1557), considera aplicable la regularización íntegra no solo para determinar si procede gravar la operación por IVA o TPO respecto de ambos sujetos, sino, una vez que se considera sujeta a IVA, para determinar no solo la deducibilidad del IVA soportado sino también, en su caso, la devolución del IVA indebidamente repercutido.

Esta misma Sentencia de 26 de mayo de 2021, respecto al ámbito de actuación procedimental, extiende la regularización íntegra no solo a los supuestos en que una administración actúe en ejercicio de su competencia de inspección, sino también cuando actúa a través de un procedimiento de gestión de comprobación limitada de alcance parcial.

En efecto, la inmensa mayoría de Sentencias tiene por objeto valorar si en el mismo procedimiento de regularización en que se deniega la deducción de las cuotas de IVA soportado por una operación, se debe considerar la devolución de las referidas cuotas indebidamente repercutidas.

En todos estos casos, en la medida que el sujeto que tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas es quien las soportó, ambas consideraciones, si las cuotas son deducibles y si tiene derecho a la devolución, afectan al mismo sujeto (que es el legitimado para obtener la devolución), por lo que el llamamiento del otro interviniente al procedimiento solo tiene lugar a efectos informativos para comprobar que se realizó el ingreso de las cuotas indebidamente repercutidas.

Así, la regularización íntegra no alcanza a supuestos en que la denegación de la deducibilidad de un IVA (por ejemplo porque no se haya acreditado la deducibilidad del IVA por no haberse probado la necesidad o afectación del servicio a la actividad) no implique correlativamente la improcedencia de la repercusión.

Sin ánimo de exhaustividad, cabe citar las siguientes Sentencias:

Sentencia del Tribunal Supremo de 2 octubre 2020 (ECLI:ES:TS:2020:3051), dictada en el Recurso 3212/2018, que plantea si la denegación por la AEAT a A-SA de la deducción de cuotas de IVA soportado por repercusión de la entidad vinculada T-SA, por entender que no había acreditado la realidad de los servicios, su afectación a la actividad, así como la utilidad que le haya reportado, debería haber incorporado también una resolución sobre la devolución de las referidas cuotas de IVA devengado.

En este asunto el Tribunal Supremo entiende que, *Ciertamente, cuando se trata de cuotas indebidamente repercutidas, determinar la devolución puede entrañar cierta complejidad desde el momento que, al menos son tres elementos diferentes los que concurren: sujeto pasivo, sujeto repercutido y Administración tributaria. Es decir, siendo varios los obligados tributarios, el grado de complejidad es mayor, pero en modo alguno cabe eludir la doctrina general de que el derecho a la devolución de las cuotas ha de determinarse dentro del procedimiento de inspección,* añadiendo que *Cuando, en el seno de un procedimiento de inspección, la Administración regularice la situación tributaria de quien se dedujo las cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas, deberá analizar también la concurrencia de los requisitos necesarios para, en su caso,*

declarar su derecho a la devolución de las cuotas que indebidamente soportó.

Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:3677), dictada en el Recurso 1675/2018, analiza si la denegación a IB la deducción de gastos en relación con sus operaciones con la vinculada GR, por entender que no están acreditados, al entenderse que son una liberalidad, debería incorporar una resolución sobre la devolución del IVA repercutido en las referidas prestaciones de servicios.

A modo de conclusión señala que A la pregunta formulada por la Sección Primera, discernir si, al socaire de salvaguardar el principio de seguridad jurídica, en los expedientes en los que se cuestiona la realidad de operaciones entre sociedades del grupo o entre las que existe algún tipo de vinculación, que en caso de aplicarse a otros sujetos pasivos intervinientes en la operación les generaría a aquellos un exceso de tributación susceptible de regularización, la Administración debe efectuar o no una regularización completa y bilateral de la situación, evitando con ello el enriquecimiento injusto de la Administración, ha de responderse afirmativamente, ha de efectuar una regulación completa y bilateral de la situación, evitando con ello el enriquecimiento injusto.

Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de octubre de 2014 (ECLI:ES:TS:2014:4286), recaída en el Recurso 2945/2012, que se basa en las Sentencias del Tribunal Supremo de 2 de octubre de 2014 (ECLI:ES:TS:2014:3729), recaída en el Recurso 2178/2012, y de 3 de abril de 2008 (ECLI:ES:TS:2008:1658), recaída en el Recurso 3914/2002, señala que no puede negarse la deducibilidad del IVA soportado por

repercusión indebida de la comunidad de bienes sin tramitar simultáneamente la devolución por dicha repercusión.

Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 2015 (ECLI:ES:TS:2015:4300), recaída en el Recurso 2622/2013, analiza un caso de simulación relativa en que la AEAT considera no deducible el IVA soportado por JT pero a la vez le liquida TPO, sin tramitarle la devolución por el IVA indebidamente repercutido por el comprador, entendiendo que la devolución debió practicarse en la misma regularización que denegaba la deducción.

Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de octubre de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:3705), recaída en el Recurso 4786/2017, analiza la denegación por la liquidación administrativa de la deducción de las cuotas soportadas en la compra de carburante y en reparaciones de vehículos, al entender que son simuladas, y siguiendo la jurisprudencia fijada por las Sentencias del Tribunal Supremo de 3 de abril de 2008 (ECLI:ES:TS:2008:1658) recaída en el Recurso 3914/2002, de 18 de septiembre de 2013 (ECLI:ES:TS:2013:4586) recaída en el Recurso 4498/2012, de 23 de enero de 2014 (ECLI:ES:TS:2014:432) recaída en el Recurso 5668/2012, de 23 de octubre de 2014 (ECLI:ES:TS:2014:4286) recaída en el Recurso 2945/2012 y de 6 de noviembre de 2014 (ECLI:ES:TS:2014:4592) recaída en el Recurso 3110/2012, entiende que debe también abordar la devolución de las cuotas que le han sido indebidamente repercutidas.

Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:3287) recaída en el Recurso 4153/2017, concluye que la denegación de la deducción de IVA soportado por AR debería haber

comportado, en sede del mismo procedimiento inspector, el análisis de la devolución del referido IVA por repercusión improcedente.

Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:3263) recaída en el Recurso 4809/2017, alcanza las mismas conclusiones para la entidad AR.

A pesar de tener objeto diverso, también afectan a un solo sujeto la mayoría del resto de Sentencias, entre las que podemos destacar:

Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2012 (ECLI:ES:TS:2012:483), dictada en el Recurso 5631/2008, analiza si la denegación de la deducción por doble imposición en el cobro de dividendos correspondientes a beneficios generados antes de la adquisición de la participación, fundamentada en que el reparto supone una minoración del valor de la participación, debería incorporar una resolución por la que se admita la depreciación por pérdida de valor de la participación.

En este caso el Tribunal Supremo entiende que *La existencia de un procedimiento inspector determina la entrada en escena del invocado principio de íntegra regularización con relación a la situación tributaria del inspeccionado y que, de acuerdo con nuestra jurisprudencia, opera tanto en las actuaciones inspectoras de alcance general como en las de alcance parcial, siempre que se respete dicho alcance, lo que obliga a atender a todos los componentes que conformen el ámbito material sobre el que se desarrolle la actuación inspectora de carácter parcial.* En este caso se inadmitió el recurso porque la actuación de la Administración era parcial para comprobar la deducción y la obligada podía haber pedido que la actuación tenga carácter general.

Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de abril de 2017 (ECLI:ES:TS:2017:1503), recaída en el Recurso 785/2016, analiza la liquidación por retención por IRPF a una entidad al calificar una operación como rendimiento de capital inmobiliario en lugar de ganancia patrimonial, entendiendo que la Administración no puede desentenderse del completo cumplimiento de la obligación principal por los socios, que no se dedujeron las retenciones que se les debió haber practicado.

Incluso en otros supuestos en que la regularización podría haber alcanzado a otros sujetos, se atempera la Sentencia solo al destinatario de la operación, como en las Sentencias:

Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de octubre de 2015 (ECLI:ES:TS:2015:4507) recaída en el Recurso 3857/2013, analizando un caso de simulación relativa para beneficiarse del CDI con Hungría y eludir el de Irlanda, resuelve que *la actuación inspectora no se debió limitar a declarar aquello que era gravoso y obviar lo que era justo porque la Inspección actúa para comprobar y en su caso restablecer el orden jurídico tributario. La regularización tributaria efectuada por la Administración debió agotar sus efectos legales en la doble vertiente de lo que favorecía y no favorecía al sujeto pasivo/destinatario del servicio.*

Sentencia 741/2020 del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:1884) recaída en el Recurso 3887/2017, señala que la liquidación de la Administración considerando no deducibles los gastos por comisiones facturados con motivo de una venta por la matriz, al considerarlos dividendos, afectan directamente al ingreso declarado por ésta. Por tanto, la devolución de ingresos indebidos solicitada por la matriz transcurrido el plazo de 4 años desde que se realizó el ingreso no está

prescrita, pues la falta de actuación respecto de ella de la Administración determina que el cómputo del plazo comience cuando la liquidación a la filial fue firme.

Así pues, la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre regularización íntegra se produce en el seno de personas obligadas de competencia de una misma Administración, respecto de los cuales una es llamada al procedimiento solo a efectos informativos, puesto que los efectos de la regularización íntegra acaban recayendo solo en la destinataria de la operación.

La única Sentencia que se pronuncia sobre la regularización íntegra cuando las obligadas son de competencia de exacción e inspectora de distintas administraciones es la Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 30 de diciembre de 2019 (ECLI:ES:TSJNA:2019:709).

En este caso una obligada estatal repercutió IVA a una obligada navarra.

La HTN deniega la deducción del IVA soportado por cuanto debió autorepercutirse por inversión del sujeto pasivo. La cuota indebidamente repercutida se ingresó en la AEAT.

El TSJN ha establecido que *Con ello se está vulnerando el principio de neutralidad impositiva, también el principio de "regularización tributaria íntegra o completa" y ello por conculcación de los principios básicos de coordinación previa entre las Haciendas Estatal y Foral a través de los distintos mecanismos de resolución de conflictos, coordinación y regularización y ajustes en liquidaciones tributarias en que pudieran intervenir ambas como competentes en principio o hubiera discrepancias sobre ello etc, que están previstos en la normas tributarias, en acuerdos interadministrativos y bajo el amparo y regulación del Convenio*

Económico que arbitra y habilita legalmente los mecanismos oportunos de coordinación y resolución de divergencias en materia tributaria.

Continúa el TSJN diciendo que El principio de neutralidad es uno de los principios esenciales del Impuesto sobre el Valor Añadido que dota de fundamento y sentido al impuesto: y así la carga económica de este impuesto debe recaer sobre el consumidor final, pero no sobre el empresario. Esta es la razón por la cual dicho empresario tiene reconocido el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios que destine al desarrollo de su actividad económica. Por tanto, si se niega el citado derecho a la deducción de manera injustificada o por mero incumplimiento de formalidades o, como es nuestro caso, por divergencias en la apreciación de los puntos de conexión entre eventuales Haciendas competentes cuando el contribuyente ha desarrollado toda la diligencia exigible sin existir ocultación, fraude, mala fe, falta de ingreso alguno, o falta de puesta a disposición de información a la Administración tributaria, se estaría incumpliendo el principio de neutralidad.

Señalar que el principio de "regularización tributaria íntegra o completa" no es aplicable, como señala la Administración"... por cuanto que aquí no coincide que el mismo obligado tributario que ha soportado la repercusión del IVA sea también el sujeto legitimado para obtener la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas", es quedarse en la superficie y no ahondar en el fundamento de dicho principio. Siendo verdad lo que señala el demandado lo cierto es que, en el caso que nos ocupa, en una misma operación gravada con IVA las cuotas han sido ingresadas y no se permite la deducción de las cuotas repercutidas y todo porque una interpretación unilateral de la Hacienda de Navarra, por aplicación del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo, entiende que debieron ingresarse en la

Hacienda Foral y no la Estatal. El resultado es que las cuotas están ingresadas en una Hacienda (la Estatal) y no se permite la deducción en la otra (la Foral) por una interpretación distinta del sujeto pasivo cuyo punto de conexión determina una u otra posición. La entrada en juego de dos Administraciones tributarias distintas (que pueden ser competentes por una distinta interpretación del sujeto pasivo realizada por cada una de ellas) en una misma operación gravada con IVA no puede alterar el principio de neutralidad que rige el IVA y el resultado que propone la Administración demandada y acoge el acto administrativo así lo producen; ni tampoco el principio de "regularización tributaria íntegra o completa" que da coherencia al gravamen, puede verse afectado.

Y es que para preservar en su fundamento tales principios la Hacienda Foral debe articular previamente los mecanismos de resolución de conflictos, de coordinación en la interpretación del gravamen cuando pudieran concurrir ambas Haciendas en el mecanismo de exacción del tributo etc. La distinta apreciación entre haciendas tributarias sobre un punto de conexión (aquí el sujeto pasivo, por la aplicación o no del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo) que, sobre una misma operación gravada, determina que una o otra Administración sea la competente para el ingreso de las cuotas, no puede alterar los principios que rigen el gravamen teniendo la Administración tributaria mecanismos legales, reglamentarios e interadministrativos de coordinación y resolución de conflictos que permiten soslayar plenamente la conculcación de tales principios en casos como el que nos ocupa.

No es de recibo señalar que la solución pasa por confirmar la resolución del TEAFN y que sea el apelante o el contratista el que vaya a la Hacienda Estatal a reclamar las cuotas que la Hacienda Foral reputa indebidas. Esta reclamación supone remitir al interesado a otro procedimiento

administrativo incierto, pues la Administración Estatal puede considerar debidas las cuotas ingresadas (de hecho así lo ha hecho al admitir su ingreso y de Derecho también al no haber procedido a su devolución ni, correlativamente, haber puesto objeción en las liquidaciones tributarias del contratista) y no devolverlas, lo que llevaría a un absurdo jurídico que debemos rechazar y que chocaría con los principio expresados.

Es más, en contra de lo que dice el demandando, la actuación previa y unilateral de la Hacienda Foral (y la eventual confirmación por esta Sala de su actuación) podría conculcar las facultades de la Hacienda Estatal, pues esta vendría determinada, sin haber intervenido en el asunto ni ser requerida por la Hacienda Navarra, por la declaración unilateral de la Hacienda Navarra que deniega la deducción sobre la base de considerar indebidas las cuotas ingresadas en la Hacienda Estatal al aplicar el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo que determinaría, en su opinión unilateral, que el ingreso debió efectuarse ante ella misma.

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra basa su resolución en el principio de neutralidad, pero establece una premisa básica para su aplicación: que la obligada haya *desarrollado toda la diligencia exigible sin existir ocultación, fraude, mala fe, falta de ingreso alguno, o falta de puesta a disposición de información a la Administración tributaria.*

El Concierto Económico, analizado exclusivamente en su vertiente de norma de financiación, establece unas normas de obligado cumplimiento para la distribución de los recursos tributarios entre el Estado y el País Vasco, que en primer lugar es exigible a las personas obligadas tributarias.

Llegados a este punto, la Junta Arbitral no puede inventarse sobre la base del principio de colaboración un procedimiento de participación en las

regularizaciones de IVA que hasta la Ley 10/2017 no existía, y que desde entonces tiene un ámbito limitado, y que, en definitiva, pueden acabar vaciando de contenido las normas y puntos de conexión regulados por el legislador para distribuir los recursos financieros entre las administraciones, en la medida que la obligada tributará a quien prefiera, pues la eventual regularización le debería resultar neutral.

Tampoco podemos obviar que la colaboración, hasta el 2017 y desde entonces en todos los supuestos no incluidos en la reforma, no deja de ser un ejercicio de buena fe que no exige ni requiere la consecución de un acuerdo sobre los criterios de la regularización.

De esta manera, podría defenderse la inaplicación de la regularización íntegra a supuestos de ingresos procedentes pero a administración incompetente.

En opinión de la Junta Arbitral, la búsqueda de la neutralidad para la obligada no está reñida con la obligatoriedad del cumplimiento de las normas tributarias, y hay que buscar un equilibrio entre la neutralidad y el sometimiento por las obligadas a las normas sobre competencia de exacción reguladas en el Concierto Económico.

De hecho, la jurisprudencia sobre regularización íntegra no se pronuncia sobre la posibilidad de sancionar y cobrar intereses, porque solo pretende evitar el enriquecimiento injusto de la Administración (o, visto desde otra perspectiva, la sobreimposición a las obligadas), pero no se pronuncia sobre la eficacia de las normas tributarias.

Por otra parte, nada impediría en el caso resuelto por el Tribunal Superior de Justicia de Navarra, que la AEAT se personase o recurriese la liquidación de la HTN como tercero interesado ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa

que es, quien en ausencia de una atribución competencial a la Junta Arbitral para resolver la controversia sustantiva y ante la ausencia de un procedimiento de colaboración interadministrativa que deba concluir con un acuerdo, tiene atribuida la competencia para resolver la controversia sustantiva sobre la competencia de exacción del IVA (que determina como una derivada la deducibilidad del IVA soportado).

En los escritos de alegaciones y refiriéndose específicamente al IVA, se mencionó que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, TJUE) ha declarado reiteradamente que se vulnera el principio de efectividad cuando el ejercicio de un derecho conferido por el ordenamiento jurídico de la Unión resulta imposible o excesivamente difícil. Precisamente, en un caso en el que intervinieron dos administraciones tributarias alemanas con diferente calificación de las operaciones a efectos de IVA, concluyó el TJUE en su sentencia de 26 de enero de 2012 (asunto C-218/10, ADV Allround Vermittlungs AG) que los Estados miembros están obligados *a adoptar las medidas necesarias para garantizar la exactitud de la tributación del impuesto sobre el valor añadido y el respeto del principio de neutralidad fiscal*.

Como también señala el mismo Tribunal, los EEMM tienen un cierto margen de discrecionalidad al incorporar las directivas a su ordenamiento pero deben permitir en cualquier caso alcanzar una solución real y efectiva en las disputas que puedan plantearse, sin que la misma devenga imposible o de muy difícil realización, atendiendo al señalado principio de efectividad (As. Von Colson and Kamann, C-14/83, de 10 de abril de 1984 y As. Reemtsma, C-35/05, de 15 de marzo de 2007).

Precisamente, se entiende cumplida esta posibilidad con la atribución a la Junta Arbitral de la competencia para resolver la cuestión procedimental y, en cuanto a las actas únicas, la cuestión sustantiva subyacente en los conflictos.

5.7.- La jurisprudencia sobre la buena administración

Las Sentencias Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:1182), de 22 de septiembre de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:3060) y de 29 de octubre de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:3734), que tienen por objeto idénticas partes y contenido sustantivo, regulan el principio de buena administración en regularización de operaciones vinculadas.

El TS había abordado el principio de buena administración recogido en el art. 103 de la Constitución en la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de abril de 2017 (ECLI:ES:TS:2017:1503), señalando que *le era exigible a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirle el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente*. En idéntico sentido se había pronunciado la STS de 5 de diciembre de 2017 (ECLI:ES:TS:2017:4499).

La Sentencia resuelve *Determinar si el artículo 16.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo; el artículo 21 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio; así como los artículos 2, y 14 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, por un lado; y los principios generales que informan el Concierto Económico con el País Vasco junto con el principio de buena administración derivado del artículo 103.1 de nuestra Constitución, por otro lado, deben interpretarse en el sentido de que cuando se realice una comprobación tributaria a un sujeto pasivo que abone el*

impuesto sobre sociedades en territorio común y que esté a su vez vinculado con una entidad que, en función de los puntos de conexión fijados en los artículos 14 y siguientes de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, deba tributar conforme a a normativa foral vasca, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria tiene la obligación de notificar, conforme a la normativa vigente en territorio común, la realización de ajustes de valoración en materia de precios de transferencia a la entidad que tributa conforme a la normativa de los Territorios Históricos Vascos.

5.8.- Conclusión

5.8.1.- Previo

Del análisis anterior podemos extraer las siguientes conclusiones:

a) Que, en relación con los ejercicios a los que se refieren las regularizaciones de la AEAT no existe ningún procedimiento legalmente regulado de colaboración entre administraciones, salvo, precisamente, la articulación de la competencia inspectora única para las obligadas que tributan en proporción, aplicable a CCIP, al Grupo de IVA 0107/14 y al Grupo de Impuesto sobre Sociedades 0182/14.

Los procedimientos de colaboración introducidos por la Ley 10/2017 no son aplicables retroactivamente ni cubren a futuro todas las posibilidades de colaboración.

b) Que sobre el principio de colaboración recogido en el Concierto Económico se estableció por la Junta Arbitral una obligación flexible y de tendencia (no de resultado) para tratar, de buena fe, de evitar la

sobreimposición en el conjunto de entidades que integraban el perímetro de vinculación de precios de transferencia, a través de las Resoluciones 8/2012 y 15/2018, que no son extensibles a las regularizaciones de IVA ni de IRNR.

c) Que la jurisprudencia sobre regularización íntegra en materia de IVA tiene por objeto que la administración que liquida a una obligada denegándole la deducción de un IVA soportado, incorpore el procedimiento de devolución de ingresos indebidos derivado de la incorrecta repercusión que ha soportado, llamando para ello a efectos informativos, si es necesario (porque la mayoría de las veces la información sobre el ingreso efectivo de la cuota repercutida está disponible para la propia administración), a la contraparte de la operación. Pero no existe jurisprudencia sobre regularización íntegra cuando hay dos administraciones competentes respecto de cada uno de los sujetos intervinientes en la operación.

d) Que es práctica habitual de las administraciones en materia de IVA realizar regularizaciones unilaterales sin dar participación a la otra administración en el procedimiento.

e) Que el Concierto Económico, analizado exclusivamente como norma de financiación, distribuye los recursos tributarios entre el Estado y el País Vasco con unos criterios objetivos de obligada aplicación.

Quienes primero deben aplicar los puntos de conexión son, precisamente, las obligadas tributarias.

La neutralidad del IVA no puede llevarnos a un sistema en que el error, doloso o culposo, en la aplicación de los criterios de distribución de la

competencia de exacción sea automáticamente excusable y traslade sus efectos y consecuencias a las administraciones, porque ello privaría de fuerza al propio Concierto Económico.

En este sentido, conviene recordar que la jurisprudencia define la negligencia sancionable como la actuación de la obligada no amparada en una interpretación razonable de la norma avalada por resoluciones interpretativas de la propia AEAT o de la DGT.

Es por ello que, como criterio general, el ingreso realizado en administración no competente no produce efectos liberatorios.

En este sentido, hay que recordar que la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 30 de diciembre de 2019 parte de que el conflicto de competencias (de exacción) no lo haya provocado una actuación dolosa o culposa de la administrada.

En conclusión, la neutralidad del IVA no puede, como criterio general, desvirtuar el sistema de distribución de competencias articulado por el Concierto Económico.

f) La competencia para resolver el trasfondo sustantivo de las regularizaciones corresponde, como criterio general y salvo las modificaciones introducidas por Ley 10/2017, a los tribunales económico-administrativos y a los juzgados de lo contencioso-administrativo.

Sin embargo, la jurisprudencia sobre regularización íntegra y el principio de buena administración no pueden desoírse por el simple hecho de que las obligadas sean competencia de dos administraciones, así que procede valorar, en lo que sigue, en qué medida podría afectar a las distintas regularizaciones.

5.8.2.- Respecto de la regularización por IVA realizada por la AEAT a CCIP y al Grupo 0107/14 por adquisición intracomunitaria y posterior entrega interior del concentrado base a las BEGAs, cabe decir que es un acta de simple descubrimiento de deuda, esto es, un acta en que la administración descubre unas operaciones que no han sido declaradas a dicha Administración por la obligada.

Considerar esta regularización como *calificación* de las operaciones realizadas por NBEGA es inexacto en la medida que la AEAT nada regulariza a la misma por carecer precisamente de competencia para ello. Por tanto, las manifestaciones vertidas en las actas incoadas a CCIP considerando que lo que realiza NBEGA es una simple prestación de servicios logísticos y de transporte deben valorarse como consideraciones *obiter dicta* sin valor jurídico, no siendo por tanto constitutivas de calificación alguna.

Además, en la calificación hay una sola operación a la que, a efectos estrictamente tributarios, se le da una calificación distinta de la que ha realizado la obligada tributaria. Pues bien, en este caso, la AEAT considera que nos encontramos con dos operaciones distintas: la prestación de servicios que realiza NBEGA y la AIB y posterior EB que realiza CCIP.

En todo caso, ni siquiera si estuviéramos ante un caso de *calificación*, cabría concluir la existencia de un procedimiento de colaboración legalmente establecido hasta la entrada en vigor de la Ley 10/2017 de modificación del Concierto Económico (que tampoco es el instrumento elegido para llevar a cabo la regulación procedimental de la regularización íntegra), precisamente porque no existía un procedimiento legal que plasmase la obligación de colaborar, salvo lo regulado para la incoación de actas únicas.

Precisamente, en el caso que nos ocupa, la AEAT ha incoado un acta única a CCIP, regularizando también la proporción de tributación que corresponde a la DFB (aunque, como luego veremos, incorrectamente, en la medida que parte de las entregas interiores del concentrado base se localizan en Bizkaia), e intercambiando el acta de acuerdo a lo dispuesto en los Acuerdos de 18 de mayo de 2006, que, en virtud de lo dispuesto en el art. 29 del Concierto Económico, permite a la DFB discrepar de los términos de la regularización. Es, por tanto, el acta única un método de colaboración específicamente regulado por el Concierto Económico para que la competencia material de inspección de las distintas administraciones con competencia de exacción sea formalmente ejercida por una sola administración.

En todas las Sentencias del Tribunal Supremo relativas a la regularización íntegra en el IVA concurren la práctica de una liquidación por negación de la deducción del IVA soportado y el correspondiente derecho a la devolución del mismo IVA por repercusión e ingreso indebido. Es el sujeto a quien se practica la liquidación el que tiene derecho a la devolución del IVA cuya repercusión ha soportado improcedentemente. Sin embargo, legalmente, la devolución del IVA debe instrumentarse a través de un procedimiento distinto y separado (el de devolución de ingresos indebidos).

La jurisprudencia sobre regularización íntegra ha establecido que la devolución debe entenderse en el mismo procedimiento de regularización en que se liquida por indebida deducción del IVA soportado.

Ello es así porque el ingreso indebido del IVA repercutido se ha producido (por el otro sujeto) en la misma administración que está practicando la liquidación, puesto que toda la jurisprudencia sobre regularización íntegra se refiere a supuestos en que ambos sujetos intervinientes en la operación son competencia de una sola administración, por lo que basta que el llamamiento al otro sujeto se

realice a efectos informativos, al tener la propia administración la información acerca de si el ingreso se ha producido efectivamente, para poder regularizar ambas cuestiones en un solo procedimiento (el de comprobación) y asegurar la neutralidad del impuesto.

Este llamamiento informativo es notoriamente insuficiente en el supuesto en que las obligadas intervinientes en la operación son competencia de distintas administraciones, puesto que la sobreimposición solo se alcanzaría si ambas compartiesen el mismo criterio acerca de la regularización.

Este procedimiento de colaboración no se ha regulado hasta la Ley 10/2017, que ni tiene efectos retroactivos ni es aplicable a supuestos ajenos a la calificación y que, en todo caso y de resultar aplicable la doctrina de la Resolución 8/2012, no implicaría la obligación de alcanzar un acuerdo que, aparentemente, en el caso que nos ocupa, resulta de todo punto imposible.

Además, en estas actas, a diferencia de lo visto en la jurisprudencia sobre regularización íntegra, la contraparte de la operación regularizada a CCIP por descubrimiento de deuda (al ser neutral la AIB, se grava realmente la entrega de bienes posterior del concentrado base) son las BEGAs (a las que no consta que se les haya negado la deducibilidad del IVA soportado).

Finalmente, como luego se expondrá, el desacuerdo sustancial entre Administraciones relativo a la identidad del sujeto que realiza la AIB y posterior entrega interior del concentrado base, debe resolver a favor de la postura de la AEAT, por lo que el desacuerdo, que se ha manifestado por la DFB mediante la presentación de los conflictos correspondientes, debe en este aspecto resolverse a favor de la postura estatal.

En consecuencia, habiéndose articulado la actuación del Estado relativa a CCIP y al Grupo de IVA 0107/14 a través de actas únicas, que es un procedimiento de colaboración específicamente regulado por el Concierto Económico, que permite además que la otra Administración no deba aceptar pasivamente los criterios y resultados de la liquidación sino que pueda articular su discrepancia con los mismos dentro del procedimiento de intercambio de actas únicas acordado el 18 de mayo de 2006, puede considerarse conforme a derecho la actuación seguida, en lo que se refiere al aspecto estrictamente procedimental.

5.8.3.- Regularización de las adquisiciones de otros bienes y servicios

La AEAT ha incoado actas a las BEGAs eliminando la deducibilidad del IVA soportado por la adquisición de otros bienes y servicios en la medida que no se ha acreditado la prestación por parte de NBEGA, quien ha ingresado el IVA repercutido en la DFB. También se ha regularizado las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades por este mismo concepto.

En este caso, a pesar de no ser un acta única (que, como hemos dicho, es una fórmula de colaboración entre administraciones expresamente regulada en el Concierto Económico), podrían extenderse *mutatis mutandis* la mayoría de los argumentos señalados anteriormente para considerar que no existe una obligación legalmente regulada de colaboración en el procedimiento inspector.

Sin embargo, a pesar de la inexistencia de dicho procedimiento, el deber de colaboración tiene una incardinación precisa y directa con los supuestos analizados de regularización íntegra, en que se deniega la deducción del IVA soportado sin valorar la posible devolución del mismo.

También es cierto que nos encontramos ante la novedad de que las obligadas son competencia de distintas administraciones, por lo que un llamamiento

informativo al procedimiento para confirmar el ingreso efectivo del IVA repercutido no sería suficiente para evitar la sobreimposición si no hay un acuerdo interadministrativo sobre la tributación de las operaciones.

Por ello, parecería razonable acordar que las exigencias básicas del principio de la buena administración establecido en el art. 103 de la Constitución, a fin de lograr la neutralidad del Impuesto y reducir el riesgo de sobreimposición, con el correlativo enriquecimiento injusto del conjunto de las administraciones, hacen necesario que las administraciones realicen una colaboración del tipo previsto en la Resolución 8/2012, intercambiando información a fin de intentar, de buena fe, alcanzar un acuerdo que evite la sobreimposición.

Sin embargo, y aunque esa obligación de colaboración se habría incumplido por la AEAT, esta Junta Arbitral no puede declarar, como consecuencia de dicha falta de colaboración, la nulidad de pleno derecho de las actas incoadas, pues los supuestos de nulidad son tasados y no existe una norma procesal positiva que se haya incumplido frontalmente.

Por tanto, debe concluirse que es exigible realizar una colaboración del tipo descrito previamente a la notificación de la liquidación, similar a la concesión del trámite de alegaciones propio de las actas de disconformidad a modo de tercero interesado en el procedimiento.

5.8.4.- Sobre las actas incoadas a CCIP y al Grupo CCIP por operaciones vinculadas del Impuesto sobre Sociedades

La Resolución 15/2018 tiene como trasfondo un supuesto idéntico, que otorga relevancia al hecho de que se trate de un acta única, por lo que flexibiliza el método de colaboración, aunque confirma que, en todo caso, debería haberse

producido algún tipo de colaboración a fin de evitar la sobreimposición en el conjunto de entidades del perímetro de vinculación.

En este caso la colaboración podría perfectamente haber consistido en el intercambio del acta única a fin de que, en el plazo previsto en los Acuerdos del año 2006 se llegase a un entendimiento entre las administraciones, previo al planteamiento del conflicto ante la Junta Arbitral.

El planteamiento del conflicto a la vista de la discrepancia se ha producido antes de que la AEAT, de acuerdo a los criterios pactados en los Acuerdos del 2006, pudiera intercambiar las actas (requiere que se liquide y recaude previamente), lo cual no excluye que la Junta Arbitral pueda conocer la controversia.

En cualquier caso y a la vista de los argumentos de una y otra parte, es evidente la imposibilidad de acuerdo, por lo que la controversia ha acabado radicada en el órgano con competencia para resolverla.

5.8.5.- Actas de IRNR

En materia de IRNR no hay doctrina ni jurisprudencia aplicable por lo que, debiendo calificarse las actas incoadas por la AEAT como actas únicas (en la medida que debe reconocerse a DFB proporción de tributación a la CCIP), que son susceptibles de conocimiento por la Junta Arbitral, se entiende que no ha habido vulneración de ninguna regla procedimental que articulara el principio de colaboración.

6.- Posturas de las partes acerca de la persona que se considera adquirente intracomunitaria del concentrado base

6.1.- Postura de la DFB

La DFB entiende que la reestructuración empresarial, delegando en NBEGA la compra del concentrado base y restantes materias primas y servicios, es jurídicamente inatacable en la medida que tiene una justificación económica válida, al resultar mucho más racional introducir las mercancías en barco por Bilbao, donde a escasos 20 km pueden quedar almacenadas, que llevarlas desde Irlanda a Holanda para desde allí introducir las por carretera con destino a cada BEGA.

Este cambio en la operativa no puede desvirtuarse por el hecho de que se produzca, por la aplicación estricta de los puntos de conexión, un cambio relevante en la recaudación efectiva que percibe cada Administración con competencia de exacción; máxime cuando el propio Concierto Económico recoge un mecanismo, el ajuste a consumo de IVA, para conseguir que la financiación del País Vasco sea la que le correspondería en función de su peso en el conjunto del Estado.

La DFB entiende que las adquisiciones intracomunitarias del concentrado base las realiza NBEGA en nombre y por cuenta propia en base a las siguientes circunstancias:

- a) La matriz CCIP, en el ámbito de sus facultades, ha distribuido las actividades en el grupo, asignándole a NBEGA la labor de compra, almacenaje y posterior entrega a las BEGAs del concentrado base.

Esta distribución se ha protocolizado a través de la autorización a la delegación otorgada por TCCC.

- b) NBEGA tiene una estructura de medios materiales y humanos suficiente y adecuada para dicha actividad, de los que por su parte carece CCIP.

c) De acuerdo a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE de 15 de mayo de 2019 (Asunto C-235/18), es NBEGA quien realiza la adquisición del concentrado.

La Sentencia señala que la entrega del bien es un concepto comunitario, que según la Directiva 2006/112 consiste en la transmisión del poder de disposición con las facultades atribuidas a su propietario.

En el caso de autos, VEGAINT llevaba a cabo la actividad de transportista de vehículos comerciales de diversos fabricantes, a través de diversas filiales, una de las cuales es VEGAPOL, con domicilio fiscal en Polonia. VEGAINT facilita a todas las filiales tarjetas de carburante para los transportes. Se trata de saber si la entrega de carburante por las estaciones de servicio se realiza a la matriz o a las filiales.

El Tribunal de Justicia de la UE entendió que VEGAPOL es quien realiza la adquisición del carburante, al decidir la compra (la estación de servicio, el momento de la compra, el tipo de carburante, etc) y la forma de usarlo.

d) NBEGA es quien adquiere en nombre y por cuenta propia el poder de disposición del concentrado

Así, NBEGA modifica los bultos que le llegan abriendo los contenedores y modificando los pallets ya que al tener un stock de seguridad y un sistema FIFO de gestión de almacén, lo que suministra a cada BEGA no coincide con el envío que recibe del proveedor autorizado.

Como se ha dicho, NBEGA tiene unos stocks mínimos de seguridad porque asume rupturas de stocks.

NBEGA determina los plazos y formas de entrega a las BEGAs.

Todos estos aspectos lo diferencian de un mero operador logístico. Que el precio sea el único aspecto sobre el que no puede negociar, no le quita la calificación de central de compras y adquirente en nombre propio.

Esta idea se vio reforzada según la DFB a raíz del Informe de Inspección de 10/10/2016, del que se derivan las siguientes circunstancias:

a) Hay dos empleados en NBEGA que declaran que son los responsables de aprovisionamientos y de la comercialización del concentrado a las BEGAs.

Entre sus funciones está la de determinar las necesidades de concentrado a suministrar a las embotelladoras y la de realizar los pedidos al proveedor. También diseñan los envíos a las BEGAs y solventan las incidencias que pudieran producirse en el abastecimiento o en el suministro.

b) Al hacer el pedido al proveedor no solo se tienen en cuenta las necesidades de cada embotellador, sino también la necesidad de disponer de un stock mínimo de seguridad por posibles rupturas de almacenes y para poder atender una necesidad extraordinaria de los embotelladores.

c) Normalmente el pedido al proveedor lo calcula NBEGA considerando las necesidades de producción de cada embotellador, su stock y las necesidades de stock mínimo, sin necesidad de una petición expresa del embotellador.

Sin perjuicio de ello, sí pueden las embotelladoras hacer un pedido específico por cambios en la producción; aunque NBEGA lo puede rechazar si lo considera excesivo.

d) Una vez decidida la cantidad, se cursa la petición al proveedor irlandés vía EDI.

e) Los productos llegan en 11 días y se suministran en 48 horas a las embotelladoras.

f) El stock de seguridad es de 17 días entre plantas y almacén y de otros 5 días de stock en tránsito.

g) En todo este proceso no interviene CCIP ni se requiere de su autorización.

h) Desde NBEGA se gestionan las incidencias que tengan su causa en la carga en origen.

i) Si hay una incidencia, esta es imputable al almacén central de concentrado en Bizkaia, es NBEGA quien asume el riesgo y contabiliza la pérdida.

j) Diseño de los envíos a los embotelladores. El almacén sigue criterio FIFO, de tal manera que lo que se envía al embotellador suele ser parte de distintas expediciones para evitar la caducidad del stock mínimo de seguridad.

Así, cuando se recibe el concentrado, no se sabe aún a qué embotelladora va a ir.

Por ello se abren los contenedores y se modifican los paquetes.

k) Todo esto ha implicado que entre 2013 y 2016 el departamento se haya incrementado en 5 personas, una de las cuales (LMRG) ha sido trasladado desde la BEGA de Fuenlabrada.

l) NBEGA ha invertido aproximadamente 2.500.000 euros en el centro logístico de Galdakao (Bizkaia).

ll) Las embotelladoras han reducido, aunque de manera inferior a la prevista, sus costes de personal, stock, instalaciones.

m) Las facturas del proveedor irlandés van a NBEGA y los CMR a las instalaciones de Bizkaia.

n) Una parte del concentrado se embotella en NBEGA.

ñ) En Bizkaia hay un almacén exclusivo y separado de los demás para el concentrado base, que tiene sus instalaciones para el refrigerado y congelado, así como sus propios puertos de carga y descarga.

De acuerdo a todas las circunstancias anteriores, la DFB señala que NBEGA sería la adquirente intracomunitaria de acuerdo a la doctrina de la DGT (CV2730-07, CV2079-13, CV3165-13, CV1994-13, CV2324-12, CV0338-15), vinculante para la AEAT, según la cual, para determinar que estamos ante una adquisición intracomunitaria se necesita la adquisición de la posesión sobre las mercancías, asumiendo los riesgos de las mismas, y que vengan referenciadas y codificadas de tal manera que solo puedan ser suministradas a dicho cliente.

En este mismo orden de cosas, la DFB señala que otro elemento que permite identificar a NBEGA como la adquirente intracomunitaria es la fractura del transporte que se produce en sus instalaciones, que permite identificar claramente un transporte intracomunitario hasta su almacén central de concentrado base y un transporte interior desde el mismo hasta las instalaciones de cada BEGA. En este sentido, la DFB entiende que se produce una fractura del transporte de acuerdo a los criterios señalados por la DGT (Consultas Vinculantes 2442-05; 0068-07; 0552-10; 0013-97; 0961-06), que son los siguientes:

- No se considera transporte relacionado directamente con un transporte intracomunitario de bienes al transporte efectuado por una empresa que, transcurriendo dentro del Territorio de Aplicación del Impuesto, tiene por objeto transportar los productos desde su almacén hasta el establecimiento de la empresa española que los adquiere, habiendo sido previamente descargados y almacenados para su paulatino envío al cliente de la empresa comunitaria en función de las necesidades de éste.

- Existe una fractura en el transporte, cuando la entidad almacena las mercancías hasta que el destinatario de las mismas las demande y necesite y el almacenamiento no obedece a razones técnicas de organización del transporte, sino a razones logísticas de venta de las mercancías que requieren un acercamiento de las mismas para servir más eficientemente los intereses de los destinatarios de la entrega.

Se entiende que una parada (con el consiguiente almacenamiento) responde a razones logísticas de venta y no a las necesidades del transporte:

1º.- Cuando las mercancías se almacenan para ser enviadas a los compradores en función de las necesidades de éstos.

2º.- Cuando las mercancías se almacenan mientras la empresa localiza, negocia y contrata con los compradores a los que se enviarán definitivamente.

3º.- Cuando las mercancías se almacenan en tanto su propietario decide sobre el destino final que quiere darles.

- Que el destinatario final de las mercancías no venga determinado desde el momento en que éstas son remitidas desde el Estado Miembro de origen.

Señala la DFB que las decisiones sean tomadas en el seno de un grupo no significa que abarque todas las decisiones que permita cambiar la calificación del hecho imponible. Así pues, el grupo o la matriz marcan unas directrices y luego, dentro de ese marco, pero con la autonomía derivada de tener personalidad jurídica propia, cada filial dirige sus actividades con arreglo a sus propios criterios. En este caso, CCIP ha distribuido las actividades del grupo y ha asignado a NBEGA la centralización de las compras, para lo cual tiene una estructura de medios humanos y materiales adecuada, de la que carece la matriz.

Por su parte, la imposibilidad de que exista un grupo fiscal de IVA o Impuesto sobre Sociedades mixto (con empresas de competencia foral y estatal) dentro de un mismo grupo mercantil, y la consecuente imposibilidad de compensar en su seno las operaciones interiores, no es criterio para forzar los puntos de conexión.

En todo caso, señala la DFB que CCIP no podría realizar las AIB porque no tiene estructura operativa propia, pues está toda ella integrada en las BEGAs. La DFB alega la Sentencia del Tribunal Supremo 7710/2010 de 15 de diciembre de 2010, que dice que si una empresa (en este caso CCIP) no tiene medios materiales y humanos no hace entrega de bienes sino prestación de servicios.

A resultas de que CCIP no tiene medios materiales y humanos también se deriva que es imposible que localice sus operaciones en Madrid, de acuerdo a la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de abril de 2011, porque no tiene allí ni en ningún otro sitio los medios materiales y humanos para realizar la actividad de comercialización.

Respecto de la supuesta responsabilidad que mantiene CCIP, la DFB sostiene que no es relevante porque se produce en todos los supuestos de subcontratación o delegación.

Igualmente, entiende que la exclusividad del uso de la marca CC no tiene relevancia en la calificación o localización de las operaciones.

La DFB sostiene que la AEAT acepta que NBEGA es central de compras para el resto de materias primas y servicios exteriores en 2013 (aunque no en 2014), porque en el acta de 2013 de CCIP solo se ha regularizado el concentrado base.

Según la DFB, en caso de no entenderse que NBEGA es adquirente en nombre y por cuenta propia, podría ser considerado comisionista en nombre propio, realizando entregas de bienes a efectos del IVA.

La Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa (por tanto, con el acuerdo del Estado) contestó la consulta de AG en el sentido de que a efectos del Concierto Económico el comisionista en nombre propio y

por cuenta ajena realiza una entrega de bien, exactamente igual que a efectos del IVA.

Respecto de la adquisición del concentrado base, la DFB entiende que de acuerdo a las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia se puede entender que el margen del 3% que cobra NBEGA es un precio de mercado para la actividad de compraventa.

Así, la DFB incluye el siguiente ejemplo:

Supongamos que se asigna a la Sociedad A el papel de gestión centralizada de compras para el conjunto del grupo. La Sociedad A compra a proveedores independientes y revende a empresas asociadas. Únicamente gracias al poder de negociación que le confiere la capacidad de adquisición del conjunto del grupo, la Sociedad A puede negociar con un proveedor la reducción del precio de unos dispositivos de 200 a 110 dólares. En estas circunstancias, el precio de plena competencia para la reventa de los dispositivos por la Sociedad A a otros miembros del grupo no sería de 200 dólares, ni un importe aproximado. El precio de plena competencia sería un importe que permitiera remunerar a la Sociedad A por sus servicios de coordinación de la actividad de compras. Si los análisis de comparabilidad y funcional indican en este caso que, en operaciones no vinculadas comparables con un volumen de compras comparable, los servicios de coordinación comparables han generado un cargo por el servicio prestado correspondiente a los costes incurridos por la Sociedad A, incrementados en un margen, que asciende en total a 6 dólares por dispositivo, el precio de reventa de estos dispositivos por la Sociedad A a otras sociedades del grupo sería aproximadamente de 116 dólares. En estas circunstancias, cada miembro del grupo obtendrá un beneficio atribuible al poder adquisitivo del grupo de unos 84 dólares por

dispositivo. Además, la Sociedad A ganaría 6 dólares por cada dispositivo adquirido por los miembros del grupo por su prestación de servicios.

En el ejemplo en cuestión, parece claro que la Sociedad A, como central de compras, adquiere los bienes a los proveedores independientes y los revende a empresas asociadas. Y ello a pesar de que la OCDE dice expresamente que la remuneración de plena competencia que debe recibir esa sociedad A es la correspondiente a sus servicios de coordinación de la actividad de compras, y añade que esa remuneración estará constituida por los *costes incurridos por la Sociedad A, incrementados en un margen.*

Respecto al papel de NBEGA como central de compras para el resto de materias primas y servicios exteriores, la DFB entiende que, resulta inatacable de acuerdo a las conclusiones que se derivan del Informe de Inspección de 8 de julio de 2019. En particular, considera relevante:

- Que se subcontrató a las BEGAs los servicios prestados por su personal encargado de las compras, que fueron a su vez especializados por categorías de bienes y servicios; ocupándose NBEGA de la dirección, control y consecución de los objetivos, asumiendo también el riesgo empresarial.
- Respecto de la falta de acreditación del coste asumido por NBEGA, de la ventaja o ahorro generado a las BEGAs, el 5 de julio de 2019 se aportó a la DFB un documento denominado NDepartamento de compras 2014-2016, que incluye los costes asumidos por NBEGA como consecuencia de la constitución de la central de compras, que ascienden a 2.138.473,85 euros en el ejercicio 2014, 2.200.784,15 euros en el ejercicio 2015 y 2.682.440,20 euros en el ejercicio 2016.

Los costes ahorrados a las BEGAs son: los de la antigua central de compras ESL, los de los departamentos de compras (que ahora son facturados a la central de compras), otros costes en departamentos relacionados con la central de compras.

- Sobre la ventaja obtenida por las BEGAs por la centralización de otros productos que no gestionaba ESL, se aportan datos por ejemplo del azúcar.

La centralización de la actividad se realizó de forma progresiva y de acuerdo a la consulta realizada por el grupo a la DGT, resuelta como V0523-14.

En esta consulta, aunque no se planteaba ninguna cuestión concreta acerca de las funciones de intermediación en la adquisición de servicios y de otras materias primas distintas del concentrado, se cuestionaba sobre la aplicación del régimen fiscal especial de escisiones considerando que se iría anticipando la ejecución paulatina de la actividad de centralización de compras, que la DGT consideró razonable, aceptando la repercusión de los costes inicial del personal de las BEGAs.

En todo caso, resulta paradójico negar esta actividad a NBEGA por carecer de los medios necesarios para ello, mientras se admite que CCIP también carece de los mismos.

Desde la entrada en vigor de la Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del impuesto sobre el valor añadido en la imposición de los intercambios entre los Estados Miembros, la inclusión del número de identificación a efectos del IVA

del adquirente en el Sistema de intercambio de información sobre el IVA (VIES), asignado por un Estado Miembro distinto de aquel en el que se inicia el transporte de los bienes, se convirtió, junto con la condición de que los bienes se transporten fuera del Estado miembro de entrega, en un requisito material y no formal, para la aplicación de la exención correspondiente a las entregas intracomunitarias de bienes, siendo así que, en el caso que nos ocupa, el proveedor irlandés de las mercancías admite pacíficamente que las adquisiciones intracomunitarias de bienes las realiza NBEGA, que es quien actúa en nombre propio frente a él, y quien le comunica su NIFIVA.

6.2.- Postura del grupo mercantil CC

La decisión de integrar las compras, almacenamiento y distribución del concentrado en NBEGA tiene una justificación económica válida, que viene dada por los siguientes motivos:

- Con la reestructuración todas las plantas verían incrementada su área de fabricación y consecuentemente reducida su área de almacenamiento, por lo que se analizó la conveniencia de contar con un centro de almacenamiento único.
- La integración también pretende aprovechar sinergias, economías de escala, etc. que justifican la centralización de las compras.
- La centralización de compras en NBEGA permite simplificar la cadena de suministro anterior, que pasaba por un transporte marítimo hasta Francia y posteriormente por carretera hasta cada embotellador.

Por ello, NBEGA realizó una inversión importante a fin de dotarse de los medios humanos y materiales necesarios para operar como central de compras.

Respecto del aspecto financiero, CCIP afirma que NBEGA realiza el pago total del concentrado que adquiere de Irlanda, CCIP realiza el pago total por las bebidas terminadas que adquiere de las BEGAs, y éstas el pago a NBEGA por el concentrado que necesitan para su producción.

CCIP entiende que la AEAT ha realizado un examen incorrecto de los contratos suscritos por NBEGA con las BEGAs, y destaca los siguientes aspectos:

- El riesgo de que el concentrado sea defectuoso corre a cargo de NBEGA, a quien se devolverán, a porte debido, las unidades disconformes.
- NBEGA asume los gastos que comportan el suministro del concentrado a las BEGAs en las condiciones pactadas.
- NBEGA tiene una póliza de responsabilidad civil que cubre sus responsabilidades.
- Al precio de cada kit de concentrado se añadirán los costes del transporte, seguros, personal, tasas portuarias e impuestos, plataforma logística y cualquier otro gasto en que incurra NBEGA, y se le aplicará un margen de beneficio del 3%, que se considera de plena competencia de acuerdo a la normativa sobre precios de transferencia.

Sobre la operativa y funciones de NBEGA, señala que se encarga del aprovisionamiento de todo el grupo, incluyendo la gestión de pedidos de clientes y proveedores, la recepción, almacenamiento y gestión del stock, así como de las funciones asociadas a la logística y transporte.

Para acreditar este extremo, CCIP aporta con el escrito de alegaciones finales un *documento interno* de NBEGA titulado *Descripción de la actividad de comercialización de concentrado*, que es un informe interno que realiza una descripción operativa, funcional y de riesgos, apoyada en documentos que prueban los procesos, sistemas y medios humanos empleados en dicha actividad y que demuestran, según la obligada, que NBEGA realiza la comercialización en nombre propio del concentrado.

De dicho informe se pueden destacar, respecto a la recepción de pedidos de venta y emisión de pedidos de compra, que los clientes remiten semanalmente un fichero excel con sus necesidades que, una vez negociado con el personal comercial, se graba como pedido de ventas a clientes. El pedido de compra se tramita previo análisis con una herramienta informática de aspectos como stock inicial, stock de seguridad, etc., y es gestionado por el personal comercial de NBEGA.

CCIP se adhiere a las conclusiones del Informe emitido por la DFB en 2016 después de realizar la visita *in situ* a las instalaciones de NBEGA.

También considera CCIP que se produce en Bizkaia una fractura del transporte intracomunitario con motivo de la recepción del concentrado base en las instalaciones de NBEGA, ya que se desembala el producto, se reempaqueta y reetiqueta, de tal manera que el producto destinado a cada BEGA no coincide con el producto que tiene entrada en las instalaciones de NBEGA, ya que la gestión del almacén por el sistema FIFO determina la necesidad de dar salida al producto almacenado como stock de seguridad, modificando los paquetes.

Respecto a la alegación de la AEAT de que hay transportes que no pasan por el almacén de NBEGA, señala CCIP que eso se produce de manera absolutamente

residual, por circunstancias puntuales de necesidad de producción, y oscilan entre el 2,95% y el 6,85% de las compras totales.

La centralización de las compras en NBEGA, a pesar de que no pueda negociar el precio de adquisición del concentrado, produce beneficios en el grupo por las economías de escala, especialmente en el aspecto de tener un stock de seguridad centralizado.

CCIP también se adhiere a las conclusiones derivadas de la visita del notario D. EGCR el 10 de febrero de 2015 a las instalaciones de NBEGA.

NBEGA entiende que en la operativa comercial hay varias operaciones en cadena en el sentido señalado por el Tribunal de Justicia de la UE en las Sentencias de 16 de diciembre de 2010 (asunto C-430/09, Euro Tyre Holding BV) y de 6 de abril de 2006 (asunto C-245/04, EMAG ilandel Eder OHG).

En las ventas en cadena de bienes enviados o transportados con destino a otro Estado Miembro directamente desde el primer proveedor al adquirente final de la cadena, la expedición o transporte se entiende vinculada únicamente a la entrega de bienes efectuada a favor del intermediario.

Además, NBEGA entiende que las entregas de bienes de CCIP con destino a sus clientes se localizan en las instalaciones de cada BEGA por ser el lugar de inicio del transporte para la puesta a disposición de los clientes, y no Madrid (que es donde CCIP tiene los medios humanos para realizar la comercialización de las bebidas).

6.3.- Postura de la AEAT

La AEAT realiza un análisis de los contratos (suscritos entre CCIP y TCCC, entre CCIP y las BEGAs, entre CCIP y NBEGA, y entre NBEGA y las BEGAs), de las declaraciones formuladas por representantes de CCIP y las BEGAs, del APA suscrito entre NBEGA y la DFB, y del contenido económico del precio que cobra por su labor de intermediación de compra.

Del análisis contractual que realiza la AEAT se pueden extraer las siguientes circunstancias con relevancia para el caso:

a) Del contrato de embotellador único suscrito el 22 de febrero de 2013 entre TCCC, TCCEC y CCIP se destaca:

Es un contrato *intuitu personae* en la medida que para TCCC, que es la propietaria de la marca y de la fórmula (que constituye un secreto industrial) necesaria para la fabricación de las bebidas, es esencial la identidad del embotellador único. Por ello, TCCC se reserva el derecho a rescindir el contrato en caso de que un tercero adquiriera el control o influencia directa o indirecta en la dirección del embotellador (cláusula 16).

Se autoriza a CCIP a preparar y envasar (en los envases autorizados) la bebida, y a distribuirla y venderla (a mayoristas y minoristas) con la marca CC en el reino de España y Andorra.

CCIP solo puede comprar el concentrado para fabricar la bebida a los proveedores autorizados. En consecuencia, se le autoriza también a comprar el concentrado.

El concentrado solo se puede utilizar para preparar el jarabe o sirope para fabricar la bebida conforme a las instrucciones de TCCC, y no se puede vender o revender, ni debe caer en manos de terceros.

TCCC tiene el derecho exclusivo de determinar la fórmula, composición e ingredientes del concentrado y de la bebida.

CCIP asume la obligación de tener un equipo de dirección preparado, así como de formar, mantener y dar las instrucciones a una plantilla suficiente para cumplir las obligaciones asumidas en virtud del contrato de embotellador.

CCIP asume la obligación de tener todos los medios necesarios para promover, explotar y desarrollar al máximo la preparación, envasado, distribución y venta de la bebida; haciendo las inversiones necesarias cuando sea necesario modificar o añadir equipo nuevo en función de la demanda o de las características de los envases nuevos.

CCIP asume obligaciones en materia de marketing y publicidad para generar, estimular y mantener la demanda de bebida.

CCIP debe reportar a TCCC, que tiene ciertas prerrogativas de control, acerca del cumplimiento de las obligaciones derivadas del contrato, así como de la evolución de la producción, distribución y ventas, y diversos aspectos relativos a su contabilidad y finanzas. También puede TCCC inspeccionar las instalaciones del embotellador a fin de comprobar la maquinaria, métodos y stocks, y éste le debe remitir periódicamente muestras de los distintos productos fabricados.

CCIP reconoce la validez de la titularidad de la marca por TCCC, sin que nada en el contrato suponga la adquisición por aquélla de ningún interés (derecho) en la misma.

CCIP no puede adoptar nombre social o comercial que incluya las palabras CC sin el consentimiento previo de TCCC.

CCIP puede utilizar gratuitamente la marca comercial CC en las bebidas, aunque no tiene ningún derecho sobre las marcas.

CCIP tiene que utilizar un sistema de etiquetado que permita identificar la fuente de elaboración de la bebida.

CCIP es la única responsable (*solely responsible*) del cumplimiento de las obligaciones establecidas en el contrato.

TCCC se reserva el derecho a fijar el precio del concentrado, los proveedores autorizados, los puntos de suministro, las condiciones de embarque y pago, así como el precio máximo de venta de la bebida envasada a mayoristas y minoristas, así como el precio máximo de reventa a minoristas.

b) De la autorización de TCCC a CCIP para delegar la compra del concentrado a NBEGA y usarla (para su propio embotellamiento) y venderla al resto de las BEGAs, se destaca:

Que nada en la autorización supone la eliminación, alteración o limitación de las responsabilidades del embotellador derivadas del contrato de embotellador único.

c) Del contrato de delegación de compra suscrito entre CCIP y NBEGA y de la autorización otorgada por TCCC, se destaca:

Que TCCC autoriza a NBEGA a comprar a los proveedores autorizados los concentrados y las bases de las bebidas para su propio uso y para revender *lo mismo* a las demás delegadas.

Así, NBEGA no realiza ninguna transformación sustancial, puesto que la jurisprudencia ha señalado que la realización de labores de empaquetado y modificación de envases y embalajes no tiene tal consideración.

Nada en la autorización supone eliminación, limitación o modificación de la responsabilidad asumida por CCIP frente a TCCC en virtud del contrato de embotellador.

c) Del contrato de delegación de las obligaciones del contrato de embotellador suscrito el 20 de marzo de 2013 entre CCIP y las BEGAs, se destaca:

La delegación trae causa de que, transitoriamente, CCIP no cuenta con los medios necesarios para cumplir las obligaciones derivadas del contrato de embotellador suscrito con TCCC.

La delegación incluye todas las obligaciones derivadas del contrato de embotellador, en especial también la de compra y pago del concentrado (cláusula primera párrafo primero).

Los delegados responden frente a CCIP del correcto cumplimiento de las obligaciones que son objeto de delegación.

d) De los contratos de suministro de concentrado (todos ellos idénticos) suscritos el 3 de junio de 2013 entre NBEGA y las BEGAs, se destaca:

Que no se firma por el representante de CCIP.

Que CCIP ha delegado en las BEGAs la preparación y envasado de la bebida, para lo que necesitan el concentrado; y puesto que NBEGA ha sido delegada para gestionar y contratar las necesidades de productos que las BEGAs puedan necesitar para el desarrollo de las actividades que les son propias, acuerdan que aquélla les suministrará el concentrado en las siguientes condiciones:

- NBEGA suministrará los distintos tipos de concentrado en la cuantía y en el plazo que las BEGAs señalen.
- Se señala que no existe vínculo laboral alguno entre NBEGA y el personal de las BEGAs.

Los trabajadores de las partes del presente contrato estarán dentro del ámbito organizativo y de dirección de su propia compañía, siendo cada empresa responsable de la dirección, control y organización de su personal involucrado en el suministro derivado del contrato.

- NBEGA suministrará el producto en las mismas condiciones que lo haya recibido del proveedor autorizado.
- NBEGA suministra el producto por el mismo precio que le costó adquirirlo del proveedor autorizado, más los gastos del transporte y seguro, y un margen del 3% del coste de ambos (Anexo I).
- El precio se pagará por las BEGAs en el plazo máximo de 30 días desde la recepción del concentrado.

e) Del contrato marco de prestación de servicios suscrito entre CCIP y las BEGAs de 1 de junio de 2013, se destaca:

El contrato tiene por objeto:

- La prestación de los servicios de reparto de bebidas, equipos de frío y material de marketing a los clientes de CCIP y, en su caso, gestión de cobro a los mismos.

En estos servicios no cobrarán ningún margen comercial a CCIP.

- Puesta de sus servicios de frío (neveras, etc) a disposición de CCIP para que los explote entre sus clientes.

- Servicios de toma de pedidos, preventa y gestión de venta, servicios de marketing y merchandising, y atención al cliente (incluyendo emisión de facturas, albaranes, etc).

Estos servicios se prestan en nombre y por cuenta de CCIP.

Del análisis del APA suscrito entre NBEGA y la DFB se pueden extraer las siguientes circunstancias con relevancia para el caso:

- a) Para el análisis de comparabilidad de la actividad de central de compras relativo al concentrado se aportaron comparables que se refieren a empresas que realizan actividades de depósito, almacenamiento, transporte, servicios auxiliares del transporte, servicios logísticos, transitarios, etc. que son propios de quien hace una prestación de servicios y no la comercialización en nombre y por cuenta propia del concentrado.

Tampoco son comparables de quien realiza una labor de comisionista en nombre propio.

b) En el Master File 2014 aportado por la empresa, en el que se refleja la metodología de precios de transferencia, en el punto 7.1.6.1. se dice:

En este sentido, NBEGA con fecha 16 de julio de 2014 ha obtenido una resolución por parte de la DFB en relación con una propuesta de solicitud de valoración previa de operaciones vinculadas (APA).

Así, a la vista del análisis funcional en el seno del APA se ha considerado adecuado que la remuneración a percibir por esta actividad debe ser equivalente a la de un prestador de servicios logísticos.

La política de precios de transferencia acordada por el Grupo IP para remunerar las funciones de la Central de Compras en relación con la actividad de centralización y gestión de las compras del concentrado, consiste en refacturar el concentrado al precio de adquisición y añadir un 3% de margen sobre los costes (directos e indirectos) incurridos en la prestación de los servicios logísticos asociados.

c) En el punto 7.1.6.2. se dice:

Según las Directrices, el método del Precio de Reventa es probablemente más útil cuando se aplica a operaciones de comercialización y por lo tanto no sería aplicable a este caso.

d) La propia DFB ha manifestado que, *a la vista del análisis funcional, en el seno del APA se ha considerado apropiado que la remuneración a percibir*

por esta actividad deba ser la equivalente a la de un prestador de servicios logísticos.

d) En el informe de 14 de julio de 2014 emitido por NBEGA para la firma del APA señala respecto al concentrado base *la falta de intervención de NBEGA en la negociación del precio y las cantidades a adquirir, y sigue por esta razón se concluye que las funciones de NBEGA se refieren básicamente a la prestación del servicio logístico de suministro de concentrado a los antiguos embotelladores.*

En el Anexo I al mismo, a pie de página se indica que *el precio de cada kit de concentrado estipulado en la tabla que figura en el presente anexo se corresponde con el precio que TCC a través de AI, CCM, ER, BPW cobra a NBEGA por el suministro del mismo.* Así pues, NBEGA factura los kits de concentrado a las BEGAs al mismo precio que los recibe de los proveedores autorizados.

e) Respecto del aprovisionamiento del resto de materias primas y servicios exteriores, se acuerda remunerar la actividad de negociación y centralización de compras del resto de materias primas, con la obtención de una comisión del 6% sobre el volumen de compras intermediadas, incluyendo ciertos tramos que están basados en el precio previo a la centralización que se denomina *Baseline*.

Para ello se siguió el método del precio libre comparable, articulado sobre diversos comparables considerando los niveles de riesgo, funciones y activos empleados.

Del análisis relativo a las declaraciones realizadas por los representantes de CCIP y las BEGAs resultan las siguientes circunstancias con relevancia para el caso:

a) El representante de CSBG manifestó que *La centralización de compras en NBEGA para las empresas del grupo de CCIP es un proyecto que se está implementando por fases, dadas las complicaciones operativas y organizativas propias de un proceso de reestructuración recientemente iniciado de la envergadura del presente y las implicaciones laborales asociadas al mismo.*

En la primera fase iniciada en junio de 2013, y al no haberse podido realizar los cambios de personal necesarios por encontrarse en proceso la reestructuración laboral, NBEGA aún no contaba con todos los medios humanos necesarios para la prestación del servicio

Está previsto que antes de finalizar 2014 CSBG (al igual que el resto de embotelladoras) traspase a NBEGA todos los medios humanos y materiales que componen su departamento de compras (y que componen una unidad autónoma a efectos económicos) mediante operación societaria de aportación de rama de actividad.

b) Las embotelladoras conservan su personal destinado a compras, facturando su coste a NBEGA, la cual a su vez refactura nuevamente a las BEGAs.

Esta operativa no tiene lógica, pues si el personal de una empresa compra un producto que va destinado a la misma, no tiene sentido que se entienda que han operado para otra empresa que luego refactura su coste a la suya propia.

c) El representante de CBG manifestó que no cedió personal a NBEGA para la labor de compras hasta el 2015.

Del análisis económico del margen del 3% sobre el coste de los costes de logística (transporte y seguro) vinculados al concentrado base, la AEAT extrae la conclusión, de acuerdo al artículo 1.20 de las Directrices de la OCDE, que señala que en las relaciones comerciales entre dos empresas independientes la remuneración reflejará las funciones desempeñadas por cada empresa teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos, de que el valor añadido por NBEGA es el correspondiente a un prestador de servicios logísticos.

De todo ello la AEAT extrae **la conclusión** de que las adquisiciones intracomunitarias y la posterior entrega del concentrado base no las realiza realmente NBEGA sino CCIP en base a las siguientes consideraciones:

- a) NBEGA no negocia los precios de compra ni de venta.
- b) NBEGA no gana un margen comercial en la operativa con el concentrado base propio de una actividad de comercialización, pues vende a las BEGAs al mismo precio que lo compra a los proveedores autorizados.
- c) NBEGA no asume los riesgos de transporte y roturas, pues los costes de transporte y seguro los repercute a las BEGAs con una comisión del 3% del coste de ambos.
- d) NBEGA no paga con sus propios recursos las compras, puesto que hay un contrato de cash pooling (suscrito el 1 de junio de 2013 y anexo a las actas que originaron el conflicto 13/2019) por el cual son las BEGAs las que

ponen en común el dinero para los aprovisionamientos, que se paga desde una cuenta titularidad de CCIP.

e) NBEGA compra las cantidades previamente encargadas por las BEGAs.

f) NBEGA suministra a las BEGAs en el plazo que estas le fijan.

g) NBEGA no elige a los proveedores (dentro del escaso elenco de suministradores autorizados) ni a los clientes.

h) CCIP es la licenciataria única de las marcas comerciales propiedad de TCCC en España, esto es, la única que puede comercializar los productos con marca CC; en consecuencia, es también la única que puede comprar las materias que se utilizarán en la posterior comercialización de los productos con las marcas CC.

Como CCIP no tiene medios materiales ni humanos distintos de los necesarios para la dirección y gestión del grupo, subcontrata con su propia filial NBEGA la realización de la actividad de compra de concentrado, transporte hasta las BEGAs, etc., que realiza con sujeción a sus directrices y de acuerdo a los contratos suscritos entre ellas.

l) CCIP es la que vende a los clientes las bebidas, asumiendo de esta forma todos los riesgos asociados a la venta (riesgo de mercado, de crédito y de impago).

Para dichas ventas incurre en gastos de marketing que son los que permiten mantener e incrementar el valor de la marca CC.

j) La cesión del personal ha quedado acreditado a través de facturas que no ha supuesto, salvo excepción, el traspaso de personal de las BEGAs a NBEGA, sino que las gestiones de compra de cada BEGA las hacía su personal, repercutiéndose a NBEGA el coste de dicho personal, que a su vez era refacturado sin coste por ésta a cada BEGA.

Tampoco se ha acreditado una posterior reducción de los departamentos de compras de las BEGAs, en tanto que los contratos siguen en vigor.

7.- Valoración de la Junta Arbitral acerca del sujeto que realiza las AIB y posterior entrega del concentrado base

7.1.- Análisis de la adquisición del poder de disposición

a) Con carácter preliminar vamos a analizar qué es una entrega de bien

El concepto entrega de bienes ha sido desarrollado por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en diversas sentencias que arrancan del Asunto C-320/88, de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV.

En la citada Sentencia se establecía el alcance del artículo 5 de la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977, hoy derogada, que cabe hacerlo extensible al artículo 14 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativo al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, hoy vigente, que dispone:

1. Se entenderá por «entrega de bienes» la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

El Tribunal de Justicia, en el apartado 7 de la Sentencia, establecía:

Con arreglo a la redacción de esta disposición, el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho, como si ésta fuera la propietaria de dicho bien.

El apartado 9 de la misma Sentencia se refiere a la transmisión del poder de disposición sobre los bienes *con las facultades atribuidas a su propietario*. En opinión del Abogado General, esta expresión significa que la adquirente no tiene por qué ser el propietario desde el punto de vista civil, sino que basta con que adquiera el derecho a disponer del bien, situándose en una posición de facto análoga a la del propietario en lo que se refiere a dicha disposición.

Al analizar estos hechos, el Abogado General, que presentó sus conclusiones para este Asunto con fecha 9 de noviembre de 1989, señaló que, *en la delimitación del concepto comunitario de entrega, el legislador comunitario ha puesto el acento sobre un poder de disposición que es análogo al del propietario jurídico formal. Al igual que la Comisión, también considero que el Juez nacional, basándose en los hechos concretos, debe examinar caso por caso si el contratante adquiere el poder de disposición sobre el bien "con las facultades atribuidas a su propietario". En todo caso, me parece que así sucede cuando el derecho de propiedad que le queda al vendedor inicial ha sido vaciado de tal forma que se reduce a una mera posesión jurídica.*

Esta Sentencia ha sido el referente de otras- entre las que se puede citar: Sentencia de 4 de octubre de 2001, Stichting «Goed Wonen» y Staatssecretaris van Financiën; de 15 de diciembre de 2005, Centralan Property Ltd y Commissioners of Customs & Excise; de 29 de marzo de 2007 Aktiebolaget NN y Skatteverket. En todas ellas se parte de la idea de que la finalidad de la Sexta

Directiva (actualmente de la Directiva 2006/112/CE) podría verse comprometida si la existencia de una entrega de bienes, que es uno de los tres hechos imposables, estuviera sometida al cumplimiento de requisitos que varían en función del Derecho civil del Estado miembro de que se trate.

La citada doctrina del TJUE se recoge en la Consulta Vinculante nº 0984-06, de 25 de mayo de 2006, en la que se contestaba, en relación a un envío de mercancías, para un cliente concreto, desde el Reino Unido a los almacenes de la filial en España de la empresa británica remitente, que no sería de aplicación lo dispuesto en el artículo 16.2º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, (es decir, que no daría lugar a una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria de bienes), sino que la salida de los bienes del Reino Unido determinaría una entrega intracomunitaria en dicho Estado miembro y, correlativamente, en España, la entrada daría lugar a una adquisición intracomunitaria de bienes, definida en el artículo 13 de la Ley del Impuesto, de la que sería sujeto pasivo la empresa cliente a la que van, en definitiva, destinados los bienes.

Del contenido de la jurisprudencia consolidada del TJUE cabe extraer dos conclusiones:

En primer lugar, que el concepto de entrega de bienes a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido no es un concepto que admita su análisis únicamente desde el punto de vista del ordenamiento jurídico de los Estados Miembros, sino que se trata de un concepto de derecho comunitario que, por tanto, precisa de una interpretación también comunitaria.

En segundo lugar, en relación específicamente con el análisis relativo a la existencia de una entrega de bienes, lo relevante es el análisis de las facultades de disposición que se atribuyen al destinatario de una operación para

compararlas con las que se confieren al propietario de una cosa. Tal apreciación, y en lo que a la determinación del devengo se refiere, permite proceder al análisis del momento a partir del cual la pretendida adquirente es titular de dichas facultades.

A este respecto, la Junta Arbitral hace suya la postura de la DGT señalada en Consulta Vinculante C0968-12, en la que considera que la consultante (que es una proveedora de productos farmacéuticos cuyos clientes son farmacias, a los que simplemente presta servicios de logística de almacenamiento) es una simple prestadora de servicios, existiendo por tanto una sola EB de la proveedora a las farmacias.

b) Adquisición del poder de disposición por CCIP

De acuerdo con los antecedentes ya expuestos, existe un vínculo inmediato e indisoluble entre el concentrado base y la bebida final que viene determinado por la marca CC.

Así, el canon se genera por el uso de la marca CC en la venta de la bebida final (puesto que si se vendiese sin marca no se originarían los cánones), pero se paga por la compra del concentrado.

Es precisamente por este vínculo por el que el concentrado solo puede usarse en la fabricación de la bebida que se venderá con la marca.

Por tanto, puede afirmarse que el concentrado lleva inherente la marca CC, aunque no se venda como tal al consumidor.

Asimismo, puede concluirse la existencia de un vínculo directo e indisoluble entre el concentrado base y la bebida final, que viene determinado por la marca CC, implícita en el primero y explícita en la segunda.

A la luz de los antecedentes, solo CCIP tiene el poder de disposición de la bebida final.

Por lo expuesto, en la medida que el concentrado base incorpora la marca CC es razonable aceptar que solo CCIP tiene el poder de disposición sobre el mismo.

c) Por qué no son las BEGAs quienes adquieren el poder de disposición

A priori la respuesta a la pregunta es sencilla: las BEGAs están autorizadas por delegación para realizar el embotellado, no para la compra de los concentrados, por lo que no pueden ser adquirentes intracomunitarias.

Pero es que, siguiendo el razonamiento anterior, no puede ser adquirente de un producto que incorporan unos cánones quien no está autorizado para comercializar productos con la marca que los originan.

Precisamente porque el único que tiene las facultades propias de un propietario, pudiendo vender el producto con la marca es CCIP, es por lo que tiene unas obligaciones de gasto en marketing y por lo que conserva sus responsabilidades intactas (a pesar de las delegaciones) frente a TCCC.

En este sentido, la Junta Arbitral asume el criterio manifestado por la DGT en su Resolución de 28 de abril de 1999, en que señala que una sociedad española que realiza trabajos de transformación de mercancías propiedad de una empresa francesa (que son introducidas en el TAI procedentes de otro EM para dichos

trabajos para posteriormente ser entregadas a clientes de la entidad francesa), no realiza una AIB porque no adquiere el poder de disposición sobre las mercancías.

7.2.- Análisis de las responsabilidades y riesgos asumidos

A la misma conclusión se llega desde el análisis de los riesgos y responsabilidades asumidos por CCIP.

En efecto, tal como se ha expuesto en los antecedentes de esta Resolución, frente a TCCC la *única* responsable del cumplimiento de todas las obligaciones vinculadas al contrato de embotellador, esto es, todas las que se refieren a la compra del concentrado, fabricación de la bebida, envasado, distribución y venta, es CCIP; y esta responsabilidad no decae ni en las funciones delegadas a sus filiales.

Así, CCIP es responsable del pago de las compras del concentrado, de su transporte, de su no pérdida a manos de terceros, de su exclusiva utilización en la fabricación de la bebida, etc.

El riesgo de impago de los clientes mayoristas y minoristas lo asume CCIP, pues en nadie se delega la venta de la bebida.

Respecto del resto de riesgos , en el contrato de embotellador suscrito entre CCIP y TCCC resulta que *La Embotelladora suscribirá y mantendrá una póliza de seguro que cubra todos los riesgos por los costes, gastos, daños y perjuicios, reclamaciones, obligaciones y responsabilidades de cualquier tipo que se deriven de hechos o circunstancias que no se puedan atribuir a la Empresa, incluidos (sin limitarse a ellos) los costes y gastos de cualquier litigio relacionados con la preparación, envasado, distribución, venta o promoción de la Bebida por*

parte de la Embotelladora, aún en el caso de que dichos costes se deriven de actos o incumplimientos, negligentes o no, por parte de la Embotelladora o sus distribuidores, proveedores y mayoristas.

NBEGA no asume realmente los riesgos de transporte, puesto que el coste del transporte y seguro se lo repercute por contrato a las BEGAs.

7.3.- Análisis de las funciones asumidas

Del mismo modo, el examen de las funciones asumidas en un caso y en otro confirman la misma conclusión.

NBEGA no negocia las cantidades, puesto que en los contratos de suministro suscrito con las BEGAs se refleja que éstas fijan las cantidades a comprar, mientras que el stock mínimo de seguridad viene fijado contractualmente.

Tampoco negocia el plazo en que suministra el concentrado a las BEGAs, pues contractualmente viene recogido que debe suministrarles en el plazo fijado por éstas.

NBEGA no negocia el precio al que compra el concentrado a los proveedores autorizados ni el precio al que suministra a las BEGAs, que es el mismo de compra.

NBEGA suministra exactamente el mismo producto que recibe, esto es, no le realiza ninguna transformación sustancial.

Sí queda acreditado que NBEGA realiza el transporte del concentrado base y el almacenamiento del stock mínimo.

A fin de evitar la caducidad del stock mínimo obligatorio de concentrado, NBEGA modifica los paquetes recibidos antes de su reenvío a las BEGAs, lo cual no obsta para que se expida lo mismo que se recibe, aunque no necesariamente las mismas unidades dado que el concentrado (dentro de cada tipo) es un bien fungible.

El hecho de que NBEGA tenga que mantener unos stocks mínimos de margen de seguridad es una mera continuación de una obligación impuesta por TCCC en el contrato de embotellador suscrito con CCIP, y que también era exigible con anterioridad a las BEGAs.

7.4.- Análisis de los aspectos financieros derivados de la compra y posterior venta

En contra de lo que afirma CCIP, de lo aportado por la AEAT se ha demostrado que NBEGA no paga las compras de concentrado con dinero propio, sino que se paga con dinero que ponen en común todas las BEGAs en una cuenta titularidad de CCIP.

En el contrato suscrito entre CCIP y las BEGAs delega en éstas la *compra y pago* del concentrado. Obviamente no se refiere al pago a NBEGA derivado de una hipotética venta interior a las BEGAs, puesto que este pago no necesitaría ninguna delegación de CCIP. Por tanto, el pago del concentrado no se realiza en ningún caso por NBEGA.

7.5.- Análisis del margen comercial obtenido por NBEGA por sus funciones

NBEGA no gana un margen propio de la actividad de comercialización, sino que cobra un 3% de lo que le cuesta su servicio (transporte y seguro), que es lo propio de una prestación de servicios de logística.

La identidad entre el margen que cobra NBEGA y la naturaleza de su actividad como prestación de servicios de logística también queda acreditada de la documentación analizada con motivo del APA suscrito entre NBEGA y la DFB.

Idéntica conclusión alcanzó la AEAT del análisis del art. 1.20 de las Directrices de la OCDE.

La DFB aportó en su escrito de alegaciones finales un ejemplo de las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia, que justificaba que el margen de mercado que cobraría la entidad que pasaba a operar como central de compras, consiguiendo una reducción del precio de 200 a 110 dólares, sería de aproximadamente 6 dólares. Obviamente este caso no es asimilable al nuestro por dos razones evidentes:

- Porque el margen cobrado por NBEGA es muy inferior al 5,45% del precio de compra de las mercancías, quedándose en el 3% del coste del transporte y seguro.
- Porque no se ha producido un ahorro de costes similar. Es impensable que TCCC planease la reestructuración para reducir su margen en casi un 100%.

7.6.- Análisis del personal destinado a las actividades de compra

Al margen de las manifestaciones del personal de NBEGA, no resulta acreditado que ésta haya incrementado de forma suficiente el personal dedicado a la actividad de comercialización en atención a la función supuestamente asumida de central de compras de las 7 embotelladoras antiguas.

Sí resulta acreditado que las BEGAs operaban con su personal de compras, facturando su coste a NBEGA, que posteriormente era refacturado a las propias BEGAs.

En los contratos suscritos entre las BEGAs y NBEGA se señala que los trabajadores de las partes del presente contrato estarán dentro del ámbito organizativo y de dirección de su propia compañía, siendo cada empresa responsable de la dirección, control y organización de su personal involucrado en el suministro derivado del contrato.

Tampoco se ha acreditado que las BEGAs hayan reducido sus departamentos de compras.

La visita del notario a las instalaciones de NBEGA no tiene gran relevancia porque el fedatario público da fe de las circunstancias que le manifiestan los empleados de la obligada y de las que puntualmente observa sin poder asegurar que tienen carácter estable y permanente.

Además, existen evidentes discrepancias sobre el personal que supuestamente trabaja en la central de compras de NBEGA a la vista de la visita del notario y del personal de inspección de la DFB en 2016.

7.7.- Análisis de los gastos de marketing

Del contrato de embotellador resulta acreditado que CCIP asume gastos de marketing que tienen por objeto mantener e incrementar el valor de la marca CC.

En la medida que el concentrado base también incorpora implícitamente la marca CC, si NBEGA lo vendiese en nombre y por cuenta propia, debería igualmente

asumir gastos de marketing. Sin embargo, del expediente se desprende lo contrario.

7.8.- Conclusión

De acuerdo con todo ello, resulta acreditado que NBEGA no actúa como un comprador en nombre y por cuenta propia del concentrado base, pues no adquiere el poder de disposición sobre el mismo.

Las manifestaciones que se derivan del documento interno aportado por CCIP en el escrito de conclusiones no desvirtúan los hechos que se derivan de los contratos.

7.9.- Motivo económico válido de la reestructuración

Respecto de la validez del motivo económico que justifica la reordenación empresarial introduciendo por Bilbao la mercancía y manteniendo un almacén único donde guardar el stock mínimo, solo se puede decir que ello no presupone en ninguna medida que NBEGA sea quien adquiera la mercancía y que no sea un mero operador logístico.

7.10.- El perjuicio recaudatorio que supone para la recaudación de la AEAT la reestructuración empresarial

Respecto de la improcedencia de la argumentación financiera relativa a la pérdida de recaudación que pueda implicar un proceso de reordenación empresarial, tiene toda la razón la DFB, como ya ha tenido ocasión de manifestar la Junta Arbitral en la Resolución 4/2018.

7.11.- La doctrina de la DGT sobre cuándo hay AIB y cuando operación asimilada a AIB

La DFB señala, en apoyo de su pretensión de considerar a NBEGA comprador del concentrado base, la doctrina de la DGT vertida en las consultas vinculantes CV2730-07, CV2079-13, CV3165-13, CV1994-13, CV2324-12, CV0338-15.

En estas consultas hay un no residente que remite mercancías al almacén de un cliente español en el TAI que, desde ese momento, asume el riesgo de las mercancías porque las puede incorporar inmediatamente a su uso comercial o industrial sin más limitación que comunicarlo al no residente, quien las factura cuando se utilizan. También concurre que las mercancías vienen codificadas y referenciadas para el cliente concreto, sin que su poder de disposición sobre las mercancías tenga limitación alguna, al menos esencial. El cliente es el único que tiene acceso al almacén, donde no se reciben mercancías para otros clientes. En todos estos casos se plantea si hay una operación asimilada a AIB realizada por el no residente y una posterior EB al cliente español, o por el contrario hay una AIB por el cliente español. La DGT considera que hay AIB por el cliente español porque hay adquisición del poder de disposición análoga al de un propietario a la vez que se vacía el derecho del no residente que queda en situación análoga al del simple poseedor de la mercancía

Sin embargo, como ha quedado acreditado, NBEGA no es un cliente que puede disponer libremente las mercancías nada más recibirlas sin limitación esencial alguna.

7.12.- Sobre la factura del transporte intracomunitario

La AEAT ha comprobado con algunas facturas que el concentrado base no se recibe en Bizkaia, sino que se envía directamente a territorio común al domicilio

de la embotelladora destinataria. Por ejemplo, factura de 16 unidades de concentrado transportado directamente a Barcelona por valor de 9.344 euros; factura de 36 unidades de concentrado transportado directamente a Sevilla por valor de 17.388 euros. En estos casos NBEGA factura igualmente su comisión del 3% del importe del coste del transporte y seguro.

CCIP ha reconocido que el transporte se realiza directamente a las BEGAs sin pasar por el almacén de NBEGA en un porcentaje de las ventas que oscila entre el 2,95% y el 6,85% de las compras totales.

Para los demás casos, en que el producto se recibe en Bizkaia, plantea la DFB la existencia de una fractura en el transporte del concentrado que determinaría la existencia de un transporte intracomunitario que terminaría en territorio foral, y que convertiría a NBEGA en adquirente intracomunitaria, y un posterior transporte interno vinculado a la entrega interior efectuada a favor de las BEGAs.

Para ello, cita nuevamente la doctrina de la DGT reflejada en las consultas vinculantes 2442-05; 0068-07; 0552-10; 0013-97; 0961-06.

En la consulta vinculante V 2442-05, el consultante es una empresa de logística con almacén en el TAI al que transporta desde otros EM mercancías de sus clientes extranjeros, que después son retiradas del almacén por sus clientes españoles.

En este caso se considera que, si se presta un servicio de almacenaje por tiempo muy corto para la verificación e inspección de la mercancía, no hay fractura del transporte intracomunitario (que termina en las instalaciones de la adquirente final), por lo que el consultante realiza una PS accesoria al transporte de mercancías. En cambio, la DGT considera que los servicios de almacenaje de mercancías prestados después de la terminación del transporte y al margen del

mismo para tener las mercancías dispuestas en un lugar determinado durante un tiempo más o menos largo, como ocurriría en el caso de que la mercancía no fuese liberada y estuviera en espera de sucesivos pedidos o bien retornara a su origen, no pueden tener la consideración de servicios accesorios al transporte; en cuyo caso cabría afirmar la existencia de dos operaciones diferentes: un transporte intracomunitario desde los respectivos países comunitarios hasta las instalaciones de prestador de servicios logísticos situado en el TAI y un transporte interior efectuado por la entidad consultante desde sus almacenes hasta las instalaciones de la empresa española destinataria final de la mercancía.

En la consulta vinculante V 0068-07 se plantea el mismo presupuesto que en el caso anterior. La DGT matiza que el servicio de almacenaje no se considera accesorio del transporte de las mercancías cuando dicho servicio de almacenaje tenga entidad por sí mismo, existiendo una clara fractura entre el transporte y el almacenaje de los productos. Así ocurrirá cuando las mercancías se envíen por la empresa comunitaria propietaria de las mismas a las instalaciones de la consultante para ser almacenadas en tanto se decide sobre el destino final de la mercancía o mientras dicha empresa comunitaria propietaria de las mercancías localiza y contrata con los clientes a los que la mercancía será enviada definitivamente.

Por el contrario, el servicio de almacenaje tiene un carácter accesorio respecto del transporte de las mercancías cuando el almacenaje suponga una simple parada temporal, por razones técnicas de organización del transporte, de unas mercancías cuyo destino final ya viene predeterminado e implica la continuación del transporte hasta las instalaciones de la adquirente de las mercancías.

En la consulta vinculante V 0552-10 se plantea el caso de una empresa española consultante que presta servicios logísticos a otra francesa que no incluyen el

transporte. En un almacén alquilado la consultante almacenará y manipulará mercancías compradas por su cliente francés en el territorio de aplicación del Impuesto y en Francia, hasta que éste decida su destino. Las salidas de las mercancías se realizarán con toda la documentación expedida por la empresa francesa. La consultante fabricará y montará una serie de componentes para los artículos de su cliente; también puede importar mercancías que luego facturará a la empresa francesa. En este caso se entiende que hay una AIB (si factura un tercero al francés) u operación asimilada a AIB si la factura la emite el propio francés. El español realizará una PS y/o en su caso una EB (dependiendo del valor de los materiales que aporte al producto almacenado) cuyo destinatario será el francés.

En la consulta vinculante V 0013-97, se plantea el caso de diversas empresas comunitarias no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto que remiten bienes a las instalaciones de la consultante, entidad establecida en dicho territorio. Esta presta servicios de almacenaje y "distribución" respecto de las mercancías citadas. En este caso se considera servicios accesorios al transporte intracomunitario los servicios prestados durante la realización del transporte intracomunitario de bienes y relativos a las propias mercancías objeto de transporte, incluyendo aquí, entre otros, los de carga y descarga, transbordo, almacenaje y servicios análogos. Sobre cuando un almacenaje es accesorio al transporte se reitera el criterio de la CV 0068-07.

En la consulta vinculante V 0961-06 se considera evidente la fractura del transporte y la individualización del servicio de depósito, porque la mercancía la tiene en depósito la consultante hasta que su cliente holandés le ordena que efectúe la entrega en su nombre. En este caso sus servicios son anteriores y autónomos de la entrega posterior que de los productos realiza la compañía holandesa.

Las pruebas obtenidas acreditan que las mercancías se entregan a las BEGAs de acuerdo al plazo marcado por las mismas, que según el personal de NBEGA es de 48 horas. Así, su permanencia en el almacén de NBEGA es la mínima imprescindible para reestructurar los embalajes (a fin de evitar la caducidad del stock mínimo y en consideración al carácter fungible de cada tipo de concentrado) y etiquetarlos, que en ningún caso son modificaciones sustanciales del producto, sino simples manipulaciones.

Por ello, no se considera que exista una fractura del transporte, que por tanto culmina en las instalaciones de las BEGAs; considerándose que NBEGA realiza una prestación de servicios accesoria al transporte.

Aunque se considerase que hay una fractura del transporte, tampoco determinaría la consideración de NBEGA como adquirente intracomunitario, pues, lo esencial para determinar si se produce una entrega de bienes es la transmisión del poder de disposición y no el transporte, como, a juicio de esta Junta Arbitral, acertadamente señala la DGT en la Consulta Vinculante V 22-2-12.

7.13.- Lugar donde se produce la AIB

La AEAT ha comprobado con algunas facturas que el concentrado base no se recibe en Bizkaia, sino que se envía directamente a territorio común al domicilio de la embotelladora destinataria. La propia CCIP ha admitido que esto se produce en un porcentaje de las compras que oscila entre el 2,95% y el 6,85% de las compras totales.

Para los demás casos, que se recibe en Bizkaia, al entenderse que no hay fractura del transporte, la AIB se produce en las instalaciones de cada BEGA.

La normativa del IVA señala la localización de las operaciones exclusivamente a los efectos de saber si se localizan en el TAI o no. La normativa de IVA no tiene por objeto determinar el punto concreto del TAI donde se entienden realizadas.

Hasta el 30 de junio de 2021, en que se produce una modificación normativa en virtud del Real Decreto Ley 7/2021, ya analizado, un transporte intracomunitario era aquél que comienza en un EM y termina en el TAI para *su puesta a disposición del adquirente* (desde el 1 de julio de 2021 *con destino al adquirente*), que es cuando se pone a disposición de CCIP en las instalaciones de cada BEGA para que éstas fabriquen y envasen la bebida.

La parada temporal en Bizkaia, donde se realizan labores no esenciales de almacenamiento y empaquetado, no se considera que sea una AIB, ya que no hay *afectación a la actividad empresarial realizada en España* por la adquirente intracomunitaria, salvo en la parte que queda almacenada para la fabricación de bebidas por NBEGA como embotellador delegado.

De acuerdo con todo lo anterior, el lugar donde se pone el concentrado base a disposición de CCIP para que sea incorporado al proceso de fabricación de la bebida y para su envasado es en las instalaciones de las respectivas BEGAs.

7.14.- Proporción de tributación de CCIP

NBEGA entiende que las entregas de bienes de CCIP con destino a sus clientes se localizan en las instalaciones de cada BEGA por ser el lugar de inicio del transporte para la puesta a disposición de los clientes, y no Madrid (que es donde CCIP tiene los medios humanos para realizar la comercialización de las bebidas).

Por el contrario, la AEAT entiende que las EB efectuadas por CCIP se localizan en Madrid por ser donde tiene los medios materiales y humanos para realizar la actividad de comercialización.

En este punto hay que partir de la premisa de que el valor añadido de la fabricación, envasado y etiquetado (incorporando la marca comercial correspondiente) se realiza en las instalaciones de cada BEGA. También que cada BEGA se ocupa de la distribución de las bebidas a los mayoristas o minoristas. Respecto de la comercialización, no está claro dónde se produce, puesto que no resulta acreditado que el personal directivo, escaso, que trabaja en CCIP, realice dicha labor. Resultando que las BEGAs tenían su propio personal encargado de distribuir y comercializar las bebidas, y que no parece que CCIP haya incorporado dicho personal (igual que no incorporó el que se ocupaba de las compras), parece razonable pensar que la comercialización se realiza utilizando el personal de las propias BEGAs.

Anudando esto con la adquisición del poder de disposición, que como hemos señalado previamente solo es imputable a CCIP, habría que plantearse si hay una EB del concentrado a las BEGAs, en la medida que éstas no tienen el poder de disposición propio de un propietario, sino una PS de las BEGAs a CCIP.

En caso de que se considerase que hay una EB de CCIP a las BEGAs, se localizaría en las instalaciones de las mismas, donde se localizarían también la posterior EB de éstas a CCIP y la ulterior de CCIP a sus clientes mayoristas y minoristas.

En caso contrario, habría una PS de las BEGAs a CCIP localizable en las instalaciones de aquéllas, y una posterior EB de CCIP a sus clientes también localizable en las instalaciones de las mismas.

Así, tanto en un caso como en otro, resultaría que CCIP debería tributar en proporción de tributación a la DFB, en la proporción que las ventas localizables en las instalaciones de NBEGA supongan respecto del total; para lo cual debería ser indiferente la consideración de que haya EB con las BEGAs o una simple PS de éstas.

7.15.- Jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la ausencia de medios materiales y humanos para realizar una AIB

En cuanto a la imposibilidad de CCIP de ser adquirente intracomunitaria por carecer de estructura propia, según la Sentencia del Tribunal Supremo 7710/2010 de 15 de diciembre de 2010 invocada por la DFB, hay que señalar que esta Sentencia se refiere a dos sociedades respecto de las que consta que una de ellas fue constituida por una serie de sociedades para no aparecer formalmente como adquirentes del producto que también suministran otras empresas nacionales. En este caso, el Tribunal Supremo optó por considerar la actividad de las sociedades como simple intermediación en las adquisiciones que realizan las sociedades destinatarias de los productos, por la ausencia de medios materiales para realizar las operaciones de EB.

Hay que resaltar que singularmente el TS da especial relevancia a la imposibilidad de realizar los pagos de las cantidades declaradas, no constando, tampoco, la percepción de cobros por las mercancías supuestamente vendidas; por encima de otras circunstancias como no tener inmovilizado material o no presentar declaraciones por retenciones de trabajadores.

Así pues, no resulta trasladable la referida Sentencia a nuestro caso por no existir identidad de razón con la creación y operativa de CCIP. En cambio, tampoco favorece a NBEGA la consideración de la ausencia de recursos para hacer los

pagos de producto y la inexistencia de cobro de cantidad alguna con la entrega de los concentrados a las BEGAs.

7.16.- Imposibilidad de considerar a NBEGA un comisionista en nombre propio

Aunque resulte contradictorio con su planteamiento principal de que NBEGA es adquirente intracomunitaria porque compra la mercancía en nombre y por cuenta propio, la DFB argumenta la posibilidad de considerar a NBEGA comisionista en nombre propio y por cuenta ajena.

Ya ha quedado justificado que la actuación que realiza NBEGA es constitutiva de una prestación de servicios accesoria al transporte intracomunitario.

El contrato de comisión es un contrato de mandato en el ámbito mercantil, esto es, cuando el objeto del contrato es un acto de comercio y cuando el comitente y/o comisionista son comerciantes.

Este contrato, actuando el comisionista en nombre propio, cobra sentido en plazas alejadas en que el vendedor no conoce al comitente.

El contenido del contrato se diferencia del mandato en que es retribuido, pero al igual que éste se caracteriza por la obligación de rendir cuentas del comisionista al comitente.

El contrato se caracteriza porque el comisionista de compra no puede actuar en su beneficio como contraparte (como vendedor) frente al comitente. También se caracteriza porque el comisionista asume el riesgo de pérdida de la mercancía, salvo caso fortuito, fuerza mayor y vicio propio de las mercancías.

El comisionista es alguien que actúa por cuenta de otra persona, del comitente o principal. Al actuar así (por cuenta ajena) puede hacerlo en nombre (también) ajeno o en nombre propio (arts. 246 y 247 C.Co). Es decir, puede dejar claro al tercero con el que contrata que lo está haciendo en nombre de su principal o puede ocultar tal hecho de forma que el tercero contrate con él ignorando que el comisionista es tal y que los efectos definitivos del contrato recaerán sobre otra persona. En el primer caso, (actuación por cuenta ajena y en nombre ajeno) se dice que hay representación directa y los efectos del contrato (incluida la transmisión de la propiedad) se producen directamente entre el tercero y el principal. En el segundo caso (actuación del comisionista por cuenta ajena pero en nombre propio), se dice que hay representación indirecta y el tercero podrá - y deberá- dirigirse exclusivamente contra el comisionista. Por tanto, si el comisionista dice al tercero que está actuando por cuenta de su principal, el tercero tiene derecho a exigir que el comisionista identifique quién es el comitente. Se trata de proteger al tercero. Dado que el comisionista no va a responder, es necesario que el tercero conozca a quién ha de dirigirse para exigir el cumplimiento del contrato.

La más moderna doctrina entiende que se produce una única transmisión del comitente al tercero (en caso de venta) o del tercero al comitente (en caso de compra). En el ámbito de la comisión de compra, aunque el comisionista compre en su nombre, y de modo aparente para sí, desde que recibe las mercancías del tercero vendedor, pueden entenderse adquiridas por el comitente, toda vez que el comisionista las ha adquirido para su comitente y así lo convino expresamente con él. Si el comisionista ostenta la posesión de los bienes, lo hace en todo caso en interés de su comitente, que es la verdadera adquirente.

Sin embargo, a efectos del IVA si el comisionista de compra actúa en nombre propio hay dos transmisiones, del tercero al comisionista y del comisionista al

comitente. En cambio, si el comisionista actúa en nombre ajeno se entiende que realiza una prestación de servicios.

De esta manera, si NBEGA fuese un comisionista en nombre propio y por cuenta ajena, a efectos del IVA habría una primera entrega del proveedor autorizado a NBEGA, por lo que ésta sería la adquirente intracomunitaria, y una segunda entrega interior de NBEGA a CCIP (o las BEGAs). DGT 28-6-94; CV 28-3-19).

En primer lugar, hay que señalar que NBEGA no es un comisionista de compra. Para ello el comitente debería ser CCIP (que es quien tiene el poder disposición) y no las BEGAs (porque no tienen el poder de disposición ni están autorizadas a comprar los concentrados base); pero no consta que se haya suscrito, siquiera verbalmente un contrato de comisión de compra. Tampoco NBEGA recibe la contraprestación de un comisionista, sino de un simple prestador de servicios logísticos.

Además, hay elementos que lo diferencian de un contrato de comisión, como la no asunción del riesgo de pérdida de la mercancía, la inexistencia de obligación de rendir cuentas, la duración del contrato (cuando no tiene por objeto una actuación aislada nos encontramos ante un contrato de agencia, que se rige por la Ley del Contrato de Agencia).

Aún en el caso de que estuviéramos ante un contrato de comisión de compra, NBEGA no sería un comisionista en nombre propio, puesto que TCCC (hay que recordar que el proveedor autorizado es el EP de una subsidiaria suya) conoce perfectamente que la licenciataria es CCIP, y mantiene intacta toda la responsabilidad de ésta a pesar de la delegación; mientras que, en el contrato de comisión, si el comisionista actúa en nombre propio, el tercero no tiene acción frente al comitente.

Adicionalmente, NBEGA en toda la documentación aportada al APA suscrito con la DFB dice ser un prestador de servicios de logística y transporte, no un comisionista de compra (en cuyo caso los comparables serían distintos porque el comisionista ordinariamente cobra una comisión sobre el precio de venta o compra).

Por último, en caso de aceptar que NBEGA fuese un comisionista en nombre ajeno, la consecuencia tributaria es que se entiende que realiza una prestación de servicios.

7.17.- Sobre las ventas en cadena

La modificación operada en el art. 68.dos.1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, por virtud del Real Decreto Ley 7/2021 de 27 de abril, de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de competencia, prevención del blanqueo de capitales, entidades de crédito, telecomunicaciones, medidas tributarias, prevención y reparación de daños medioambientales, desplazamiento de trabajadores en la prestación de servicios transnacionales y defensa de los consumidores, con efectos desde el 1 de julio de 2021, supone que la regla de localización (se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte con destino a la adquirente, cuando la expedición o transporte se inicien en el referido territorio) resulta aplicable a cualquier entrega a la que se vincule el transporte, sea o no previo a la puesta a disposición de la adquirente.

Así, tratándose de bienes objeto de entregas sucesivas, enviados o transportados con destino a otro Estado Miembro directamente desde el primer proveedor a la adquirente final de la cadena, la expedición o transporte se entiende vinculada únicamente a la entrega de bienes efectuada a favor del

intermediario, siempre que hubiese comunicado al proveedor un NIF IVA intracomunitario suministrado por la Administración española; consagrándose así el principio del comercio internacional por el cual las entregas de bienes se entienden localizadas, salvo determinadas excepciones, en el territorio donde físicamente se encuentren las mercancías objeto de transacción.

Llegados a este punto podría pensarse si las Directivas (2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, y 2019/1995 del Consejo, de 21 de noviembre de 2019) cuya trasposición interna se ejecutó a través del Real Decreto Ley 7/2021 tenían efecto vertical directo y podían ser aplicadas desde su entrada en vigor.

Aunque esta cuestión excede la competencia de la Junta Arbitral, no aportaría nada su solución considerando los años objeto de las regularizaciones que son objeto de controversia.

Lo cierto es que la Jurisprudencia comunitaria hasta entonces había consolidado un sistema por el cual era requisito imprescindible que jurídicamente hubiera dos entregas de bienes; circunstancia que no se produce en este caso en la medida que NBEGA no adquiere el poder de disposición que, como también se ha aclarado, es el aspecto relevante, por encima del transporte, para considerar la existencia de una AIB.

Así, la Sentencia de 16 de diciembre de 2010 del TJUE (asunto C-430/09) señala que *cuando una mercancía es objeto de dos entregas sucesivas entre diferentes sujetos pasivos que actúan en su condición de tales, pero de un solo transporte intracomunitario, la determinación de la operación a la que debe imputarse dicho transporte, a saber, la primera o la segunda entrega –al corresponder de este modo dicha operación al concepto de entrega intracomunitaria en el sentido del artículo 28 quater, parte A, letra a), párrafo primero, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización*

de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 96/95/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 1996, en relación con los artículos 8, apartado 1, letras a) y b), 28 bis, apartado 1, letra a), párrafo primero, y 28 ter, parte A, apartado 1, de la misma Directiva—, ha de efectuarse en función de una apreciación global de todas las circunstancias particulares con el fin de determinar cuál de esas dos entregas cumple todos los requisitos correspondientes a una entrega intracomunitaria.

En idéntico sentido, la Sentencia de 6 de abril de 2006 del TJUE (asunto C-245/04) señala que *Cuando dos entregas sucesivas sobre los mismos bienes, realizadas a título oneroso entre sujetos pasivos que actúan en su condición de tales, dan lugar a una única expedición intracomunitaria o a un único transporte intracomunitario de dichos bienes, esta expedición o este transporte sólo puede imputarse a una de las dos entregas, que será la única exenta con arreglo al artículo 28 quater, parte A, letra a), párrafo primero, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995.*

Esta interpretación es válida con independencia de cuál de los sujetos pasivos – primer vendedor, adquirente intermedio o segundo adquirente– tenga el poder de disposición sobre los bienes durante dicha expedición o dicho transporte.

2) Únicamente el lugar de la entrega que da lugar a expedición o a transporte intracomunitario de bienes se determina de conformidad con el artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva 77/388, en su versión modificada; dicho

lugar se considerará situado en el Estado miembro de partida de dicha expedición o de dicho transporte. El lugar de la otra entrega se determinará de conformidad con el artículo 8, apartado 1, letra b), de la misma Directiva y se considerará situado bien en el Estado miembro de partida, bien en el Estado miembro de llegada de la citada expedición o del citado transporte, según que dicha entrega sea la primera o la segunda de las dos entregas sucesivas.

La Sentencia de 27 de septiembre de 2012 (asunto C-587/10) en relación con la cuestión prejudicial sobre la interpretación del artículo 28 quater, parte A, letra a), párrafo primero, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 98/80/CE, del Consejo, de 12 de octubre de 1998 , partiendo de la premisa de la existencia de dos transmisiones jurídicas del bien, señala que *debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que la administración tributaria de un Estado miembro supedite la exención del impuesto sobre el valor añadido de una entrega intracomunitaria a que el proveedor transmita el número de identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido del adquirente, siempre que, no obstante, no se deniegue tal exención por el mero hecho de que no se ha cumplido dicha obligación cuando el proveedor no puede, de buena fe, y tras haber adoptado todas las medidas que se le pueden exigir razonablemente, transmitir dicho número de identificación y transmite, por otro lado, indicaciones que sirven para demostrar de modo suficiente que el adquirente es un sujeto pasivo que actúa como tal en la operación en cuestión.*

También la Sentencia de 26 de julio de 2017 (asunto C-386/16) parte de la existencia de dos entregas de bienes, señalando que *El artículo 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa*

al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que, en circunstancias como las del litigio principal, una entrega de bienes efectuada por un sujeto pasivo establecido en un primer Estado miembro no está exenta del IVA en virtud de dicha disposición cuando, antes de que se lleve a cabo la referida entrega, el adquirente, identificado a efectos del impuesto sobre el valor añadido en un segundo Estado miembro, informa al proveedor de que las mercancías se revenderán inmediatamente a un sujeto pasivo establecido en un tercer Estado miembro antes de que salgan del primer Estado miembro y de ser transportadas con destino a ese tercer sujeto pasivo, siempre que esa segunda entrega se haya realizado y las mercancías se hayan transportado a continuación desde el primer Estado miembro al Estado miembro del tercer sujeto pasivo. La identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido del primer adquirente en un Estado miembro distinto del Estado miembro del lugar de la primera entrega o del lugar de la adquisición final no es un criterio para la calificación de una operación como operación intracomunitaria, ni tampoco, por sí sola, una prueba suficiente que demuestre el carácter intracomunitario de una operación.

Por último, la Sentencia de 21 de febrero de 2018 (asunto C628/16) también parte de la premisa de la existencia de dos entregas de bienes.

8.- Análisis de la intermediación en la compra de otras materias y servicios externos

Según la AEAT no se ha acreditado en los expedientes de inspección el contenido de la supuesta intervención de NBEGA, ni el ahorro que ha generado para las BEGAs.

Ello sería razonable dado que NBEGA no actúa como central de compras en cuanto al concentrado base, y no sería razonable que lo fuera respecto al resto de materias y servicios exteriores.

Sin embargo, al no tratarse de actas únicas, esta Junta Arbitral no es competente para resolver la cuestión sustantiva subyacente, habiendo resuelto ya que procedimentalmente debería haberse producido una colaboración entre administraciones para intentar, de buena fe, alcanzar un acuerdo que evitase la sobreimposición del conjunto de entidades del perímetro de vinculación.

9.- Sobre las actas de IRNR

En primer lugar, hay que señalar que la cuestión sustantiva subyacente en las actas de IRNR, esto es, si es procedente y están bien calculadas las deudas por retenciones de IRNR derivadas de pagos por cánones implícitos en las compras del concentrado base, es competencia de los tribunales económico-administrativos y de los juzgados de lo contencioso-administrativo.

Resuelta la cuestión procedimental, la Junta Arbitral solo se va a pronunciar acerca del cálculo de la proporción de tributación.

La AEAT entiende que las actas son procedentes por incumplimiento por CCIP, con motivo de los pagos que realiza al proveedor autorizado del concentrado base, no residente sin EP, de la obligación de retener a cuenta del IRNR en concepto de cánones derivados de la utilización de la marca CC.

La AEAT entiende que, a pesar de que el contrato de embotellador suscrito por TCCC y CCIP establece la cesión gratuita de la utilización de la marca CC, en las adquisiciones del concentrado base hay dos prestaciones independientes (la

compra del concentrado base y la cesión del uso de la marca) que se confunden en un único pago conjunto.

La AEAT apoya su pretensión en las Resoluciones del TEAC de 3 de octubre de 2013, 2 de marzo de 2007 (confirmada por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de septiembre de 2009) y 26 de abril de 2012, así como en la Resolución del TEAR de Asturias de 13 de diciembre de 2013; si bien CCIP afirma que, por una u otra razón, ninguna Resolución o Sentencia ha confirmado las liquidaciones impugnadas.

Sin embargo, como hemos señalado previamente, la Junta Arbitral no tiene competencia para valorar la regularización efectuada por la AEAT, más que en los aspectos relativos a la obligada tributaria y la correcta determinación de la proporción de tributación.

Respecto de la obligada tributaria, la AEAT entiende que es CCIP, no imputándole deuda a NBEGA (aparte de por no tener competencia) en virtud de lo establecido en el art. 9.2 TRIRNR que señala que no se entenderá que una persona o entidad satisface un rendimiento cuando se limite a efectuar una simple mediación de pago, considerando como tal el abono de una cantidad de dinero por cuenta y orden de otro.

En las actas de IRNR el planteamiento de la DFB es que, si la adquirente intracomunitaria es NBEGA, la competencia para liquidar un hipotético incumplimiento de la obligación de retener en el IRNR sin EP sería competencia de aquélla, y por tanto las actas de la AEAT serían nulas de pleno derecho.

Como ya se ha argumentado, la adquirente intracomunitaria y pagador es CCIP en su condición de licenciatario, por lo que no se observa la excepción de falta de competencia en la AEAT.

Subsidiariamente, la DFB también manifiesta su discrepancia con la proporción de tributación imputable a la misma aun en el caso de que se entendiese que es CCIP quien realiza la adquisición intracomunitaria, porque entiende que las ventas interiores a las BEGAs del concentrado también se localizarían en Bizkaia (lo cual determina que la proporción de volumen de operaciones de CCIP –que es la que determina la proporción de retenciones por IRNR que le corresponderían a la DFB- que se localizaría en Bizkaia sería mayor).

Como hemos señalado, CCIP debería tributar en proporción de tributación a la DFB en la misma proporción que las ventas localizables en las instalaciones de NBEGA representen respecto del total de ventas a mayoristas y minoristas.

En consecuencia, de acuerdo a lo dispuesto en los art. 22 y 23 del Concierto Económico, también le corresponderá idéntica proporción de tributación a la DFB respecto de las actas por retenciones de no residentes sin EP incoadas por la AEAT.

10.- Sobre los requerimientos de información-documentación a terceros

El art. 46 del Concierto Económico relativo a las obligaciones de información regula las obligaciones de presentar las declaraciones-resumen de retenciones y pagos a cuenta, las declaraciones censales y las obligaciones de suministro general de información, pero no las obligaciones de suministro derivadas de requerimientos individuales.

De acuerdo con ello, la AEAT puede, en base al art. 93 de la LGT realizar requerimientos de información a terceras personas relacionadas con la aplicación de los tributos.

En este caso, se está requiriendo a una tercera datos derivados de sus relaciones económicas no con la obligada al que se está inspeccionando (que, aunque no se menciona, se supone que es la BEGA situada en Galicia), sino con otra tercera (la proveedora autorizada de Irlanda), sin justificar la trascendencia tributaria de los datos requeridos ni su relación con el procedimiento inspector que se sigue por la AEAT.

Por lo tanto, se considera que la AEAT se ha excedido en los requerimientos de información efectuados a NBEGA.

11.- Sobre el incumplimiento de la AEAT de la obligación de devolver

*El art. 15.2 del RJACE señala que **Hasta tanto sea resuelto el conflicto de competencias, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en cuestión continuará sometiéndolos a su competencia, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, y cuyas actuaciones habrán de remontarse en sus efectos a la fecha desde la que proceda, en su caso, la nueva administración competente, según la resolución de la Junta Arbitral.***

En el caso que nos ocupa no hay directamente un conflicto sobre la competencia de exacción, que no se discute, sobre CCIP, las BEGAs, el grupo de IVA 0107/14 y el grupo de Impuesto sobre Sociedades 0182/14, sino sobre la calificación de unas operaciones de adquisición de concentrado, que afectan decisivamente a la proporción de tributación.

De esta manera, la AEAT ha seguido manteniendo su competencia sobre las obligadas, particularmente sobre CCIP y el Grupo de IVA 0107/14, lo cual no comporta que tenga que aceptar la calificación que pretende la DFB y adelantar

a las obligadas unas devoluciones de IVA que considera que no son procedentes.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Declarar que la AEAT es competente para liquidar el IVA e IRNR a CCIP y al Grupo 0107/14 al considerar acreditado que las adquisiciones intracomunitarias y posterior venta interior del concentrado base las realiza CCIP, resultando además que su actuación no queda condicionada o vinculada por la consulta planteada por NBEGA.

No obstante, las actas a que se refieren los conflictos 45/2015, 56/2015, 37/2016, 38/2016, 2/2018 y 13/2019 (en la parte que se refiere al IRNR), deberían ser actas únicas, al corresponder a la DFB la proporción de tributación correspondiente a las ventas del concentrado base a NBEGA que se localizan en las instalaciones de ésta en Bizkaia; por lo que deben recalcularse a fin de reconocer a la DFB su proporción de tributación.

2º.- Declarar que la comprobación por Impuesto Sociedades al Grupo 0182/14, que originó el conflicto 25/2019, y a CCIP, que originó parcialmente el conflicto 13/2019, debería haberse realizado con la colaboración de la DFB a fin de tratar, de buena fe, de evitar la sobreimposición en el conjunto de entidades del perímetro de vinculación.

En este caso, al amparo de la Resolución 15/2018, y considerando que la regularización se ha producido por acta única, que es un mecanismo de

colaboración específicamente regulado en el Concierto Económico, que permite a las Administraciones con competencia de exacción no tener que aceptar pasivamente los criterios de la regularización, al poder recurrirlas a la Junta Arbitral, se considera que no ha habido infracción procedimental.

No obstante, a pesar de considerarse acreditado que el adquirente intracomunitario y posterior transmitente del concentrado base es CCIP, debe localizarse en Bizkaia la parte del concentrado base que se transmite a NBEGA, por lo que debe reconocerse a la DFB su proporción de tributación.

3º.- Declarar que las comprobaciones de Impuesto sobre Sociedades e IVA a las BEGAs, que originaron los conflictos 55/2015, 57/2015, 58/2015, 16/2019, 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019, 21/2019 deberían haberse realizado, conforme al principio de regularización íntegra y buena administración, con la colaboración de la otra administración, más allá de un simple llamamiento de la obligada con efectos informativos al procedimiento, en un sentido similar al que estableció la Resolución 16/2009, sin que ello implique la nulidad de las actas.

4º.- Declarar que los requerimientos de información realizados por la AEAT a NBEGA, que originaron los conflictos 35/2018 y 27/2021, se han realizado sin la motivación requerida por el art. 93 de la LGT por lo que son inválidos.

5º.- Notificar el presente Acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Bizkaia y a CCIP, en nombre propio y como dominante de los Grupos 0107/14 y 0182/14, NBEGA, BGN, CBG, RSUR, ABGA, CBG, CSBG.