

**Resolución: R 3/2023**

**Expediente: 32/2015 y acumulados 36/2016 y 36/2017**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 27 de enero de 2023.

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por Dña. Violeta Ruiz Almendral, Presidenta, y Dña. Sofía Arana Landín y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

## **ACUERDO**

Sobre los conflictos planteados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo, AEAT) frente a la Diputación Foral de Bizkaia (en lo sucesivo, DFB), cuyo objeto es determinar la competencia de exacción del Impuesto sobre Sociedades de los períodos 2006-2009 y 2013-2015 y del IVA de los períodos 2007-2011 y 2013-2016, así como la competencia de comprobación del IVA 2011 de la obligada tributaria CSA, que se tramitan ante esta Junta Arbitral con los números de expediente 32/2015, 36/2016 y 36/2017.

## **I. ANTECEDENTES**

1.- CSA, es una sociedad con domicilio fiscal en Bizkaia, dedicada desde la modificación de su objeto social en marzo de 2005 a la comercialización de *negro de carbono* (que es un producto que se utiliza como pigmento y para mejorar productos de caucho) que adquiere a otras empresas del Grupo que lo producen en la UE y lo vende a clientes en España y Portugal.

**2.-** CSA, había presentado sus autoliquidaciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios (su período impositivo comienza el 1 de octubre y finaliza el 20 de septiembre) 2006-2009 y al IVA 2007-2011 tributando al Estado en proporción de volumen de operaciones. A pesar de no coincidir el período impositivo del Impuesto sobre Sociedades con el año natural, la proporción de volumen de operaciones declarada en varios ejercicios coincidía con la declarada en el IVA.

La proporción de volumen de operaciones declarada al Estado en los años 2010 y 2011 fue del 86,80%.

**3.-** El 6 de mayo de 2011 la DFB solicitó a la AEAT la comprobación de la proporción de tributación de la obligada al sospechar que, por interpretación de la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de abril de 2011 (ECLI:ES:TS:2011:2323), más conocida como Sentencia ROVER, podría tener que tributar al 100% a la DFB.

El 17 de junio de 2011 la AEAT contestó indicando que la competencia inspectora correspondía a la DFB, por lo que debía ser ella la que comprobara la proporción de tributación.

**4.-** El 20 de febrero de 2012 CSA comunicó a la AEAT que la DFB le había incoado actas localizando en Bizkaia el 100% de las operaciones, por lo que, en lo sucesivo, presentaría las autoliquidaciones en exclusiva a la DFB.

**5.-** Las actas, relativas al Impuesto sobre Sociedades 2006-2009 e IVA 2007-2011, fueron incoadas el 17 de febrero de 2012 y en las mismas se modifica la proporción de tributación declarada por la obligada al entender que todas las operaciones se realizan en Bizkaia por ser donde se centraliza la actividad comercial.

La referencia a las actas fue incluida en el listado remitido el 2 de febrero de 2015 por la DFB con motivo del intercambio de actas únicas incoadas en el año 2012 y, previa solicitud por la AEAT, entregadas el 12 de marzo de 2015.

**6.-** El 30 de marzo de 2012 la AEAT requirió de inhibición a la DFB en relación con la competencia de inspección del IVA 2011.

El 26 de abril de 2012 la DFB comunicó su inhibición a favor del Estado

**7.-** El 28 de octubre de 2013 la AEAT remitió un informe de fecha 17 del mismo mes, solicitando a la DFB la comprobación del volumen de operaciones de CSA de los años 2006-2011 por entender que no habría superado, en su caso, los 6.000.000 euros o 7.000.000 euros que generan la obligación de tributar en proporción de volumen de operaciones.

El informe se basaba en la consideración de que CSA no realiza entregas de bienes sino prestación de servicios de mediación en las ventas realizadas por empresas de su grupo, por las que cobra una comisión, que serían su volumen de operaciones.

**8.-** La DFB aceptó la comprobación para el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010-12 y para el IVA 2012, pero no para los ejercicios anteriores, al entender que la AEAT tuvo conocimiento de sus actas el 17 de febrero de 2012 y por tanto la discrepancia es extemporánea.

Respecto del IVA 2011 la DFB señaló que la aceptación del requerimiento de inhibición no supone la renuncia a considerarse competente.

**9.-** La AEAT requirió el 5 de mayo de 2015 de inhibición a la DFB, que se ratificó en su competencia el 21 del mismo mes, a la vista de un informe de la

Subdirección de Inspección de 18 de mayo de 2012 que considera las operaciones realizadas por CSA como entregas de bienes.

El 19 de junio de 2015 la AEAT planteó el conflicto 32/2015 sobre la competencia de exacción del Impuesto sobre Sociedades 2006-2009 e IVA 2007-2011.

**10.-** El 4 de junio de 2014 la DFB inició actuaciones de carácter parcial para comprobar el volumen de operaciones de la obligada en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los períodos 2010-2012 y con el IVA de los años 2011 y 2012, que originaron las correspondientes actas incoadas el 22 de diciembre de 2014.

Con motivo del intercambio de las actas únicas en el año 2014, la AEAT tuvo conocimiento el 8 de junio de 2016 del acta incoada por la DFB en relación con el IVA 2011.

La AEAT no ha tenido conocimiento de las actas relativas al Impuesto sobre Sociedades 2010-12 ni al IVA 2012.

La AEAT requirió el 3 de agosto de 2016 de inhibición a la DFB, para que reconozca su competencia derivada de que la obligada, con domicilio fiscal en Bizkaia, no hubiera superado el año anterior los 7.000.000 euros de volumen de operaciones.

Ante la ratificación tácita de la DFB en su competencia, la AEAT planteó el 30 de septiembre de 2016 el conflicto 36/2016 relativo a la competencia de inspección del IVA 2011 de la obligada CSA.

**11.-** La obligada presentó sus autoliquidaciones relativas al Impuesto sobre Sociedades 2013-15 e IVA 2013-16 tributando en exclusiva a la DFB.

El 20 de septiembre de 2016 la AEAT remitió un informe solicitando la comprobación del volumen de operaciones de CSA en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los períodos 2010-15 y con el IVA de los años 2012-16, por entender que no habría superado en ningún caso los 7.000.000 euros.

El 5 de junio de 2017 CSA comunicó a la AEAT la suscripción el 28 de mayo de 2017 de actas de conformidad incoadas por la DFB en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los períodos 2013-15 y con el IVA de los años 2013-16 en las que, considerando que en todos los períodos se había superado los 7.000.000 de euros de volumen de operaciones, se regularizaba la proporción de volumen de operaciones y se imputaba proporción de tributación al Estado. A dicho escrito anexaba las referidas actas.

El 4 de agosto de 2017 la AEAT notificó un requerimiento de inhibición a la DFB en relación con la competencia de exacción de los tributos y períodos referidos, al entender que CSA no hace entregas de bienes sino prestaciones de servicios, por lo que su volumen de operaciones no debería haber superado los 7.000.000 euros.

El 4 de septiembre de 2017 la DFB se ratificó en su competencia, por lo que el 4 de octubre de 2017 la AEAT planteó el conflicto 36/2017 en relación con la competencia de exacción por el Impuesto sobre Sociedades 2013-15 y por el IVA 2013-16 de CSA.

**12.-** Con fecha 26 de noviembre de 2021 se acordó la acumulación de los conflictos, que se tramitó desde dicho momento por el procedimiento ordinario.

## II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

### 1.- Competencia de la Junta Arbitral

El art. 66.Uno del Concierto Económico señala que son funciones de la Junta Arbitral:

*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. 3 del Reglamento de la Junta Arbitral (en lo sucesivo RJACE), aprobado por el Real Decreto 1760/2007, señala que son funciones de la Junta Arbitral:

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

*En particular, resolver las controversias que, producidas por consultas referentes a la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el Concierto Económico y cuya resolución compete primariamente a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, no lleguen a ser resueltas por ésta por falta de acuerdo.*

*c) La resolución de las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes.*

La DFB propone la inadmisión a trámite de los conflictos por falta de objeto.

Para ello argumenta que la AEAT no está reclamando su competencia de exacción, ni está discutiendo la proporción de tributación, ni el domicilio de la obligada.

Entiende la DFB respecto a los conflictos 32/2015 y 36/2016, que, al no discutir la AEAT la proporción de tributación regularizada respecto de CSA (imputándose el 100% a la DFB), admite que la competencia de exacción corresponde en exclusiva a la Administración Foral, por lo que no se acepta que se pretenda discutir la calificación de las operaciones de la obligada, que determinaría su

volumen de operaciones, pero no alteraría la competencia inspectora ni de exacción, sin haber acreditado que ello tenga trascendencia para obligadas de su competencia.

También entiende la DFB que esta conclusión debería ser extendida al conflicto 36/2017, en el que, si bien formalmente la AEAT defiende su incompetencia para exaccionar la parte del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido de CSA, que le reconoce la Hacienda Foral de Bizkaia, realmente lo que pretende conseguir es que esta Administración califique las operaciones efectuadas por dicha compañía conforme a su criterio (al criterio de la AEAT), y no según el criterio de la Hacienda Foral de Bizkaia, que es quien ostenta la competencia de inspección sobre la entidad.

Desde un punto de vista teórico y dejando para un momento posterior la legitimación de la AEAT para interponer un conflicto que la DFB considera *abstracto*, la Junta Arbitral es competente para conocer de los *puntos de conexión*, como señala el art. 3.a) del RJACE, entre los cuales y respecto del Impuesto sobre Sociedades e IVA, además del domicilio fiscal y la proporción de volumen de operaciones, está el volumen de operaciones.

Así pues, cuando se incoa un acta única la Administración sin competencia inspectora debe estar en condición de poder discrepar respecto del volumen y la proporción de volumen de operaciones.

## 2.- Acumulación de procedimientos

El art. 57 de la Ley 39/2015 establece:

*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.*

La Junta Arbitral ha entendido que en estos conflictos subyace una misma controversia formal-competencial y sustantiva, por lo que se ha acordado la acumulación de los mismos.

### **3.- La actividad de CSA.**

#### **3.1.- Postura de la AEAT**

La AEAT entiende que CSA no realiza entregas de bienes (ni, en consecuencia, la previa adquisición intracomunitaria –en lo sucesivo AIB–), sino una prestación de servicios auxiliar en las ventas realizadas por las empresas del grupo que fabrican el *negro de carbono* con destino a los clientes de España y Portugal.

De hecho, la AEAT entiende que la subsistencia de CSA, su traslado (a Leioa, también de Bizkaia) y reorientación (modificando su objeto social hacia la comercialización) y su participación en las ventas del producto fabricado por empresas del grupo en la UE obedece a *la recuperación de los créditos fiscales que se encuentran activados en CSA SA como consecuencia de las bases imponibles negativas generadas con el cierre de la fábrica de Zierbana (despido de empleados y limpieza del terreno en que se encontraba ésta) que todavía están pendientes y que en la última declaración presentada ante la AEAT ascendían todavía a más de 10.000.000 de euros.* Esta idea se fundamenta en el informe de gestión, que señala que *dicho plan de negocio se estableció originalmente en el año 2003 para activar contablemente las pérdidas resultantes*

*de los costes de reestructuración derivados del cierre de las actividades productivas y consiguiente amortización de puestos de trabajo, ocurridos mayoritariamente durante los años 2003 y 2004.*

Para alcanzar esta conclusión la AEAT ha hecho un informe que toma en consideración las siguientes cuestiones:

a.- Análisis de las cuentas anuales.

El informe de los auditores dice que *las cuentas anuales deben ser interpretadas en el contexto de la citada vinculación, estando condicionadas por la estrategia y decisiones del grupo CSA.*

Por su parte, las cuentas anuales indican que *la estructura financiera de la sociedad se efectúa de manera coordinada entre la dirección corporativa de la sociedad y las unidades de negocio del grupo.*

b.- Análisis de la actividad de CSA, derivado de declaraciones de la propia empresa, de sus empleados y de clientes suyos, que le llevan a alcanzar las siguientes conclusiones:

- Los servicios de ventas se prestan a nivel local, y la asistencia técnica a nivel europeo, y ambos coordinados a nivel europeo.
- La política de precios y su determinación, el mercado de servicios, los contratos con los principales clientes, están dirigidos y rubricados por la Dirección Europea y la filial española tiene un propósito de apoyo y venta en el mercado local.

Todo lo que tenga que ver con el pedido, solicitud, transporte, facturación, pago, etc., será tratado por el cliente directamente con las oficinas del grupo CSA en Bélgica y su servicio de atención al cliente (SCCCSA). Así, los clientes realizaban sus pedidos, preferiblemente por fax o email, a las oficinas del grupo CSA en Bélgica, desde las que se les remitía un acuse de recibo o confirmación de las mismas.

Empleados de estas oficinas de Bélgica se ponían en contacto con la planta europea suministradora o que almacenaba el producto en cuestión y organizaban la logística y transporte de éste último a la fábrica del cliente o lugar indicado por éste, asumiéndose por parte de CSA los gastos del transporte.

Las oficinas de Bélgica eran las que se encargaban de emitir la correspondiente factura y de remitirlas al cliente.

Desde Bélgica se encargaban de gestionar el cobro de las mismas, cobro que se hacía normalmente mediante transferencia bancaria o bien en una cuenta de CSA, abierta en una sucursal de la entidad americana JPMCB en Madrid, que tiene entre cuatro y siete autorizadas entre los años 2006 a 2011, de los cuales sólo una tiene su domicilio fiscal en España (el señor Sola), o en una cuenta de la entidad belga SCCCSA, abierta en esa misma sucursal en el caso de las facturas cedidas a la misma, cuyas autorizadas no tienen domicilio en territorio español.

Algunas de las facturas aportadas venían acompañadas de las cláusulas y condiciones estándar de venta para Europa, Oriente Medio, África y Asia Pacífico de CSA, entre las cuales se incluía una que sometía todo reclamo o disputa que surgiera a las leyes de Inglaterra.

Los grados, empaquetado y precios de los pedidos que los clientes españoles hacían a las oficinas de Bélgica en ocasiones habían sido negociados y cerrados en operaciones comerciales con la empleada de CSA, correspondiente con esa responsabilidad, pero el cierre de estas operaciones comerciales tenía y tiene lugar siempre bajo autorización y coordinación europea, y siguiendo las directrices que de la Dirección Europea llegan, dado que la política de precios del grupo CSA no traslada la decisión a las entidades legales individuales de cada país, por lo que las decisiones empresariales relativas a la comercialización no se toman por CSA.

Las consecuencias tributarias que se derivan de la calificación de las operaciones de CSA como prestación de servicios son las siguientes:

a.- El volumen de operaciones de CSA vendría determinado por la comisión que cobra por su actuación, que, según los cálculos de la AEAT, no deberían alcanzar los 6.000.000 o 7.000.000 de euros de volumen de operaciones que determinan la obligación de tributar en proporción.

b.- Si el destinatario del servicio que presta CSA es el vendedor del grupo, se localizaría en sede del destinatario, por lo que sería una operación no sujeta en el territorio de aplicación del impuesto (en lo sucesivo TAI); pero si el destinatario es el cliente comprador, se localizaría en el TAI y el sujeto pasivo sería CS salvo para las ventas a clientes de Portugal, en cuyo caso la prestación de servicios estaría nuevamente no sujeta.

c.- El adquirente intracomunitario sería el cliente destinatario de la operación que, en consecuencia, no realizaría una adquisición interior. La mayoría de estos clientes tributan al 100% al Estado.

Como excepción, algunos clientes como M o P (a los cuales los proveedores les sirven desde el TAI, donde tienen almacenada la mercancía, que ha sido objeto de una operación asimilada a adquisición intracomunitaria por afectación a su actividad en el TAI) realizan adquisición interior, aunque resulten ser sujetos pasivos por inversión del art. 85 LIVA.

### 3.2.- Postura de la DFB

En primer lugar, hay que señalar que el informe de la DFB es de 18 de mayo de 2012 y se refiere a los períodos iniciados a partir del 1 de enero de 2010.

Según la DFB, CSA se constituyó en 1966 con la finalidad de producción y comercialización de *negro de carbono*, aunque con el abandono de la actividad productiva se centró en la comercialización.

Del informe de la DFB en relación con la actividad de CSA cabe extraer las siguientes circunstancias con trascendencia tributaria:

a.- CSA compra el producto a empresas del grupo y lo transporta directamente hasta la sede del cliente. Como excepción, hay una serie de clientes (M, P, etc.), a los que CSA envía periódicamente el producto, pero no se les factura hasta que se incorpora al proceso productivo.

CSA cuenta con un local en alquiler en Leioa, donde realiza su actividad, y otro en Getxo destinado al almacenamiento de documentación.

b.- El personal comercial adscrito a dicha sociedad está integrado por el responsable de ventas de goma para el mercado español y portugués, JSG, y el responsable de ventas de aplicaciones especiales para el

mercado español y portugués, GM. El personal técnico adscrito a CSA, se integra por AA, cuyo puesto es *global manufacturing technical director* y JW, cuyo puesto es *Senior product line engineer*.

c.- Según manifestaciones de los representantes legales, CSA, es responsable del cierre de los contratos (negociaciones, calidades, envíos y precios), aunque en coordinación con la dirección Europea, porque es necesario comprobar si existe material disponible en la región, Europa, o incluso a nivel global, y también porque los precios en Europa deben estar, de alguna manera, alineados.

No obstante, los contratos con las multinacionales clientes importantes se negocian y cierran con la Dirección Europea e, incluso, para las multinacionales muy grandes, su cierre se negocia a nivel global, aunque, incluso en estos casos, participa CSA para la fijación del precio, en atención a las consideraciones del mercado local.

d.- Los representantes legales de CSA, manifiestan que con *todos* los clientes del mercado español y portugués el personal comercial de CSA, realiza las siguientes funciones:

- Negociación y gestión de clientes en el mercado asignado.
- Negociación de precios en el mercado asignado.
  
- Seguimiento y control de quejas y reclamaciones de los clientes hasta la resolución.
  
- Control anual del inventario en la planta de aquellos clientes que tienen acuerdo de stock de asignación con CSA.

-Feedback de los clientes sobre el rendimiento y calidad del producto.

-Gestión compartida de proyectos de desarrollo conjunto con los clientes.

-Información actualizada sobre las tendencias del sector y del producto.

-Recomendaciones para la actualización y mejoras de productos, sobre la base de información recibida desde el mercado.

-Implementar procesos de comunicación y la interfaz con los distribuidores.

-Garantizar que la red de distribuidores cumple con las necesidades de CSA.

-Mejorar el rendimiento de los distribuidores.

-Evaluación y recomendaciones sobre el sistema y plantear propuestas de mejora.

e.- La operativa es la misma para todas las entidades de la multinacional CSA, lo que permite que exista un sistema uniforme para todas las entidades del grupo que operan en el mundo y que se apliquen los mismos criterios, siendo importante para el grupo que la comercialización se realice a nivel local, cuestión que es solicitada por el propio cliente.

f.- La DFB también ha comprobado los criterios de distribución de gastos e ingresos por servicios intragrupos, así como la contabilidad y pago de las adquisiciones del producto a las empresas del grupo.

La DFB entiende que las actividades que realiza la sociedad del grupo CSA, SCCCSA, tiene naturaleza administrativa o de mero trámite en relación a la actividad comercializadora desarrollada por CSA. En cuanto al servicio de gestión de cobro existe un acuerdo financiero intragrupo entre CSA, y la sociedad SCCC de fecha 1 de febrero del 2000, por el que se pactan servicios de cobro, de factoring, de pagos a proveedores, de gestión de tesorería y de cuenta en red.

Que la sociedad comercializadora subcontrate gestiones de tipo transaccional o administrativo a otras sociedades del grupo por criterios de eficiencia y productividad no implica en ningún caso que la sociedad comercializadora intervenga de manera auxiliar y accesoria en las entregas que realiza. Es más, para que la sociedad belga SCCC realice dichas gestiones, CSA; ha tenido que autorizar previamente dichas operaciones de venta de las que es responsable y de las que asume el coste correspondiente a las mismas.

En cuanto a los cobros de facturas a clientes, se quiere dejar constancia de que, además de la cuenta bancaria de la entidad americana JPMCB, a la que se alude en el informe de la AEAT, CSA, también es titular de una cuenta de la entidad Bankinter en la sucursal de Bilbao y entre cuyos autorizados figura al menos desde el 24 de julio de 2010 JSG.

El hecho de que algunas facturas contengan cláusulas estándar para los mercados de Europa, Asia, etc., no tiene relevancia, porque se trata de clientes (por ejemplo, CIPSA, PSA, SIPE, M) que son sociedades multinacionales importantes que operan a nivel mundial y cuyo contrato se ha dirigido y rubricado

por la Dirección Europea o global de la sociedad y que tiene sentido que se sometan a las cláusulas y condiciones de CSA, matriz del grupo.

Por lo tanto, que las decisiones de precio se sometan a las directrices del grupo y necesariamente haya una coordinación a nivel regional o europeo, en cuanto que CSA, es una sociedad integrada en un grupo multinacional y respecto de las entregas que realiza, no vacía de contenido las tareas comerciales que realiza CSA, de cuyas ventas es responsable, siempre con el apoyo de las sociedades del grupo que tienen centralizadas las tareas de mero trámite o administrativas.

Igualmente, respecto de los clientes importantes que son grupos multinacionales que operan a nivel europeo o global, a los que vende producto CSA, en el mercado español y portugués, y las demás filiales del grupo CSA en los mercados que tienen asignados, como los contratos que se firman con dichos clientes son globales, lógicamente es la Dirección de grupo o la Dirección Europea la que negocia y cierra esos acuerdos que inciden en las entregas que van a realizar las filiales del grupo CSA. Ahora bien, CSA realiza el resto de tareas comerciales respecto de las entregas que se vayan a realizar en el mercado español y portugués, de las que es responsable, siempre con el apoyo de las sociedades del grupo que tienen centralizadas las tareas de mero trámite o administrativas

En todo caso, CSA, soporta el coste de la dirección de ventas, ya que los costes de ese personal, al igual que ocurre con el resto de costes, el grupo CSA lo redistribuye entre las filiales del grupo, de acuerdo a los acuerdos de servicios intragrupo a los que se ha hecho alusión con anterioridad.

Por último, según manifestaciones de los representantes legales, cuando se cerró la planta de Zierbena, el objetivo era mantener la actividad en la Península Ibérica evitando las limitaciones e inconvenientes para sus clientes en España y

Portugal, para lo cual se acordó el mantenimiento de la empresa española y de los trabajadores necesarios, pero en ningún caso el objetivo fue aprovecharse de las bases imponibles negativas generadas por el cierre de la planta de producción.

Por tanto, indica la DFB en su informe, que el hecho de que los servicios de gestión y transaccionales se hallen centralizados a nivel de grupo, por un lado, y de que, por otro, la dirección europea sea la que dirija y rubrique los contratos con los principales clientes y la política de precios a aplicar, no puede conllevar entender que las sociedades comercializadoras (como lo es CSA) no son las que realizan las entregas de los productos y que, por contra CSA, es mera comisionista, ya que CSA, asume la responsabilidad de las ventas que realiza, soportando todos los costes de los servicios prestados por otras sociedades del Grupo CSA que le posibilitan realizar la función comercial que le es propia, además del coste de los medios materiales y personales que utiliza en el desarrollo de dicha función comercial.

En conclusión, para la DFB la sociedad CSA, realiza la actividad de compraventa de negro de carbono a las sociedades del grupo en nombre y por cuenta propia, vendiéndolo a los clientes de la península ibérica.

### **3.3.- Postura de la Junta Arbitral**

Sin perjuicio de que tanto el informe de la AEAT como el de la DFB son razonables, no aportan los elementos de juicio necesarios para que esta Junta Arbitral pueda pronunciarse de manera indubitada sobre la naturaleza de la actividad de CSA, a fin de calificar las operaciones que realiza como entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Hay que recalcar que, por diferencia con la Resolución 27/2022, en este caso, no ha habido un análisis documental de los contratos suscritos entre los clientes y CSA o, en su caso, los fabricantes, no ha habido un análisis comparativo relativo a la remuneración que cobra CSA por su actividad, etc., sino un análisis más básico relativo a las facturas, contabilidad (esencialmente cuentas anuales), y declaraciones de los responsables y trabajadores (que, además, son contrarias a las formuladas frente a la DFB).

En esta situación, la Junta Arbitral no puede aceptar sin más una modificación de la calificación de las operaciones formulada por la obligada y aceptada por quien tiene la competencia inspectora, ni siquiera respecto de los clientes como M y P, respecto de los que la participación en las operaciones realizadas por CSA, es más residual.

#### **4.- Localización de las operaciones**

Las operaciones con los clientes se localizan dónde CSA, añade el valor correspondiente a la labor de comercialización, que es donde tiene los medios humanos y materiales para realizar la misma.

En los clientes como M o P, respecto de los que hay un suministro permanente de *negro de carbono*, que se almacena en las instalaciones de estos clientes, que van disponiendo del producto a medida que necesitan incorporarlo a su proceso productivo, facturándose en dicho momento y sin una intervención indiscutiblemente principal de CSA, la operación se localiza precisamente en las instalaciones de los clientes, por ser donde el producto se pone a disposición de los mismos.

## 5.- Legitimación y procedimiento a seguir

**5.1.-** La DFB entiende que la AEAT carece de legitimación para interponer los conflictos 32/2015 y 36/2016 en la medida que, una vez reconocida la competencia de exacción en exclusiva y de inspección de aquélla, debe ser la misma la que califique las operaciones como considere adecuado en derecho.

Uno de los argumentos en que se basa la DFB es en que la AEAT no ha acreditado que la calificación de las operaciones de CSA, tenga efectos tributarios sobre obligadas de su competencia.

Esto no queda suficientemente constatado, puesto que, en el informe de la AEAT, se recogen las consecuencias jurídicas derivadas de la distinta calificación, que suponen, entre otras circunstancias, que el IVA soportado por repercusión de CSA, sea improcedente, puesto que la mayoría de los clientes del TAI serían adquirentes intracomunitarios. También se menciona que la inmensa mayoría de dichos clientes tributan al 100% al Estado.

En cuanto al conflicto 36/2017 la DFB también alega la falta de legitimación de la AEAT a pesar de que su discrepancia versa sobre la proporción de tributación que le asigna el acta única.

Frente a ello hay que decir que la DFB ha tenido conocimiento previo del Informe del Estado, de las consecuencias de su regularización respecto de CSA, en obligadas de competencia inspectora del Estado y, a pesar de ello, no ha realizado ninguna actividad de colaboración con éste.

Esta Junta Arbitral se ratifica en las consecuencias plasmadas en la Resolución 27/2022 respecto al deber de colaboración, así como en las consecuencias derivadas de su posible incumplimiento.

**5.2.-** La DFB lo que entiende es que la AEAT debe realizar las regularizaciones que estime oportunas respecto de las obligadas de su competencia. Eso sí, colaborando con la DFB.

Así, señala en su escrito de alegaciones iniciales:

*Todos estos efectos, si lo que pretende la AEAT es regularizar las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su opinión, indebidamente soportadas por los contribuyentes sujetos a la competencia inspectora de la Administración de territorio común, y las Adquisiciones Intracomunitarias de Bienes que considera realizaron dichos contribuyentes, lo que debió hacer fue regularizar estas cuestiones en sede de los mismos, en ejercicio de las competencias que le reconoce el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (en colaboración, eso sí, con esta Hacienda Foral de Bizkaia), atendiendo a las circunstancias concretas de las operaciones efectuadas por los repetidos contribuyentes, y no interponer conflicto contra esta Hacienda Foral de Bizkaia, con objeto de que la misma modifique la calificación otorgada a la totalidad de las operaciones controvertidas (en ejercicio de la competencia plena que le reconoce el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco), con independencia, o al margen, de si las referidas operaciones afectan, o no, a contribuyentes sujetos a la competencia inspectora de la AEAT.*

**5.3.-** Esta Junta Arbitral ya tuvo ocasión en la Resolución 27/2022, después de analizar el Concierto Económico, las Resoluciones 8/2012 y 15/2018, la reforma del Concierto Económico operada por la Ley 10/2017, la práctica administrativa, la jurisprudencia sobre regularización íntegra y la jurisprudencia sobre buena administración, que la regularización efectuada por la AEAT sobre las obligadas

de su competencia en materia de IVA era, procedimentalmente, conforme a derecho.

Considerando que la Administración tiene obligación de resolver en todo caso y que la resolución ha de ser completa, esto es, debe versar sobre todos los elementos que se deriven del expediente, esta Junta Arbitral entiende que la DFB tiene razón en estipular que el cauce adecuado es la incoación por la AEAT de actas en las obligadas de su competencia, sin que sea exigible una colaboración que, habiéndose pretendido por la AEAT en el procedimiento inspector seguido por la DFB (incoando actas únicas, en que, además, ejerce no solo su competencia inspectora sino también la del Estado), ha sido denegada por ésta, y que, en todo caso y en el sentido que propugnaba la Resolución 8/2012 (que no impone sino la obligación de intercambiar información para intentar, de buena fe, alcanzar un acuerdo que evite la sobreimposición en el conjunto de entidades) no habría producido ningún efecto.

En su virtud, la Junta Arbitral

### **ACUERDA**

1º.- Declarar que no procede modificar la calificación otorgada por la DFB en sus actas únicas a las operaciones realizadas por CSA.

2º.- Declarar que la AEAT debe hacer valer su criterio en el procedimiento inspector que siga respecto de las obligadas de su competencia.

3º.- Notificar el presente Acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Bizkaia y a CSA.