

Resolución: R 38/2022

Expediente: 17/2022

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 28 de julio de 2022.

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

ACUERDO

Sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa (en lo sucesivo DFG) frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo AEAT), cuyo objeto es determinar la competencia de exacción de la operación por la que ENTIDAD 1, con CIF: LETRANNNNNNNN, adquirió en 2020 un inmueble a ENTIDAD 2, con CIF: LETRANNNNNNNN, que se tramita ante esta Junta Arbitral con número de expediente 17/2022.

I. ANTECEDENTES

1.- ENTIDAD 1 tiene su domicilio fiscal en Gipuzkoa y la competencia de exacción e inspección del IVA 2010 corresponde a la DFG.

2.- El 22 de septiembre de 2020 se otorgó escritura pública de compraventa por la que ENTIDAD 1 adquirió a ENTIDAD 2 dos inmuebles sitios en Gipuzkoa por el precio de 2.200.000 euros más 462.000 euros de IVA.

En 2019 se había realizado una entrega a cuenta de 110.000 euros y en 2020 otros 23.100 euros, pagándose los 2.528.900 euros restantes en 2020.

3.- ENTIDAD 1 se dedujo el IVA soportado en su autoliquidación ante la DFG.

4.- La DFG remitió el 13 de octubre de 2021 un escrito a la AEAT en cumplimiento de lo previsto en el art. 47.ter del Concierto Económico, al entender que procedía otra calificación de la operación y ello implicaba una modificación de la cuota de IVA respectivamente soportada y repercutida.

5.- El 9 de diciembre de 2021 la AEAT contestó trasladando sus observaciones, aunque matizando que entendía que no era aplicable el procedimiento especial de colaboración.

6.- Ante la ausencia de acuerdo, la DFG trasladó el 17 de enero de 2022 el expediente a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa para tratar de alcanzar un acuerdo.

7.- Transcurridos dos meses sin acuerdo, se planteó conflicto ante la Junta Arbitral que se tramita bajo número de expediente 17/2022.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Competencia de la Junta Arbitral

El art. 68 del Concierto Económico señala:

Uno. Son procedimientos especiales de la Junta Arbitral prevista en el presente Concierto Económico el procedimiento abreviado, la extensión de efectos y el incidente de ejecución.

Dos. El procedimiento abreviado se aplicará en los supuestos a que hace referencia la letra b) del artículo 64 y el apartado Tres del artículo 47 ter del presente Concierto Económico.

En tales casos, la Junta Arbitral deberá admitir a trámite los conflictos correspondientes en el plazo de un mes desde su interposición, deberá otorgar un plazo común de diez días a todas las partes concernidas

para que realicen sus alegaciones y resolver en el plazo de un mes desde la conclusión del mismo.

Por su parte, el art. 66 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.

2.- Procedimiento especial de colaboración del art. 47.ter del Concierto Económico

2.1.- Normativa aplicable

El art. 47.ter del Concierto Económico establece:

Uno. En los supuestos en los que conforme a los criterios establecidos en el presente Concierto Económico, corresponda a distintas Administraciones la competencia inspectora para regularizar las operaciones a que hace referencia el apartado Dos siguiente, deberán coordinar sus competencias de exacción o inspección con el resto de

administraciones afectadas por la regularización conforme a lo previsto en el presente artículo.

Dos. La coordinación de competencias será procedente en relación con los siguientes supuestos:

a) Regularización de operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas.

b) Calificación de operaciones de manera diferente a como las haya declarado el contribuyente cuando ello implique una modificación de las cuotas soportadas o repercutidas en los impuestos indirectos en los que se haya establecido el mecanismo de la repercusión.

Tres. En los supuestos a que se refiere el apartado anterior, la Administración que esté ejercitando sus competencias en relación con alguno de esos supuestos, deberá comunicar, con anterioridad a formular propuesta de resolución al contribuyente o de formalizar la correspondiente acta de inspección, a las otras Administraciones afectadas los elementos de hecho y fundamentos de derecho de la regularización que entienda procedente.

En el caso de que en el plazo de dos meses no se hubieran formulado observaciones sobre la propuesta de resolución por parte de las otras Administraciones concernidas, ésta se entenderá aprobada y todas ellas quedarán vinculadas frente a los contribuyentes, a quienes deberán aplicar esos criterios.

De existir observaciones, se dará traslado de las mismas a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa donde podrá llegarse a un acuerdo sobre las observaciones planteadas.

En todo caso, transcurridos dos meses desde que dichas observaciones hayan sido formuladas sin llegar a un acuerdo sobre las mismas, la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa así como cualquiera

de las Administraciones concernidas podrá proceder a trasladar el desacuerdo a la Junta Arbitral en el plazo de un mes, quien deberá resolver la controversia, previa audiencia del contribuyente, por medio del procedimiento abreviado previsto en el artículo 68 del presente concierto económico.

Cuatro. Una vez resuelta la controversia o en su defecto trascurridos los plazos previstos en el apartado dos del artículo 68 de este Concierto sin pronunciamiento de la Junta Arbitral, la Administración actuante podrá continuar las actuaciones y dictar los actos administrativos correspondientes, cuyos efectos entre administraciones se suspenderán hasta la resolución de la Junta Arbitral.

2.2.- Postura de la DFG sobre el art. 47.ter

La DFG interpreta el art. 47.ter atendiendo a la situación que se quiso solucionar, que es la de dos Administraciones con competencia de exacción e inspección sobre distintos sujetos que han intervenido en una operación y respecto de los que debe hacerse una regularización coordinada y coherente.

Así, la DFG entiende que entra dentro del concepto *calificación* la determinación de si el inmueble transmitido estaba o no afecto a la actividad. A su vez, ello afecta de manera esencial a las cuotas de IVA soportado o devengado a través del mecanismo de la repercusión.

En apoyo de esta solución, la DFG trae la jurisprudencia sobre regularización íntegra.

La dificultad observada por el Tribunal Supremo derivada de la existencia de tres sujetos distintos (sujeto que soporta IVA, sujeto que repercute IVA y Administración tributaria) se incrementa si resulta que son dos las administraciones con competencia de exacción e inspección sobre los administrados intervinientes en la operación.

Precisamente por ello procede la aplicación del art. 47.ter a fin de dirimir la posible controversia que surgiría entre administraciones derivada de la diferente calificación de la operación y, simultáneamente, de evitar el empobrecimiento injusto de los distintos sujetos intervinientes.

Además, señala la DFG que de lo que se trata es de coordinar las actuaciones para que se solucionen mediante una compensación interadministrativa para evitar que una administración devuelva un IVA soportado que está ingresado en otra administración, produciéndose un enriquecimiento injusto de una administración en perjuicio de otra, o que no se devuelva ese IVA y el enriquecimiento de una administración sea en perjuicio de los intervinientes en la operación.

2.3.- Postura de la AEAT sobre el art. 47.ter

Se insta en primer lugar la inadmisión del conflicto porque la solicitud enviada por la DFG en octubre de 2021 tiene por objeto que se realice una comprobación de la situación de ENTIDAD 2 o se inicie un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, por lo que la contestación estatal no puede calificarse como la discrepancia que habilita a trasladar la cuestión a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa como paso previo al planteamiento de conflicto ante la Junta Arbitral.

Adicionalmente, la AEAT entiende que el contenido del conflicto no tiene cabida en el concepto de *calificación*.

Así, el art. 2.Dos del Concierto Económico señala que *Las normas de este Concierto se interpretarán de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria para la interpretación de las normas tributarias.*

Por su parte, el art. 13 de la LGT, aprobada por la Ley 58/2003, sobre la calificación, señala:

Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez..

La jurisprudencia del Tribunal Supremo (Sentencia de 25 de junio de 2008, recurso 235/2004, ECLI:ES:TS:2008:4323) afirma que la calificación de los contratos ha de fundarse en el contenido obligacional convenido; esto es (Sentencias de 9 de octubre de 2008, recurso 7979/2004, ECLI:ES:TS:2008:6406, y de 3 de junio de 2010, recurso 9013/2004, ECLI:ES:TS:2010:4151) la verdadera intención de las partes es determinante de la correcta calificación de un contrato; o lo que es lo mismo, *la correcta calificación de un contrato ha de hacerse, no en razón del resultado que, por unas u otras circunstancias, haya llegado a producirse, sino en función del verdadero fin jurídico (actual o potencial) que los contratantes pretendían alcanzar con el mismo o, lo que es igual, la verdadera intención que los contratantes tuvieron al celebrarlo.* Verdadera voluntad de los contratantes que hay que deducir de *los actos de las partes, coetáneos y posteriores a la celebración del contrato* (Sentencia de 21 de octubre de 2010, recurso 7310/2005, ECLI:ES:TS:2010:5573).

En definitiva, como señala el alto órgano jurisdiccional, *la calificación consiste en caracterizar en términos jurídicos una situación fáctica para reconducirla a alguna de las categorías tipificadas en las normas tributarias; en otras palabras, consiste en fijar los hechos realmente acaecidos para compararlos con la hipótesis abstracta prevista en la norma.* (Sentencia de 13 de enero de 2011, recurso 1451/2006, ECLI:ES:TS:2011:412).

Así pues, entiende la AEAT que la calificación no puede ser interpretada como hace la DFG para extender el supuesto a otras situaciones no previstas expresamente por el legislador.

La AEAT considera relevante poner de manifiesto que no considera en ningún caso que la finalidad del artículo 47. ter del Concierto sea establecer un

procedimiento de coordinación de aplicación generalizada en la imposición indirecta. Por el contrario, se entiende que el ámbito de aplicación del procedimiento regulado en este artículo, en lo referente a la imposición indirecta, debe ser limitado y circunscribirse a los supuestos de discrepancia en la *calificación* de las operaciones.

Concluye la AEAT señalando que *El procedimiento regulado en el artículo 47.ter no está diseñado para su aplicación masiva en los supuestos de fiscalidad indirecta en los que, por haberse producido la incorrecta repercusión o deducción de cuotas, se hace necesario realizar una regularización íntegra en la que intervienen dos administraciones diferentes.*

Según la AEAT, la regularización íntegra parte de unas cuotas de IVA indebidamente repercutidas y descubiertas en el seno de un procedimiento de comprobación.

Así, mientras el art. 47.ter pretende alcanzar un acuerdo entre administraciones que dé lugar a una compensación entre ellas, la regularización íntegra pretende salvaguardar la neutralidad del IVA devolviendo las cuotas indebidamente repercutidas, para lo cual solo se comprueba el ingreso efectivo de las mismas.

En ningún momento la solicitud inicial de la DFG tenía por objeto comprobar si el IVA indebidamente repercutido había sido indebidamente ingresado en la AEAT.

3.- Postura de la DFG

La DFG entiende que la transmisión de los inmuebles no se encuentra sujeta a IVA en la medida que no estaban afectos a la actividad de ENTIDAD 2, como se desprende del hecho de que esta sociedad no desarrollase ninguna actividad empresarial o profesional en el sentido requerido por el art. 5 de la Ley del IVA.

En efecto, ENTIDAD 2 era propietaria de la nuda propiedad de los inmuebles transmitidos, cuyo usufructo vitalicio correspondía a NOMBRE/APELLIDOS 1, con NIF: NNNNNNNNLETRA.

Con motivo del fallecimiento de la usufructuaria, ENTIDAD 2 consolidó el pleno dominio, procediendo inmediatamente a la transmisión de la propiedad de los inmuebles.

ENTIDAD 2 está dada de alta en IAE en promoción inmobiliaria (epígrafe 833.2) en el Estado desde 1992, pero la documentación aportada no permite concluir que haya realizado ninguna actividad, por lo menos sobre las parcelas referidas. Únicamente derribó la vivienda que estaba construida en 2016.

4.- Posición de la Junta Arbitral

La correcta delimitación del ámbito de aplicación del art. 47 ter del Concierto Económico requiere la previa interpretación del alcance del concepto de *calificación*.

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

La calificación en el ámbito de las leyes tributarias es una actitud intelectual tendente a subsumir las distintas realidades que se presentan a cada contribuyente, en los supuestos contemplados en las normas fiscales, una vez han sido éstas interpretadas con arreglo a los criterios ya referidos. Se trata de una operación similar a la realizada en relación con las normas penales: una vez conocido el sentido de una norma, ha de determinarse si una determinada conducta debe entenderse encuadrada en una determinada norma, y, consecuentemente, si a tal conducta han de derivársele las consecuencias jurídicas de esa norma.

De acuerdo con ello, la calificación no debe limitarse a determinar si una operación se subsume en un concepto jurídico-tributario (por ejemplo, delimitar si una operación es una donación o una compraventa), sino que exige un esfuerzo más profundo para ahondar en la incardinación de la operación en la norma concreta (así, también incluye, por ejemplo, la determinación de si el objeto de una venta es un bien afecto a la actividad o no, etc.).

Aún así, admitir un concepto extensivo de la calificación a efectos de aplicar el artículo 47 ter del Concierto Económico, no implica dar por bueno, ni que la finalidad de este precepto sea la de establecer un procedimiento de coordinación de aplicación generalizada en la imposición indirecta, ni que la reforma operada por Ley 10/2017 tuviera por objeto llevar al Concierto Económico la jurisprudencia sobre regularización íntegra.

El artículo 47 ter no alcanza a los supuestos ajenos a la *calificación* (por ejemplo, la simple determinación de la deducibilidad de un IVA soportado por un bien o servicio no necesario o no afecto a la actividad), y además la disposición transitoria primera de la Ley 10/2017 solo lo declara de aplicación a las regularizaciones referidas a periodos impositivos iniciados con posterioridad a su entrada en vigor.

Por otra parte, históricamente, la propia práctica seguida por las Administraciones, estatal y forales, tampoco se corresponde con la idea de

que tengan asumido, ninguna de ellas, que en la regularización del IVA deba procederse sistemáticamente a arbitrar un procedimiento de colaboración entre Administraciones.

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

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

Con anterioridad, la Resolución 13/2018, dictada en el conflicto 12/2013, abordó la competencia de exacción de IVA de un obligado foral al que la DFG denegó la deducción de unas cuotas de IVA soportado (acto ejecutivo de la liquidación) en la medida que el proveedor era un no residente que, en su opinión, no actuaba con EP por lo que entendía que eran cuotas indebidamente repercutidas. Ello implicaba la improcedencia del ingreso realizado al Estado por el no residente.

Tampoco la DFG dio ninguna participación al Estado en su regularización.

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

En el conflicto 28/2012 que determinó la Resolución 3/2018, la DFG deniega a un obligado foral la deducción de cuotas de IVA soportado por entender que

el proveedor, que había ingresado el IVA repercutido al Estado, no estaba realmente establecido en el TAI. Tampoco se dio participación a la AEAT.

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

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

Dicho esto, en el caso que nos ocupa, y con la prueba aportada por las partes, puede aceptarse que los inmuebles transferidos por ENTIDAD 2 no estaban afectos a la actividad, por lo que es razonable que la DFG tratase de calificar la venta como no sujeta al IVA, así como que tratase de colaborar con la AEAT por el procedimiento establecido en el art. 47 ter del Concierto Económico.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Declarar que la transmisión de inmuebles de ENTIDAD 2, a ENTIDAD 1, instrumentada en escritura otorgada el 22 de septiembre de 2020, debió estar sujeta al ITPAJD, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, y que la competencia de su exacción corresponde a la DFG.

2º.- Notificar el presente acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Gipuzkoa y a ENTIDAD 1.