

Roj: **STS 110/2016** - ECLI: **ES:TS:2016:110**

Id Cendoj: **28079130022016100016**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **26/01/2016**

Nº de Recurso: **916/2014**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **CONTENCIOSO**

Ponente: **JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veintiséis de Enero de dos mil dieciséis.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha visto el recurso contencioso-administrativo **916/2014**, interpuesto por la DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPUZKOA, representada por la procuradora doña Rocío Martín Echagüe, contra la resolución adoptada el 30 de junio de 2014 por la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra en el conflicto negativo 54/2012, suscitado entre dicha Diputación Foral y la Comunidad Foral de Navarra en relación con la competencia para devolver cuotas del impuesto sobre el valor añadido. Han intervenido como partes demandadas la Comunidad Foral de Navarra y la «ENTIDAD 1, Ley 18/1982, de 26 de mayo», representadas, respectivamente, por los procuradores Noel de Dorremocha Guiot y María Dolores Tejero García Tejero.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- La Diputación Foral de Guipuzkoa interpuso el presente recurso contencioso-administrativo el 20 de noviembre de 2014. Una vez admitido y

recibido el expediente administrativo se le dio traslado para que formalizase la demanda, lo que verificó el 3 de febrero de 2015.

Sustenta dicho escrito rector en tres alegatos, que hace valer en cascada, de modo que el segundo es subsidiario del primero y el tercero del segundo. A saber: **(1)** la incompetencia de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra para resolver conflictos entre Navarra y los Territorios Históricos del País Vasco; **(2)** la nulidad del procedimiento arbitral por no haberse intentado anteriormente una solución amistosa de las discrepancias competenciales a través del correspondiente requerimiento previo, y **(3)** la competencia para devolver, o deducir, las cuotas del impuesto sobre el valor añadido soportadas por «ENTIDAD 1, Ley 18/1982, de 26 de mayo» (en lo sucesivo, «ENTIDAD 1»), por la adquisición de unos terrenos afectados por la actividad urbanizadora del Ayuntamiento de MUNICIPIO 1 corresponde a la Comunidad Foral de Navarra, pues dicha entrega de bienes no estaba sujeta al mencionado tributo, habiéndose realizado un ingreso indebido ante la misma.

Termina solicitando el dictado de sentencia que anule la resolución recurrida y declare la competencia de la Diputación Foral de Navarra para la devolución de las cuotas ingresadas por el concepto de impuesto sobre el valor añadido.

SEGUNDO .- La Comunidad Foral de Navarra se opuso a la demanda en escrito presentado el 17 de marzo de 2015.

Recuerda que este Tribunal Supremo, en sentencias de 9 de julio de 2007 (recurso contencioso-administrativo 296/2005 ; ES:TS:2007:5517), 26 de mayo de 2009 (recurso contencioso-administrativo 365/2008; ES:TS:2009:4196) y 17 de octubre de 2013 (recurso contencioso-administrativo 538/2012; ES:TS :2013:5135) declaró la competencia de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra para resolver los conflictos de la Comunidad Foral homónima con los Territorios Históricos del País Vasco.

Añade que la falta de requerimiento previo no integra un supuesto de nulidad absoluta de la resolución de la Junta Arbitral, sino de mera anulabilidad, que en el caso carece de toda relevancia al no haber causado indefensión a la Diputación Foral demandante.

En cuanto al fondo del asunto subraya que la operación estaba sujeta al impuesto sobre el valor añadido, por lo que la devolución, o la compensación, de las cuotas soportadas por «ENTIDAD 1» corresponde a la Diputación Foral de Guipuzkoa de acuerdo con los puntos de conexión previstos en el artículo 33 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, según la redacción aprobada por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre (BOE de 20 de diciembre).

TERCERO .- «ENTIDAD 1» se opuso a la demanda mediante escrito registrado el 20 de abril de 2015, en el que se adhiere y hace suyos los fundamentos de la contestación de la Comunidad Foral de Navarra, especialmente en lo que hace referencia a la réplica de los argumentos formales de la parte actora que pretenden provocarle indefensión.

CUARTO .- En escrito de 12 de febrero de 2015, reiterado en otro de 7 de mayo siguiente, la Administración General del Estado se abstuvo de intervenir en el proceso, por no tener interés alguno en mantener y defender una postura u otra, en favor o en contra de la resolución discutida.

QUINTO .- Concedido el trámite de conclusiones, fue evacuado por la Diputación Foral de Guipuzkoa el 25 de abril de 2015, por la Comunidad Foral de Navarra el 7 de mayo y por «ENTIDAD 1» el 13 de mayo del mismo año, resumiendo los tres lo alegado en sus respectivos escritos rectores, a los que se remiten.

SEXTO . - Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación

de 14 de mayo de 2015, fijándose al efecto el día 19 de enero de 2016, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- La Diputación Foral de Guipuzkoa combate la resolución adoptada el 30 de junio de 2014 por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en el conflicto negativo 54/2012, que declaró su competencia para devolver las cuotas del impuesto sobre el valor añadido soportadas por «ENTIDAD 1» por la adquisición de unos terrenos afectados por la actividad urbanizadora del Ayuntamiento de MUNICIPIO 1.

Sustenta su pretensión impugnatoria en tres alegatos: **(i)** en el primero sostiene la incompetencia de la citada Junta Arbitral para resolver conflictos entre Navarra y los Territorios Históricos del País Vasco; **(ii)** con el segundo pretende la declaración de nulidad del procedimiento, por haberse prescindido del requerimiento previo, y **(iii)** mediante el último defiende que la competencia para reintegrar a «ENTIDAD 1» las sumas ingresadas corresponde a la Hacienda Territorial Navarra, pues se trata de ingresos indebidos, ya que la operación por la que se repercutieron las cuotas no estaba sujeta al impuesto sobre el valor añadido.

SEGUNDO .- El primer argumento del recurso ya ha recibido, directa o indirectamente, respuesta negativa en las sentencias de esta Sección Segunda del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2007 (recurso contencioso-administrativo 296/2005; ES:TS:2007:5517), 26 de mayo de 2009 (recurso contencioso-administrativo 365/2008; ES:TS:2009:4196) y 17 de octubre de 2013 (recurso contencioso-administrativo 538/2012; ES:TS :2013:5135). En la primera de forma indirecta y en las otras dos frontalmente.

La primera de ellas, en un recurso interpuesto por la Administración General del Estado (y no, como dice la Diputación ahora recurrente, por la Diputación Foral de Bizkaia), realiza un detenido análisis del origen histórico del sistema fiscal navarro, subraya sus diferencias con el que opera en el País Vasco y deja constancia de su actual fundamento constitucional y de sus características, señalando los criterios de interpretación (FFJJ 4º a 9º). La segunda, sin citar el precedente de 2007, concluye que cuando el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra habla de "territorio de régimen común" incluye «todo territorio español que no es Navarra» (FJ 3º) y, por lo tanto, el del País Vasco, al igual que, en relación con el Concierto Económico con el País Vasco, Navarra constituye también territorio común (FJ 4º). La tercera, en un supuesto inverso al actual (la Comunidad Foral de Navarra sostenía la incompetencia de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco para resolver un conflicto entre ella y el Territorio Histórico de Álava) y con expresa remisión a la segunda, concluye que en las relaciones entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, ésta debe considerarse territorio de régimen común (FJ 4º).

El propio planteamiento de la demanda conduce a solución contraria a la pretendida en ella. La Diputación Foral recurrente asume que, negando la competencia de la Junta Arbitral del Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra, se suscita el interrogante de cuál sería, entonces, el órgano competente para resolver el conflicto, disyuntiva a la que no suministra respuesta, limitándose a reproducir resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico con el País Vasco en las que se sostiene que en las controversias competenciales con la Comunidad Foral de Navarra el territorio de esta última debe ser considerado "común" a los efectos de reconocer competencia a la Junta Arbitral de Concierto Económico. Si es así interpretando el precepto pertinente de este Concierto Económico [artículo 66 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo (BOE de 24 de mayo)], no puede llegarse a conclusión distinta haciendo lo propio con el precepto de igual

contenido incluido en el Convenio Económico con Navarra (artículo 51.1). Un territorio y otro son considerados como "territorio común" a los efectos de entender planteado el conflicto y justificar la intervención de la respectiva Junta Arbitral.

Ciertamente, tal desenlace puede provocar colisiones cuando ambas juntas se consideren competentes, pero resulta una solución mucho más satisfactoria que concluir que en semejantes casos existe una laguna cuyo vacío resulta imposible de colmar, debiendo asumirse el frustrante resultado de que cuando los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra entran en conflicto nuestro ordenamiento jurídico no ha previsto órgano administrativo competente para su resolución. En la tercera de las sentencias citadas (FJ 4º) hemos recordado el carácter instrumental y meramente administrativo de las juntas arbitrales, cuya intervención opera como presupuesto de procedibilidad del posterior proceso jurisdiccional en el que ha de resolverse de manera definitiva el conflicto.

TERCERO .- Estas últimas reflexiones conducen al rechazo del segundo argumento del recurso, conforme al que la resolución de la Junta Arbitral, y el procedimiento seguido, serían nulos por no haberse realizado por la Comunidad Foral de Navarra el oportuno requerimiento previo antes de plantear el conflicto, en los términos del artículo 14.1 del Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo (BOE de 7 de abril).

El carácter instrumental de la intervención de la Junta Arbitral justifica que se considere formalizado el conflicto cuando con toda evidencia ambas administraciones tributarias han tenido cabal conocimiento de la postura abstencionista de la otra.

Ítem más, al margen de que nos encontramos ante un conflicto negativo, en el que el alcance del requerimiento es muy distinto al que tiene cuando ambas

administraciones tributarias se consideran competentes, hasta el punto de que puede ser instado por el obligado tributario comunicando la negativa de ambas a intervenir (artículo 14.3), lo cierto es que la finalidad del trámite "preconflictual", comunicando una de las administraciones a la otra que no se considera competente para que asuma el asunto sin que ésta lo haga (artículo 14.2), ha quedado en el caso debatido plenamente satisfecha, por las siguientes razones:

1º) De la lectura de los dos primeros antecedentes de la resolución de la Junta Arbitral se obtiene que la Diputación Foral de Guipuzkoa tuvo pleno conocimiento de la situación, ya que, en primer lugar, se le pidió la devolución de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido soportadas por «ENTIDAD 1», a lo que se negó por reputarse incompetente, y más tarde se le comunicó un informe de la Hacienda Territorial de Navarra negando sus atribuciones habida cuenta de que la operación estaba sujeta a dicho tributo, correspondiendo la devolución a la Diputación Foral de Guipuzkoa.

2º) Al rechazar expresamente esta última su competencia ante la Junta Arbitral, quedó formalizado el conflicto, legitimándose la intervención de dicho organismo.

CUARTO .- La determinación de cuál de las dos administraciones fiscales enfrentadas es la competente para reintegrar a «ENTIDAD 1» las cuotas del impuesto sobre el valor añadido que soportó por la adquisición de unos terrenos afectados por la actividad urbanizadora del Ayuntamiento de MUNICIPIO 1 pasa, como con tino señala la resolución recurrida, por determinar si la operación estaba o no sujeta a dicho tributo. Los contendientes están de acuerdo en que, si se concluye en sentido positivo, como hace dicha resolución, la devolución compete a la Diputación Foral de Guipuzkoa en virtud de los puntos de conexión del artículo 33 del Convenio Económico , si por el contrario la respuesta es negativa, el reintegro corresponde a la Hacienda Territorial de Navarra, en cuanto devolución de un ingreso indebido.

Sobre los hechos, relativamente sencillos, no existe controversia. Consisten en la adquisición por «ENTIDAD 1», mediante documento privado de 8 de noviembre de 2007, elevado a escritura pública el 14 de febrero de 2008, de dos parcelas (las números 9 y 11), pertenecientes a distintos propietarios, resultantes del proceso de urbanización desarrollado por el Ayuntamiento de MUNICIPIO 1. El proyecto de reparcelación y urbanización había sido aprobado el 31 de enero de 2007 y los gastos de urbanización fueron soportados directa o indirectamente por la compradora, que abonó una parte al Ayuntamiento y otra a los vendedores, quienes, previamente habían ingresado en la Corporación local las cuotas correspondientes.

La cuestión a dilucidar consiste en determinar si, a los efectos del impuesto sobre el valor añadido, los transmitentes eran empresarios y, por lo tanto, sujetos pasivos del mismo.

El artículo 5.Uno.d) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) [norma a la que remiten las dos administraciones tributarias en conflicto, cuyo contenido es reproducido por las disposiciones fiscales forales de una y otra], en la redacción aplicable a los hechos de este litigio, reputaba empresarios o profesionales a los efectos de lo dispuesto en dicha Ley a «quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente».

En interpretación de dicho precepto esta Sala ha sostenido: **(i)** que tiene el carácter de empresario a efectos del impuesto sobre el valor añadido y, por lo tanto, es sujeto pasivo, quien, sin necesidad de ejecutar los trabajos de urbanización sobre los terrenos, soporta los gastos que conllevan, para destinarlos a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, y **(ii)** que están sujetas y no exentas del impuesto sobre el valor añadido las entregas de terrenos que estos sujetos pasivos realicen, siempre que hubieran comenzado físicamente sobre los mismos las obras de urbanización [sentencias de 8 de

noviembre de 2004 (casación 2327/1999, FJ 2º; ES:TS :2004:7154), interpretando la Ley 30/1985, de 2 de agosto (BOE de 9 de agosto), y 24 de octubre de 2011 (casación 59/2008, FJ 4º); ES:TS:2011:7066).

Pues bien, en el caso debatido la cuestión no puede ser resuelta de forma automática, pues aun siendo cierto que, al fin y a la postre, la adquirente soportó los gastos de urbanización, no lo es menos que inicialmente fueron afrontados, al menos en parte, por los vendedores. En estas circunstancias, para determinar si la operación estaba sujeta al impuesto sobre el valor añadido, se ha de tener en cuenta si al tiempo del devengo del impuesto aquellos tenían la condición de empresarios por haber soportado los gastos de urbanización. Tal acontecimiento tiene lugar con la puesta a disposición del bien al adquirente [artículo 75.Uno.1º de la Ley 37/1992], esto es, cuando se le transmite el poder de disposición con las facultades inherentes al propietario [véase al 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 (DOUE, de 11 de diciembre de 2006, serie L, número 347, página 1)], que en el caso debatido se produjo el 8 de noviembre de 2007, fecha del contrato privado de compraventa. En dicho momento, los propietarios transmitentes ya habían satisfecho cuotas de urbanización.

Ahora bien, no basta esta constatación para despejar la incógnita, puesto que, después, en el contrato de compraventa se pactó que esas cuotas serían reintegradas a los vendedores por la compradora «ENTIDAD 1», quien, en definitiva, hizo frente a las mismas.

Para buscar una solución definitiva se ha de tener presente que nuestro legislador, en la letra de la ley, considera únicamente empresario a quien efectúa «la urbanización de terrenos». Ha sido la jurisprudencia la que, interpretando el precepto, ha entendido que no sólo se refiere a los que materialmente realizan o encargan los trabajos físicos de urbanización, sino también a quienes sobre los terrenos, ya en curso de urbanización, realizan gastos exigidos por el planeamiento urbanístico. Es decir, en el sentir de la

jurisprudencia no sólo se considera sujeto pasivo a quien ejecuta los actos de urbanización o se los encomienda a otra persona, afrontando los gastos correspondientes, sino también a quien incorpora o ve incorporados sus terrenos a un proceso urbanizador asumiendo los correspondientes costes, vendiéndolos después, aun cuando tal actividad la realice de manera ocasional. Y poco importa a estos efectos quién sea finalmente la persona que soporte dichos gastos, pues el dato decisivo radica en el hecho de realizar o haber realizado sobre terrenos en curso de urbanización, al tiempo de devengarse el tributo, los gastos exigidos por el planeamiento urbanístico (véase la citada sentencia de 24 de octubre de 2011 , FJ 4º).

La solución que propone la Diputación Foral recurrente llevaría a negar la condición de empresario a efectos del impuesto sobre el valor añadido al promotor que lleva a cabo materialmente los actos de urbanización por el hecho de que después traslade su importe al vendedor, repercutiéndolos en el precio de venta. En el caso debatido hubiera sido igual que «ENTIDAD 1» asumiera contractualmente el pago de las cuotas de urbanización o que el precio pactado con los transmitentes incorporara su importe. En ambos casos aquellos tendrían la condición de "empresarios"; sería incongruente sostener que en el primero no lo eran y en el segundo sí.

Por todo lo anterior, hemos de concluir que la operación estaba sujeta al impuesto sobre el valor añadido y que la devolución, o deducción, de las cuotas soportadas por «ENTIDAD 1» corresponde a la Diputación Foral de Guipuzkoa, en virtud de lo dispuesto en el artículo 33 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Como tal es la solución adoptada por la Junta Arbitral en la resolución recurrida, debemos afirmar, con desestimación de la demanda, que se encuentra ajustada a Derecho.

QUINTO .- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio), en la redacción de la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal (BOE de 11 de octubre), procede imponer las costas de este proceso

a la Diputación Foral demandante, si bien, haciendo uso de la facultad que nos confiere el apartado 3 del mismo precepto, con el límite de cuatro mil euros, a la vista de la dificultad y el alcance de las cuestiones suscitadas en el debate.

FALLAMOS

1º) Desestimar el recurso contencioso-administrativo **916/2014**, interpuesto por la DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPUZKOA contra la resolución adoptada el 30 de junio de 2014 por la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra en el conflicto negativo 54/2012, suscitado entre dicha Diputación Foral y la Comunidad Foral de Navarra en relación con la competencia para devolver cuotas del impuesto sobre el valor añadido.

2º) Confirmar dicho acto administrativo a por ser ajustado al ordenamiento jurídico.

3º) Imponer las costas a la Diputación Foral demandante, con el límite señalado en el último fundamento de derecho.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzón Herrero Emilio Frías Ponce Joaquín Huelin Martínez de Velasco José Antonio Montero Fernández Manuel Martín Timón Rafael Fernández Montalvo **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretaria, certifico.