

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 310/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 1191/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Jesús Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 17 de septiembre de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso-administrativo núm. **310/2018** interpuesto por la procuradora de los tribunales doña NOMBRE/APELLIDOS 1, en nombre y representación de la **DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZCOA**, contra la resolución núm. 4/2018, de 9 de abril, dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en el conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzcoa frente a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria sobre la determinación del porcentaje de tributación de la entidad ENTIDAD 1 imputable al Territorio Histórico de Gipuzcoa en relación con el IVA de los ejercicios 2009, 2010 y 2011.

Ha sido parte demandada la AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, representada y defendida por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso contencioso-administrativo.

Mediante escrito de 17 de septiembre de 2013, la Diputación Foral de Gipuzkoa planteó conflicto frente a la Agencia Tributaria en el que interesaba de la Junta Arbitral que dictara resolución en la que se establezca que el porcentaje de tributación de ENTIDAD 1 atribuible a Gipuzkoa por el IVA de los ejercicios 2009, 2010 y 2011 es del 0%; y, en consecuencia, se reconozca la incompetencia de la Diputación Foral para efectuar las devoluciones de IVA correspondientes a tales ejercicios, y se declare la competencia al efecto de la Administración del Estado.

Subsidiariamente, se solicitaba de la Junta Arbitral que determine el porcentaje de tributación del obligado tributario en dicho impuesto y ejercicios “llevando a cabo una interpretación lógica y sistemática del Concierto Económico de acuerdo con lo propugnado por el Tribunal Supremo”.

Tras admitirse el conflicto y una vez cumplidos los trámites de procedimiento legalmente previstos, mediante resolución de 9 de abril de 2018 la Junta Arbitral declaró, en lo que aquí interesa, que:

“ (...) no procede modificar los porcentajes de tributación declarados por ENTIDAD 1, en los ejercicios 2009, 2010 y 2011 respecto de las entregas de inmuebles situados en el Territorio Foral de Gipuzkoa (artículo 28.Uno.A).3º del Concierto Económico), al tratarse de operaciones sujetas y no exentas del IVA que deben computarse en el volumen de operaciones efectuado por la entidad en dicho territorio (artículo 29. Uno del Concierto Económico); perteneciendo a la Diputación Foral de Gipuzkoa la competencia para efectuar las devoluciones del IVA correspondientes a tales ejercicios”.

SEGUNDO. El recurso interpuesto por la Diputación Foral de Gipuzcoa.

Frente al mencionado acuerdo de la Junta Arbitral ha deducido la Diputación Foral de Gipuzcoa recurso jurisdiccional ante esta Sala en el que, una vez admitido a trámite, se ha formalizado demanda mediante escrito de 25 de octubre de 2018, en la que se suplicó sentencia estimatoria del recurso con

condena en costas en la que se anule la resolución administrativa impugnada, por su falta de conformidad a derecho, y se reconozca en su lugar:

“1º Que el porcentaje de tributación de ENTIDAD 1 atribuible a Gipuzcoa por el IVA correspondiente a los ejercicios 2009, 2010 y 2011 es del 0% dado que las entregas realizadas por dicha entidad en Gipuzcoa están exentas de IVA y, en consecuencia, declare la incompetencia de la Diputación Foral de Gipuzcoa para llevar a cabo las devoluciones correspondientes a dichos concepto y ejercicios por importes de IMPORTE 1 más intereses (ejercicios 2009 y 2010) y IMPORTE 2 más intereses (ejercicio 2011), y declare a tal efecto la competencia de la Hacienda estatal para llevar a cabo dichas devoluciones.

2º Subsidiariamente, que llevando a cabo una interpretación lógica y sistemática del Concierto Económico, determine el porcentaje atribuible al Territorio Histórico de Gipuzcoa relativo a las citadas devoluciones”.

TERCERO. Contestación a la demanda de la Administración del Estado.

El abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la AEAT, se opuso a la demanda mediante escrito de 3 de diciembre de 2018 en el que solicitaba sentencia desestimando el recurso contencioso-administrativo y declarando la conformidad por adecuada a Derecho de la resolución impugnada de la Junta Arbitral, con expresa imposición de costas al recurrente de conformidad con el artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción.

CUARTO. Señalamiento para la deliberación, votación y fallo del presente recurso contencioso-administrativo.

Evacuado por las partes el trámite de conclusiones, se señaló para la votación y fallo del presente recurso la audiencia del día 2 de julio de 2019, fecha en la que inició la deliberación y que concluyó en posteriores sesiones en votando el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Los hechos que han dado lugar al conflicto.

Según consta en autos, ENTIDAD 1 (en adelante, ENTIDAD 1) se constituyó el 22/07/2008, ante las situaciones de insolvencia provocadas por la crisis financiera e inmobiliaria iniciada en esos años, como vehículo del Grupo ENTIDAD 3 para la adquisición en todo el territorio nacional de activos inmobiliarios relacionados con proyectos financiados a promotores-clientes del ENTIDAD 3, cuando su situación financiera pudiera frustrar el buen término de la operación para, en su caso, hacerse cargo de la construcción y de la posterior comercialización del inmueble.

Desde su constitución, adquirió inmuebles fundamentalmente en territorio común, pero también en el País Vasco y algunos de ellos en Gipuzkoa.

Al haber superado la entidad los siete millones de euros –circunstancia no controvertida- tributó en el IVA de los ejercicios 2009 a 2011 conjuntamente a la Administración del Estado y a la Hacienda Foral de Gipuzkoa en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio, según lo dispuesto en el artículo 27 del Concierto Económico.

Y la actividad sobre la que se ha suscitado la controversia entre las partes es, resumidamente, la siguiente:

1. Con fecha 9 de marzo de 2009 ENTIDAD 1 suscribió con ENTIDAD 2 (en adelante “ENTIDAD 2”), en relación con “las fincas resultantes de la división en propiedad horizontal del edificio en construcción sito en San Sebastián (Expositivo I), una “Escritura de Compraventa de fincas en el estado constructivo en que se encuentran y Encomienda de Promoción Delegada”, en virtud de la cual:

a) De una parte, ENTIDAD 1 adquiere a ENTIDAD 2, por importe de IMPORTE 3, un inmueble “actualmente en fase de construcción-rehabilitación”

en, DOMICILIO 1 de San Sebastián, con subrogación total de la compradora en la deuda hipotecaria; manifestándose que “la venta y transmisión de las fincas en curso está sujeta al IVA y no exenta de dicho impuesto. Por lo tanto, la vendedora repercute IVA al tipo del 16%” (Clausula 8.2).

b) De otra parte, “al margen de la transmisión de las fincas”, ENTIDAD 1 encomienda a ENTIDAD 2 “la conclusión de la promoción a título de promotor delegado” (Clausula 3.1); manifestando las partes que “la encomienda de promoción a la vendedora (...) devengará IVA al tipo vigente a medida que se libren las facturas correspondientes contra las certificaciones de obras” (Clausula 8.2).

2. Una vez terminadas, se transmitieron por ENTIDAD 1 las viviendas y plazas de garaje del referido edificio de San Sebastián a los compradores finales, fundamentalmente, durante el año 2010 por un precio total de IMPORTE 4; gravándose las ventas al tipo reducido entonces del 7%, conforme al artículo 91. Uno.1.7º de la Ley del IVA. En el año 2009 se cobraron anticipos por importe de IMPORTE 5.

3 El volumen de operaciones atribuido a Gipuzkoa en los ejercicios 2009, 2010 y 2011 deriva de las referidas transmisiones efectuadas por ENTIDAD 1 a los compradores finales de las viviendas y plazas de garaje del edificio de San Sebastián. Como consecuencia de tales transmisiones inmobiliarias la entidad declaró en el ejercicio 2010 una proporción de tributación en Gipuzkoa del 81,94%, lo que supuso una devolución de IVA de IMPORTE 6.

4. Con fecha de 25 de mayo y de 23 de noviembre de 2011 (para los años 2009 y 2010) y de 6 de julio de 2012 (para el año 2011), la Subdirección de Inspección de la DFG solicitó a la Inspección de la AEAT, al ser esta la competente para hacerlo, la comprobación del volumen de operaciones declarado por la entidad en el IVA de 2009 a 2011 y el porcentaje de tributación atribuido a cada territorio; proponiendo que el imputable a Gipuzkoa se redujese en los tres años al 0%, al considerar exentas en el IVA sin derecho a deducción (artículo 20.1.22º de la Ley 37/1992 del IVA) las entregas de las

viviendas y de las plazas de garaje del inmueble de Donostia, no debiendo computarse por ello en la proporción de volumen de operaciones conforme artículo 29.Uno del Concierto Económico.

5. Como consecuencia de la comprobación efectuada, la AEAT estimó correctos tanto el volumen de operaciones declarado por ENTIDAD 1, como el porcentaje de tributación atribuido a cada territorio, suscribiendo con la entidad el 25 de julio un acta de conformidad por el IVA de los ejercicios 2009 y 2010, y sendas actas también de conformidad el 30 de julio y el 19 de diciembre de 2012 respecto del IVA de 2011. A las actas de inspección se acompañaban dos “Informes sobre Ingreso en Administración no competente”, de 30/07/2012 y 20/12/2012, en los que la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial en Madrid de la AEAT argumentaba que “no procede modificar los porcentajes de tributación declarados por el contribuyente por considerar correcto el régimen fiscal a efectos del IVA aplicado por vendedor y comprador en las operaciones realizadas, considerando que ENTIDAD 1 (...) actúa como promotor en las posteriores ventas de viviendas y plazas de garaje y, por tanto, estando las operaciones sujetas y no exentas; por lo que procede computarlas a efectos de la determinación del porcentaje de tributación correspondiente”.

6. Declarada por la Diputación Foral su incompetencia para efectuar las devoluciones del IVA a la entidad de los años 2009, 2010 y 2011, por considerar que el porcentaje de tributación atribuible a Gipuzkoa era del 0%, mediante la correspondiente Orden Foral se requirió a la AEAT para la determinación de dicho porcentaje al ostentar ésta la competencia inspectora y, ante la falta de respuesta del órgano estatal, la Diputación Foral entendió que la Administración del Estado se inhibía a su vez de la competencia para efectuar a la entidad la totalidad de las devoluciones del IVA de los años 2009, 2010 y 2011, por lo que el Consejo de Gobierno Foral de la DFG acordó plantear conflicto de competencias ante la Junta Arbitral por entender que estas adquisiciones “en comparación con el volumen global de las efectuadas por dicha entidad, han sido aisladas y mínimas, tanto en cantidad como en importe”.

SEGUNDO. La normativa aplicable sobre la tributación, en el Impuesto Sobre el Valor Añadido, de los sujetos pasivos que operan en territorio común y en territorio vasco y la discrepancia entre las partes sobre su aplicación al caso.

Como muy bien señala la resolución recurrida, no existe controversia entre las partes sobre cuál sea la legislación aplicable al caso, constituida por los artículos 27, 28 y 29 del Concierto Económico y por los artículos 8, 20, 75 y 94 de la Ley del IVA, preceptos de los que se desprende lo siguiente:

1. Que se considera entrega de bienes “la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes”, si bien estarán exentas del impuesto en “las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación”, en el bien entendido de que, a los efectos de lo dispuesto en esta ley, “se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada” (artículos 8 y 20.22 de la Ley del IVA).

2. Que el impuesto se devenga, en las entregas de bienes, “cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable” y que origina derecho a la deducción del IVA las operaciones consistentes en “entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido” (artículos 75 y 94 de la Ley del Impuesto).

3. Que cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco y su volumen de operaciones supere los siete millones de euros tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, entendiéndose por volumen total de operaciones “el importe de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de

bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad” (artículos 27 y 28 del Concierto Económico).

4. Que se entenderán realizadas en los Territorios Históricos del País Vasco las entregas de bienes inmuebles “cuando los bienes estén situados en territorio vasco” (artículo 28 del Concierto Económico).

5. Que el resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan derecho a la deducción que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural”.

6. Específicamente, el artículo 27 del Concierto Económico, relativo a la “exacción del IVA”, señala que ésta se ajustará a las siguientes normas, descritas aquí sintéticamente:

a) Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado.

b) Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en el artículo siguiente.

c) Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 7 millones de euros tributarán en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común, y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco.

d) Se entenderá que un sujeto pasivo opera en uno u otro territorio cuando, de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 28, realice en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios.

e) La exacción del Impuesto se exigirá por la Administración del Estado o por la Diputación Foral competente por razón del territorio, según que el sujeto pasivo esté domiciliado en territorio común o foral, en los siguientes supuestos: en las adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al Impuesto por opción o por haberse superado el límite cuantitativo establecido en la normativa reguladora del Impuesto, efectuadas por sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan derecho a deducción total o parcial de aquel, o por personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales.

7. Y en el artículo 29 del propio Concierto, relativo a la inspección, se dispone lo siguiente, en lo que ahora resulta relevante:

“

Seis. La inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a las Diputaciones Forales o, en su caso, a la Administración del Estado, se llevará a cabo por las inspecciones de los tributos de cada una de dichas Administraciones.

b) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en territorio común y vasco se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

Primera. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio común: la comprobación e investigación será realizada por los órganos de la Administración del Estado, que regularizarán la situación tributaria del sujeto pasivo frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las distintas Administraciones.

En el caso de que el sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territorio vasco el 75 por ciento o más de sus operaciones o el cien por cien en el caso de entidades acogidas al régimen especial de grupos de entidades, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, la comprobación e investigación será realizada por la Diputación Foral competente por razón del territorio, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado.

Segunda. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio vasco: la comprobación e investigación será realizada por los órganos competentes de la Administración Foral correspondiente al domicilio fiscal, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado, y surtirá efectos frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas. En el caso de que el sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territorio común el 75 por ciento o más de sus operaciones, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, será competente la Administración del Estado sin perjuicio de la colaboración de las Diputaciones Forales.

Si como consecuencia de dichas actuaciones resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o el pago correspondiente serán efectuados por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquéllas procedan. Los órganos de la inspección competente comunicarán los resultados de sus actuaciones al resto de las Administraciones afectadas.

TERCERO. La tesis de la Diputación Foral de Gipuzcoa en relación con las entregas de bienes de las viviendas y plazas de garaje del DOMICILIO 1 de San Sebastián.

1. Para justificar su pretensión consistente en que tales entregas de bienes no se computen en la proporción del volumen de operaciones de ENTIDAD 1 atribuido a Gipuzcoa en los ejercicios controvertidos, defiende la Diputación Foral que –a tenor del contrato de 9 de marzo de 2009-, tales transmisiones inmobiliarias solo pueden calificarse como “segundas entregas” a efectos del

IVA, conforme al artículo 20.1.22º de la Ley 37/1992 del IVA, que estarían exentas sin derecho a deducción y, por lo tanto, excluidas de la proporción del volumen de operaciones en virtud del art. 29.Uno del Concierto Económico, que solo incluye “a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan derecho a la deducción”.

Se rechaza, así, que esas transmisiones constituyan “primeras entregas” a efectos del IVA, como entendieron los contratantes y sostiene la Administración del Estado, pues en tal caso habrían sido correctamente incluidas en el porcentaje de tributación imputable a la Diputación Foral.

2. Para la Diputación Foral, de la escritura pública de 9 de marzo de 2009 se desprende que lo realmente adquirido por ENTIDAD 1 en la primera transmisión efectuada por el promotor fue el “edificio terminado”, y que las transmisiones posteriores de las viviendas y plazas de garaje efectuadas fueron segundas entregas exentas de IVA, no computándose en la determinación del porcentaje de tributación, pues el promotor de las viviendas a efectos de IVA no ha sido ENTIDAD 1, sino ENTIDAD 2, por cuanto:

a) ENTIDAD 1 no es promotora inmobiliaria al carecer de medios materiales y personales y solo hacer uso de los de su matriz, que tampoco es promotora.

b) Que lo que se hizo en el contrato de 9 de marzo de 2009 fue una “encomienda de promoción” a la vendedora, que es la verdadera promotora por ser la titular de los solares sobre las que se construyó la edificación, la que obtuvo las licencias, la que construyó hasta la transmisión del inmueble a ENTIDAD 1 y la que, desde entonces, ultimó la construcción bajo su responsabilidad.

c) Que la actividad realizada por ENTIDAD 2, a tenor de lo convenido en la Cláusula 3.4 de la escritura pública, tiene cabida en el concepto amplio de “promotor” de los artículos 9.1 y 17.4 de la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación (en adelante, LOE), al considerar este último precepto que tendrán una consideración análoga a la de promotor quienes "a

tenor del contrato o de su intervención decisoria en la promoción, actúen como tales promotores”, siendo el "promotor delegado" un supuesto típico de "figura análoga" en el tráfico inmobiliario de nuestros días; por lo que “difícilmente puede llegar a considerarse que el promotor de las viviendas y plazas de garaje del edificio ubicado en el DOMICILIO 1 de San Sebastián, tanto antes como después de la firma de la escritura pública analizada, sea alguien distinto de "ENTIDAD 2”

d) ENTIDAD 2 no ha perdido su condición de “promotor”, porque fue quien terminó la edificación, siendo su venta a ENTIDAD 1 la primera transmisión de la edificación después de su terminación; y ello determina que las posteriores ventas de ENTIDAD 1 localizadas en Gipuzkoa, en virtud del artículo 28.Uno.A.3º del Concierto Económico, estarían exentas del IVA sin derecho a deducción y no computarían a efectos de determinar la proporción de volumen de operaciones (artículo 29.Uno del Concierto Económico)

3. Además, siempre según la Diputación Foral, el objeto del contrato de 9 de marzo de 2009 es el edificio ya terminado, pues para ello no es imprescindible que la edificación esté finalizada en el momento de la transmisión, sino que basta –como aquí sucede- que el propietario-promotor se comprometa a terminarlo, siendo así que antes de ese contrato de marzo de 2009, ENTIDAD 2 formalizó en escritura pública de declaración de obra nueva en construcción y división en propiedad horizontal de la finca del DOMICILIO 1 de San Sebastián.

En todo caso, resultaría determinante la finalidad perseguida por las partes al suscribir el contrato de compraventa, pues a tenor de las cláusulas del mismo se desprende que el objeto del contrato es el edificio terminado (“con independencia de que la propiedad de todas las fincas se transmita en este acto por la vendedora a la compradora en virtud del otorgamiento de la presente escritura, la vendedora se compromete y obliga, por su cuenta, a su cargo y en los términos señalados en esta escritura, a finalizar a su costa la promoción de las fincas”, cuya entrega “tiene lugar en este acto”), más allá de que de que la Cláusula 3 de la escritura pública incluya una "encomienda de promoción" de la compradora a la vendedora, en la medida en que tal

encomienda “únicamente arbitra los términos o condiciones en los que se va a llevar a cabo la promoción que la parte vendedora se ha comprometido a finalizar”.

En definitiva, la intención inicial y determinante de las partes contratantes es la de vender y comprar un edificio ya terminado, de suerte que el resto de las cláusulas del contrato no hace sino determinar la forma en la que van a modularse las obligaciones que de ello derivan para los firmantes, a lo que debe añadirse que en las escrituras públicas de venta posteriormente formalizadas entre ENTIDAD 1 y los clientes-compradores finales de las mismas se afirma que “el título que ha tenido acceso al registro de la propiedad es la ya reiteradamente referida escritura de 9 de marzo de 2009, siendo la misma el título al que se hace referencia en las posteriores ventas, no habiendo requerido posteriores escrituras adicionales”.

CUARTO. El criterio de la Administración del Estado.

1. La Administración del Estado –que entiende que las ventas de ENTIDAD 1 son “primeras entregas” que deben computarse en la proporción del volumen de operaciones de la entidad atribuido a Gipuzcoa en los ejercicios controvertidos- considera que en la repetida escritura de 9 de marzo de 2009 se celebraron dos contratos: una compraventa de un edificio en construcción y de los terrenos en que se asentaba y un contrato de promoción delegada cuyo objeto era la realización por la vendedora de las obras pendientes para la terminación de la edificación.

2. Para la Agencia Tributaria, las dos operaciones objeto de los citados contratos tributaron en el Impuesto sobre el Valor Añadido, la primera, al tipo del 16%, como entrega de edificio en construcción [pues, de haberse tratado de la entrega de un edificio terminado apto para su utilización como viviendas, hubiera procedido la aplicación del tipo reducido del 7 por 100]; y la segunda , al tipo reducido del 7%, como ejecución de obra efectuada para la construcción de edificio destinado principalmente a viviendas, consecuencia del segundo contrato formalizado con el promotor (comprador).

Por tanto, a efectos de Impuesto sobre el Valor Añadido, ha tenido lugar una entrega de edificación no terminada, de tal modo que la transmisión o transmisiones posteriores a terceros que pudieran efectuarse no tendrían la consideración de segundas o ulteriores entregas, a efectos de la aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.22º A) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Y ello, fundamentalmente, por dos razones:

a) Porque en el primer contrato (la compraventa de edificio en construcción) lo que se vende es una “edificación en curso”, no una entrega de edificio terminado apto para su utilización como viviendas (por eso tributó al tipo del 16% y no al tipo del 7%, como consideraron las partes contratantes, que emitieron factura por la entrega realizada y repercutieron el impuesto devengado al tipo general).

b) Porque en el segundo contrato (la encomienda de promoción), tras la entrega del edificio en curso, la intención de las partes es la finalización de la construcción del edificio por quien era su promotor y disponía de los medios personales, materiales y conocimientos técnicos precisos para ello, intención que se desprende de la propia escritura, pues el precio de la ejecución de la obra a realizar por la vendedora se facturará mediante certificaciones de obra y con el tipo impositivo a efectos del IVA del 7 por 100 correspondiente a las ejecuciones de obra para la construcción de edificios destinados a viviendas, y concertados, como así lo entienden los contratantes, directamente con el promotor.

QUINTO. La resolución de la Junta Arbitral.

1. Comienza la resolución recurrida afirmando (apartado 9) que resulta necesario precisar el significado, a efectos del IVA, de “primeras entregas” y “segundas y ulteriores entregas”, recordando que no es primera entrega la efectuada por quien no es promotor, ni tampoco la que tiene por objeto un edificio en construcción que en tanto no finalice puede ser objeto de sucesivas

entregas, todas ellas sujetas y no exentas, si se realizan por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad.

Afirma, así, que si el objeto de la entrega es una edificación en fase de construcción no son aplicables los conceptos de primera y segunda entrega ni, en su caso, la exención del artículo 20. Uno. 22º A) de la Ley del IVA, pues, según el Tribunal Supremo “en tanto la edificación no está terminada, la transmisión de una obra en curso sigue el régimen del suelo sobre el que se asienta, por lo que, si se está realizando sobre suelo urbano, quedarán gravadas, sin exención, todas las transmisiones que se produzcan antes de que tenga lugar la ultimación de las obras”

2. Considera la Junta Arbitral que de la escritura de 9 de marzo de 2009 se infiere con claridad que recoge dos negocios jurídicos celebrados en unidad de acto: de una parte, la compraventa por la que ENTIDAD 2 transmite a ENTIDAD 1 el poder de disposición (artículo 8. Uno de la Ley 37/1992), con las facultades atribuidas a su propietario (artículo 14.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido), de un edificio en construcción y de los terrenos en que se asienta, desapareciendo del mismo la publicidad de la vendedora, asumiendo la compradora los riesgos derivados de su pérdida y la subrogación en el préstamo hipotecario concedido para financiar la promoción. Y de otra parte, relacionado con aquel, un contrato de promoción delegada por el que se encomienda a la propia vendedora la realización de las obras pendientes para concluir la edificación.

Tomando entonces en consideración –respecto del primer negocio- los artículos 1462 y 1281 del Código Civil, concluye la Junta en los siguientes términos literales:

“La intención de ENTIDAD 2 y de ENTIDAD 1 es la transmisión jurídica por la primera de una edificación en curso en el estado constructivo en que se encuentra, y su adquisición por la segunda a cambio del precio pactado; lo que a efectos del IVA supone una entrega de bienes gravada al tipo impositivo general del 16 por 100, por no tratarse de la entrega de

edificio terminado apto para su utilización como vivienda, que habría supuesto la aplicación del tipo reducido del 7 por 100. Por lo demás, esta intención se refleja reiteradamente en la escritura al expresar que la compraventa se efectúa en el marco general de reestructuración financiera y patrimonial que la vendedora está llevando a cabo con sus acreedores financieros (...), y (...) las condiciones de la presente Escritura son condiciones normales de mercado. La enajenación de las Fincas en el estado físico y jurídico en el que se encuentran al tiempo del otorgamiento de esta Escritura a tercero, por el precio y en las restantes condiciones aquí pactadas, constituiría un acto ordinario de la actividad empresarial de la Vendedora, comprendido dentro de su giro o tráfico habitual y realizado en condiciones normales de mercado. A este respecto, la Vendedora manifiesta que no ha recibido oferta económica de compra que mejore el precio pactado para las Fincas objeto de la presente compraventa” (Declaración 5.10 y 5.11)”.

3. Habría, además y según la Junta Arbitral, una suerte de acto propio de la Diputación Foral incompatible con la exención que defiende en el conflicto, pues si las ventas efectuadas por ENTIDAD 1 estuvieran, en efecto, sujetas pero exentas por ser “segunda transmisión”, se habría devengado en tales entregas de bienes el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, para cuya exacción sería competente la propia Hacienda Foral, que –sin embargo- no consta que haya iniciado procedimiento alguno de regularización para exigirles este Impuesto a los compradores finales de viviendas y plazas de garaje.

4. Finalmente, en cuanto a la encomienda de promoción delegada, se señala en el acto recurrido que a partir de la entrada en vigor de la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación, se considera promotor “cualquier persona, física o jurídica, pública o privada, que, individual o colectivamente, decide, impulsa, programa y financia, con recursos propios o ajenos, las obras de edificación para sí o para su posterior enajenación, entrega o cesión a terceros bajo cualquier título”; precisándose que el promotor debe ostentar sobre el solar la titularidad de un derecho que le faculte para construir en él. Y de esta misma definición legal, infiere la Junta Arbitral que ENTIDAD 2 podría seguir considerándose promotora conforme a la Ley de Ordenación de la Edificación y en virtud del apoderamiento que comportaba la encomienda de promoción delegada y de la asunción por su parte –según el

principio de libertad de pactos (artículo 1255 del CC)- de responsabilidades equivalentes a las del promotor.

Ello no obstante, siempre según la resolución recurrida, ello no supone negarle a ENTIDAD 1 la condición de promotora con las responsabilidades que le atribuye la LOE respecto de los futuros compradores de las viviendas terminadas pues, a los efectos del IVA, desde el otorgamiento de la escritura pública, ENTIDAD 1 se convirtió en promotora de la edificación con la transmisión jurídica del inmueble en construcción, adquiriendo la propiedad de la obra ya ejecutada y del terreno en que se asienta. Y la caracterización de la vendedora como promotora delegada conforme a la LOE, no privaba a ENTIDAD 1 de su condición de promotora respecto de los terceros adquirentes; de forma que, a los efectos del IVA, una vez terminada la edificación, la posterior transmisión de las viviendas efectuada por el vendedor-promotor a los compradores finales tuvo la consideración de primera entrega sujeta y no exenta.

5. En definitiva, concluye la Junta Arbitral, a efectos del IVA, la transmisión realizada por ENTIDAD 1 a los compradores finales de las viviendas y plazas de garaje del edificio sito en DOMICILIO 1 de Donostia constituyó primera entrega de una edificación terminada sujeta y no exenta, debiendo por ello computarse en la proporción de volumen de operaciones al igual que el importe de los anticipos recibidos en 2009, con el correspondiente devengo del IVA (artículo 75.Dos de la Ley del IVA).

SIXTO. La decisión de la Sala.

1. Aun aceptando a efectos puramente dialécticos que la repetida escritura de 9 de marzo de 2009 constituye “un todo indivisible” –como sostiene la Diputación Foral- parece difícil considerar que en tal escritura se documentaba un contrato cuyo objeto era “un edificio ya terminado”.

Por lo pronto, la escritura notarial lleva la rúbrica de “compraventa de inmuebles con subrogación total en la deuda hipotecaria y encomienda de promoción delegada”.

Es meritorio el esfuerzo argumental de la parte demandante para convencer a la Sala de que hay que buscar la intención de los contratantes y que ésta no era otra que la de la adquisición por ENTIDAD 1 de un edificio terminado, a cuyo efecto se incluyeron en el contrato determinadas cláusulas puramente instrumentales para alcanzar esa finalidad.

Ocurre, sin embargo, que los términos literales de las cláusulas del contrato dejan poco margen para la duda: ENTIDAD 1 adquiere de ENTIDAD 2 un inmueble “actualmente en fase de construcción-rehabilitación”, por un importe de IMPORTE 3 y con un IVA del 16% que es repercutido por la vendedora. Además, y “al margen de la transmisión de las fincas” (Cláusula 3.1), ENTIDAD 1 encomienda a ENTIDAD 2 la conclusión de la promoción “a título de promotor delegado”, manifestándose en el propio contrato que esa encomienda devengará el IVA al tipo vigente “a medida en que se libren las facturas correspondientes contra las certificaciones de obra” (Cláusula 8.2).

2. Como acertadamente señala la resolución recurrida, son continuas las manifestaciones de la escritura pública que, en relación con el inmueble, acreditan su verdadera situación: se alude, así, al “estado constructivo” del mismo; o a las fincas “resultantes de la división en propiedad horizontal del edificio en construcción”.

Se dice también expresamente que el inmueble está actualmente “en fase de construcción- rehabilitación” o se alude a “la inversión aún necesaria para la terminación de la promoción”, siendo así que no existía en ese momento certificación final de obra.

La misma “encomienda de promoción delegada para la finalización de las obras” (con un valor estimado en IMPORTE 7) es objeto de facturación y pago al margen del precio de la edificación.

3. Si, como ha señalado el Tribunal Supremo –en las sentencias citadas por la resolución recurrida y por las propias partes- “a los efectos de calificar una entrega de edificaciones como primera, segunda o ulterior entrega, y aplicar, en su caso, la exención prevista en el art. 20, apartado uno, número 22 de la referida Ley, habrá que estar a los términos de los contratos por los que se efectúa la entrega”, parece evidente que –*prima facie*- “los términos” del tantas veces citado contrato de 9 de marzo de 2009 no permiten afirmar, en absoluto, que el objeto del mismo fuera “el edificio terminado”.

Y ello no solo, como se ha dicho, por las continuas referencias al estado del inmueble (“en construcción”, o “rehabilitación”), sino porque la consideración de éste como “terminado” resulta completamente incompatible con la existencia en la escritura pública de una segunda convención: la encomienda de promoción delegada, que no tiene otro sentido –obvio es decirlo- que concluir aquello que no estaba terminado cuando se adquiere el inmueble “en construcción-rehabilitación”.

No compartimos la tesis de la parte demandante sobre la irrelevancia de este segundo negocio jurídico (que no tendría otro fin, según se afirma, que arbitrar los términos o condiciones en los que se va a llevar a cabo la promoción que la parte vendedora se ha comprometido a finalizar): aquella encomienda se regula minuciosamente en el contrato, se fija su precio y su forma de pago y se señala cuál es el IVA correspondiente a los abonos realizados contra certificaciones de obra.

4. Es difícil entender que la intención de los contratantes era la que defiende la Diputación Foral cuando esos mismos contratantes decidieron que las dos operaciones tributaran en el Impuesto sobre el Valor Añadido de forma completamente incompatible con la supuesta venta de un edificio terminado: el primer negocio jurídico (la compraventa) tributó al tipo del 16%, como entrega de edificio en construcción (y no al tipo reducido del 7 por 100, el propio de las entregas de edificios terminados y aptos para vivienda); y el segundo contrato (la encomienda de promoción delegada) lo hizo al tipo reducido del 7%, como

ejecución de obra efectuada para la construcción de edificio destinado principalmente a viviendas.

5. En relación con la segunda convención, señala con reiteración la parte demandante que ENTIDAD 1 no puede considerarse promotor en absoluto por la razón esencial de que tal condición nunca la ha perdido ENTIDAD 2, cuya venta en el contrato de 9 de octubre de 2009 a ENTIDAD 1 ha de reputarse “la primera transmisión de la edificación terminada”, lo que hace que las ventas efectuadas después por ENTIDAD 1 estarían exentas del IVA sin derecho a deducción y no computarían a efectos de determinar la proporción de volumen de operaciones.

Con independencia de que la segunda parte de la argumentación (la venta del 9 de octubre es la primera transmisión “de una edificación terminada”) se opone claramente a los términos del contrato, no podemos olvidar que la actividad de promotor requiere ineluctablemente –a tenor de la Ley de Ordenación de la Edificación- ostentar sobre el solar un derecho que le faculte para construir en él, siendo así que ese derecho –el de propiedad, en el caso- es el que ostenta ENTIDAD 1 que decide “delegar” en ENTIDAD 2 la actividad material correspondiente (obtener licencias, ejecutar las obras, recibirlas).

Pero la realización de esas actividades materiales no convierte a este “promotor delegado” en el verdadero promotor; antes al contrario: por consecuencia del contrato de compraventa, ENTIDAD 1 adquirió la propiedad del inmueble en construcción y asumió la posición de promotor, aunque “delegó” la realización de las actividades materiales correspondientes en un tercero (a la sazón, el vendedor del inmueble).

Por eso, esto es, porque ENTIDAD 1 tiene la condición de promotora respecto de los terceros adquirentes, a los efectos del IVA, una vez terminada la edificación, la transmisión de las viviendas a los compradores finales tiene la consideración de primera entrega sujeta y no exenta.

6. La conclusión expuesta no puede enervarse con la cita de las sentencias del Tribunal Supremo de 17 de enero de 2006 y de 30 de septiembre de 2009.

Ciertamente, se señala en esas sentencias que “no cabe confundir una operación de transmisión de una obra en curso de construcción, que ha de ser terminada por el adquirente y que es objeto de entrega, en concepto de edificación no terminada, con la posibilidad de que, por convención contractual, se establezca, como objeto de una compraventa, la entrega de un edificio terminado, aun cuando la operación se convenga estando aún en fase de construcción, pues, en este caso, existe primera entrega una vez que se realice ésta, teniendo por objeto el edificio terminado, por lo que su posterior transmisión, también en fase de construcción, tiene la consideración de segunda entrega de edificación”.

Ocurre, sin embargo, que los supuestos de hecho analizados en esas sentencias (en las que se estudiaban hasta tres entregas sucesivas) distan mucho del que ahora nos ocupa en el que, insistimos, de los términos del contrato y de la intención de los contratantes se desprende que en modo alguno puede hablarse –en la escritura de 9 de marzo de 2009- de venta de un edificio terminado.

En todo caso, conviene no olvidar la doctrina clásica y reiterada del Tribunal Supremo: para calificar una entrega de edificaciones como primera, segunda o ulterior entrega, y aplicar, en su caso, la exención prevista en el art. 20, apartado uno, número 22 de la referida Ley, habrá que estar a los términos de los contratos por los que se efectúa la entrega, y del que ahora nos ocupa entendemos evidente que el objeto no era, desde luego, “el edificio terminado” al que se refiere con reiteración la parte actora.

7. Por último, habría un argumento complementario a los anteriores, que deriva de la propia actuación de la Diputación Foral demandante y que destaca con mucho acierto la Junta Arbitral en la resolución impugnada: si las ventas de las viviendas y plazas de garaje del DOMICILIO 1 de San Sebastián eran “segundas entregas” exentas de IVA, tales enajenaciones estarían sujetas al impuesto sobre transmisiones patrimoniales, que no fue exigido por la Hacienda Foral a pesar de ser la competente para su exacción según el artículo 31 del Concierto Económico.

SÉPTIMO. La pretensión subsidiaria de la Diputación Foral.

1. La primera petición subsidiaria que plantea la actora requiere de la Sala que efectúe una “interpretación lógica y sistemática” del Concierto Económico a tenor de la cual se determine que la Hacienda estatal es la competente para efectuar la devolución del IVA correspondiente a las operaciones efectuadas en los ejercicios 2009, 2010 y 2011 por ENTIDAD 1.

La petición es difícilmente atendible por este Tribunal porque sería tanto como apartarse del tenor del Concierto, o reinterpretarlo, o modular sus efectos por la sola razón de la “excepcionalidad” de la situación, la elevada suma de las devoluciones y la enorme distorsión patrimonial incompatible con el principio de reparto equitativo que informa el Concierto Económico.

Decimos que no cabe acoger esa pretensión no solo porque supondría una suerte de fallo *en equidad* que, desde luego, la ley no autoriza, sino, fundamentalmente, porque resultaría incompatible con lo que más arriba se ha razonado: el volumen de operaciones atribuido a Gipuzcoa en aquellos ejercicios deriva de la transmisión de las viviendas y plazas de garaje del DOMICILIO 1 de San Sebastián y ya hemos afirmado –en contra de la opinión de la Diputación Foral- que las enajenaciones realizadas por ENTIDAD 1 constituyen “primera entrega” a los efectos del impuesto sobre el valor añadido.

Pero supondría, sobre todo, alterar los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico por la sola razón de que se ha producido una enorme distorsión patrimonial en esos ejercicios como consecuencia de la actividad desarrollada en el Territorio Histórico por ENTIDAD 1.

En la sentencia de 7 de diciembre de 2015 (recurso núm. 967/2014), citada por la Junta Arbitral, ya señalamos que “en el entorno de la distribución del poder tributario entre el Estado y los Territorios Históricos no resulta parámetro de enjuiciamiento adecuado analizar qué Administración resulta beneficiada por ese reparto ante una operación concreta y cuál perjudicada”, por cuanto “el

Concierto, como todo pacto, constituye un acuerdo, con cesiones y contraprestaciones, que buscan el equilibrio global, pese a que en una situación particular no se alcance”.

Además, como señala con precisión la resolución impugnada, acoger la pretensión de la Diputación Foral excedería con creces las competencias de la Junta Arbitral –y, obviamente, las de este Tribunal al enjuiciar la legalidad de la actuación de dicho órgano- cuyas decisiones deben atemperarse a los puntos de conexión cuando sean claros y precisos; y lo es artículo 28.Uno.A).3º del Concierto Económico y –a tenor de las operaciones analizadas- su aplicación del caso concreto.

2. Y, por estas mismas razones, no puede interesarse de este Tribunal que determine el porcentaje atribuible al Territorio Histórico a tenor de esa misma “interpretación lógica y sistemática del Concierto Económico”.

A lo dicho –que se refiere, sobre todo, al alcance de las potestades del Tribunal al enjuiciar la legalidad de una resolución de la Junta Arbitral- debe añadirse que el objeto litigioso quedó perfectamente delimitado al plantearse el conflicto: la incidencia en el volumen de operaciones de ENTIDAD 1 de las transmisiones de viviendas y plazas de garaje sitas en el DOMICILIO 1, siendo así que esta Sala ha entendido que tales operaciones –efectuadas en el Territorio Histórico de Gipuzcoa por unos importes que no son controvertidos- estaban sujetas a IVA y, por tanto, no solo incidían en el porcentaje de tributación de la entidad, sino que las devoluciones tributarias debían ser efectuadas por la Hacienda Foral.

OCTAVO. Conclusión final y pronunciamiento sobre costas.

Consecuencia obligada de lo expuesto es la desestimación del recurso, al considerarse ajustada a Derecho la decisión de la Junta Arbitral que entendió realizadas en Territorio Histórico de Gipuzcoa las ventas de viviendas y plazas de garaje realizadas por ENTIDAD 1 y las calificó como entregas de bienes constitutivas de “primera transmisión” a efectos del IVA por lo que la

Administración foral era la competente para devolver el IVA devengado en tales operaciones.

Y, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción, procede imponer las costas procesales a la parte recurrente y. haciendo uso de la facultad contemplada en el apartado tercero de dicho precepto legal, quedan las costas fijadas, por todos los conceptos, en un máximo de 8.000 euros.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero. Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la procuradora de los tribunales doña NOMBRE/APELLIDOS 1, en nombre y representación de la DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZCOA, contra la resolución núm. 4/2018, de 9 de abril, dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en el conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzcoa frente a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria sobre la determinación del porcentaje de tributación de la entidad ENTIDAD 1 imputable al Territorio Histórico de Gipuzcoa en relación con el IVA de los ejercicios 2009, 2010 y 2011, declarando ajustada a Derecho la expresada resolución.

Segundo. Imponer las costas procesales a la parte recurrente, con el límite expresado en el último fundamento de esta resolución.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Jesús Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. JESÚS CUDERO BLAS estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.