

**JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO
ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD
AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO**

Conflicto: 20/2013

Administraciones afectadas:

Diputación Foral de Gipuzkoa (promotor)

AEAT

Objeto: Competencia de exacción en función de la proporción de volumen de operaciones

RESOLUCIÓN: 4/2018

EXPEDIENTE: 20/2013

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 9 de abril de 2018,

la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Gabriel Casado Ollero, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Francisco Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa (DFG), frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), sobre la determinación del porcentaje de tributación de la entidad ENTIDAD 1, N.I.F. LNNNNNNNN (en adelante ENTIDAD 1 o "la entidad") imputable al Territorio Histórico de Gipuzkoa, en relación con el IVA de los ejercicios 2009, 2010 y 2011; que se tramita con el número de expediente 20/2013, actuando como ponente D. Gabriel Casado Ollero.

I. ANTECEDENTES

1.- El conflicto fue planteado por el Jefe del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa, mediante un escrito de 17 de septiembre de 2013, registrado de entrada el siguiente día 20, en el que con base en los antecedentes y fundamentos de Derecho que expone, termina solicitando de la Junta Arbitral una resolución donde 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 DFG para efectuar las devoluciones de IVA correspondientes a tales ejercicios, y se declare la competencia al efecto de la Administración del Estado. Y donde, subsidiariamente, la Junta Arbitral 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".

2.- Del expediente resultan los siguientes hechos y circunstancias relevantes para la resolución del conflicto:

a) ENTIDAD 1, es una entidad del GRUPO que tuvo su domicilio fiscal en territorio común (Madrid), desde su constitución hasta su baja por absorción, y cuyo principal objeto social fue la promoción, el arrendamiento y la compraventa de inmuebles, figurando de alta en el epígrafe 833.2 del IAE "Promoción inmobiliaria de edificaciones".

b) 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 para la adquisición en todo el territorio nacional de activos inmobiliarios relacionados con proyectos financiados a promotores-clientes del GRUPO, 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.

c) Desde su constitución ENTIDAD 1 adquirió inmuebles fundamentalmente en territorio común, pero también en el País Vasco y algunos de ellos en Gipuzkoa; anotando la DFB 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".

d) Observa la Diputación Foral que como consecuencia del derrumbe del mercado inmobiliario que propició su constitución las adquisiciones de inmuebles efectuadas por ENTIDAD 1 desde su constitución superan muy ampliamente las entregas "ocurriendo en algún caso, como el que subyace en el presente conflicto, que las entregas que ha realizado en un determinado ejercicio se localizan prácticamente en su totalidad en un único territorio".

e) Al haber superado la entidad los siete millones de euros, ENTIDAD 1 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.

Consta en la Memoria de la entidad que durante el ejercicio 2009 ENTIDAD 1 adquirió inmuebles en Barcelona, Getafe, Bilbao, Madrid, Huelva, Palma de Mallorca, San Sebastián, etc.

g) Con fecha 9 de marzo de 2009 ENTIDAD 1 suscribió con ENTIDAD 2, en relación con "las fincas resultantes de la división en propiedad horizontal del edificio en construcción sito en San Sebastián, DOMICILIO 1" (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:

- de una parte, ENTIDAD 1 adquiere a ENTIDAD 2, por importe de IMPORTE 1 €, un inmueble "actualmente en fase de construcción-rehabilitación" en el 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); y,

- 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)

h) 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 15.239.171,33 euros; 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 150.347,67 euros.

No consta en el expediente que la Diputación Foral hubiera iniciado, antes del planteamiento del conflicto, algún procedimiento de regularización a los compradores finales de las viviendas y plazas de garaje para exigirles el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas que, como se verá, hubiera debido ser el devengado en tales entregas de bienes en caso de estar sujetas y exentas en el IVA, y para cuya exacción sería competente la Hacienda Foral en virtud del artículo 31.1 del Concierto Económico.

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 39.680.714,24 euros.

j) 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.

k) En el planteamiento del conflicto refiere la DFG algunos pormenores de las escrituras de venta 'formalizadas entre ENTIDAD 1 y los compradores finales de las referidas viviendas y plazas de garaje que, como queda dicho, resultaron

gravadas en el IVA al tipo reducido del 7%, a la sazón aplicable para las edificaciones terminadas aptas para su utilización como viviendas.

l) A resultas de la comprobación efectuada, la AEAT estimó correctos tanto el volumen de operaciones declarada 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 Anida 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".

El 31 de mayo de 2013 las actas de conformidad se pusieron en conocimiento de la Subdirección de Inspección de la DFG, mediante un correo electrónico del Jefe Regional de Relaciones Institucionales de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco.

m) Por Orden Foral 676/2013 de 22 de julio de 2013, recibida en la AEAT el siguiente 24 de julio, la DFG declara 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%. Asimismo, requería a la AEAT para la determinación de dicho porcentaje al ostentar ésta la competencia inspectora.

n) Ante la falta de respuesta de la AEAT, 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 el 10 de septiembre de 2013 plantear conflicto de competencias ante la Junta Arbitral.

3.- La Junta Arbitral notificó el 12 de mayo de 2016 a la AEAT la admisión del conflicto acordada en sesión del anterior 4 de mayo, confiriéndole el plazo de un mes para la presentación de alegaciones.

4.- La AEAT presentó el 10 de junio de 2016 escrito de alegaciones interesando la inadmisión a trámite del conflicto porque nada de lo solicitado por la DFG se corresponde con el ámbito competencial atribuido por el Concierto Económico a la Junta Arbitral; pues, a su parecer, en la pretensión principal de la DFG lo que realmente subyace es una discrepancia sustantiva e la que deriva directamente la proporción de tributación; y en cuanto a la pretensión subsidiaria entiende que tampoco es competencia de la Junta Arbitral la revisión de los criterios de reparto de los recursos tributarios en el

Concierto Económico. No obstante, considera la Administración del Estado que las transmisiones efectuadas por ENTIDAD 1 en Gipuzkoa de las viviendas y plazas de garaje, estaban sujetas y no exentas en el IVA, debiéndose por tanto computar en el cálculo de la proporción de volumen de operaciones.

5.- Una vez concluido el expediente se puso de manifiesto a las partes para la presentación de alegaciones finales. La DFG formuló las suyas en escrito registrado de entrada el 12 de julio de 2016, ratificándose en su postura inicial y defendiendo la competencia que inequívocamente el artículo 66. Uno.a) del Concierto Económico le atribuye a la Junta Arbitral para conocer las cuestiones sustantivas necesarias para determinar la proporción de volumen de operaciones correspondiente a cada Administración.

6.- No figuran alegaciones finales de la AEAT ni del obligado tributario.

7.- El procedimiento se ha tramitado conforme a lo dispuesto en el Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Son dos las cuestiones de fondo que se suscitan en el conflicto 20/2013, al hilo de lo solicitado en su escrito de planteamiento por la Diputación Foral de Gipuzkoa. En primer lugar, con carácter principal, si la venta del inmueble de DOMICILIO 1 de Donostia efectuada por ENTIDAD 2 a ENTIDAD 1 constituye "*primera entrega realizada por el promotor de una edificación cuya construcción o rehabilitación está terminada*"; en cuyo caso esta calificación determinaría el régimen de tributación de las posteriores ventas realizadas por ENTIDAD 1 de las viviendas y plazas de garaje como "*segundas entregas de edificaciones*" exentas (artículo 20.1.22º LIVA) y sin derecho a deducción del IVA soportado (artículo 94.Uno.1º.a) LIVA); y, por lo tanto, sin posibilidad de computarse a efectos de la proporción de volumen de operaciones, conforme al artículo 29.Uno del Concierto Económico. Y, en segundo lugar, subsidiariamente, si resulta o no admisible una interpretación del Concierto Económico inspirada o condicionada por el equilibrio financiero entre Administraciones.

Pero antes de abordar las cuestiones sustantivas hemos de despejar, como primer motivo de disputa, el reparo de inadmisibilidad que la Administración del Estado opone al conflicto y que, como cuestión de orden público que es, procedería examinar incluso de oficio.

2.- En efecto, la AEAT tras analizar las pretensiones formuladas por la DFG, concluye que el presente conflicto "no reúne los requisitos para ser admitido por la Junta Arbitral, por escapar su objeto de la competencia que el artículo 66.Uno del Concierto le atribuye"; pues "aunque la literalidad de la solicitud dirigida a la Junta Arbitral se refiere al cálculo del porcentaje de tributación, lo que realmente pretende la DFG es llevar al conocimiento de la Junta la calificación de unas determinadas operaciones efectuada por la AEAT en

ejercicio de su legítima competencia inspectora (que la DFG no cuestiona en ningún momento)".

Refiere la AEAT que "la competencia inspectora se configura como una competencia exclusiva en el Concierto, tal y como establece el artículo 29.6 del mismo. Así, cuando un obligado tributarlo tributa en proporción al volumen de operaciones, la competencia inspectora en el Impuesto sobre el Valor Añadido será ejercida por una sola Administración tributaria, y será esta Administración la que, en su caso, regularizará y recaudará el crédito correspondiente a todas las Administraciones con competencia de exacción, sin perjuicio de las compensaciones que procedan" (Alegación Cuarta). "No puede admitirse que en los instrumentos pactados no se contemple ninguna excepción a la exclusividad de la competencia inspectora, en este caso de la AEAT, y que ello se pretenda lograr vía conflicto" (Alegación Séptima). Lo pretendido por la DFG es "someter al conocimiento de la Junta Arbitral el modo en que la AEAT ha ejercido su competencia inspectora desde el punto de vista sustantivo, puesto que cuestiona la calificación jurídica de una determinada operación a los efectos de su tributación en el IVA. Resulta especialmente relevante que la DFG no pone en cuestión la aplicación de ningún punto de conexión sino la calificación jurídica a efectos del IVA que ha realizado la AEAT, en el ejercicio de su competencia inspectora".

Y en cuanto a la pretensión subsidiaria de la Diputación Foral, observa la AEAT que con ella se cuestionan los criterios establecidos en el Concierto Económico para el reparto de la tributación en el IVA, intentando dejar sin efecto la regla de localización de las operaciones inmobiliarias allí establecida a efectos de calcular la proporción de tributación a cada Administración. Frente a ello, entiende la Administración del Estado que "el esquema de funcionamiento del Concierto se basa en un reparto de competencias sobre hechos imposables y obligados tributarios, de tal manera que las resoluciones firmes dictadas por la administración competente respecto de un contribuyente, en el ejercicio de las competencias y puntos de conexión reconocidos en el Concierto, deberán ser aceptadas" (Alegación Cuarta).

En definitiva, para la AEAT el conflicto debe ser inadmitido porque nada de lo solicitado por la DFG se corresponde con el ámbito competencial de la Junta Arbitral; señalando, por último, que en ningún momento la DFG ha justificado que el objeto del conflicto se encuentre entre las competencias de la Junta Arbitral (Alegación Tercera).

3.- Por su parte, la Diputación Foral se opone en sus alegaciones finales a la inadmisión del procedimiento y defiende la competencia de la Junta Arbitral a la que el artículo 66.Uno, a) del Concierto Económico le atribuye dos funciones diferentes: "de un lado, resolver los conflictos que se planteen entre las Administraciones por la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y, de otro lado, la determinación del porcentaje de tributación en el IVA y el Impuesto sobre Sociedades sin hacer depender la una de la otra. En consecuencia, si para la determinación del referido porcentaje de tributación es necesario, como ocurre en el conflicto actual, que la Junta Arbitral se pronuncie

sobre la calificación jurídica sustantiva de determinada operación no cabe sino considerar que ello entra dentro de sus competencias. En consecuencia, sin necesidad de efectuar mayores argumentaciones, de lo referido claramente se deriva que el conflicto planteado entra plenamente dentro de las competencias de la Junta Arbitral al pretender que por la misma se fije el porcentaje de tributación que corresponde a cada Administración por el IVA".

Añade la DFG que "no se trata en este conflicto de dilucidar a, quien corresponde la competencia inspectora del asunto, pues lo que esta Diputación Foral considera es que si las calificaciones jurídicas efectuadas en uso de esa competencia inciden en la fijación de dicho volumen de operaciones, dicha calificación debe poder ser alterada por la Junta Arbitral porque, en definitiva, de ello va a depender la competencia de exacción de la Administración o Administraciones sin competencia inspectora que, en otro caso, quedarían sumidas en una total indefensión".

"Esta Administración, por tanto, no pretende que la Junta Arbitral "revise" un acto dictado por la AEAT en el ejercicio de su legítima competencia sino que lo único que pretende es que la Junta Arbitral determine la proporción por el IVA correspondiente a cada Administración (artículo 66.Uno.a) del Concierto Económico) y solvente un conflicto producido entre Administraciones como consecuencia de la aplicación del Concierto Económico (artículo 66.Uno.b) derivado de que la determinación del volumen de operaciones se atribuye a una única Administración, mientras que la competencia de exacción es compartida entre varias; y para ello resulta imprescindible que la Junta Arbitral entre a analizar si se produce o no la exención del IVA en las operaciones, que esta parte propugna" (Alegación Primera).

4.- Una vez resumida la posición de las Administraciones litigantes sobre la invocada causa de inadmisibilidad, conviene recordar que las funciones atribuidas a la Junta Arbitral por el artículo 66 del Concierto Económico tienen el doble carácter de excluyentes y exclusivas; siendo esta singular vía administrativa a la que deben acudir las Administraciones Tributarias para resolver sus conflictos competenciales (Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de noviembre de 2014, rec. 831/2013, FJ. 4º; con remisión a las SSTs de 10 de julio de 2008, rec. 2399/2006, FJ.7º; y 12 de noviembre de 2012, rec. 230412011).

Pues bien, conforme a lo dispuesto en el artículo 66. Uno.a del Concierto Económico es función de la Junta Arbitral *"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"*. Y dado que en la controversia formalizada en el conflicto 20/2013 la determinación de la proporción de volumen de operaciones correspondiente a la DFG depende de la calificación en el IVA, como operaciones exentas o gravadas, de las transmisiones inmobiliarias realizadas por el obligado tributario en el territorio foral, parece evidente que en este procedimiento arbitral la calificación de tales operaciones se erige en cuestión previa, "prejudicial" o, en cualquier caso, determinante del primero de los asuntos de

fondo que aquí se dirimen y que, naturalmente, esta Junta Arbitral no tendría modo de resolver sin antes zanjar la disputa que le precede sobre el régimen de tributación en el IVA de las operaciones origen del conflicto.

Siendo, pues, la decisión sobre esta cuestión previa condición de posibilidad para el efectivo ejercicio de la función que el artículo 66.Uno.a) del Concierto Económico atribuye y reserva a la Junta Arbitral, es manifiesta nuestra competencia para resolver conforme a derecho las cuestiones, previas y de fondo, suscitadas en el conflicto 20/2013; debiéndose rechazar, por lo mismo, la inadmisión objetada por la Administración del Estado asumiendo, en lo sustancial, lo aducido para combatirla por la Diputación Foral promotora del procedimiento.

Por lo demás, esta conclusión viene avalada por el Tribunal Supremo en Sentencia de 26 de enero de 2016, que desestimó el recurso contencioso administrativo 916/2014, FJ. 4º; y en su más reciente Sentencia nº 509/2018, de 23 de marzo, asimismo desestimatoria del recurso 68/2017.

5.- No parece existir discrepancia entre las Administraciones en cuanto a las normas del Concierto Económico y del Impuesto sobre el Valor Añadido que han de tomarse en consideración para la resolución del conflicto.

De una parte, los artículos 27, 28 y 29 del Concierto Económico:

"Artículo 27. Exacción del Impuesto.

Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se ajustará a las siguientes normas.

Segunda. 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.

Tercera. 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.

Dos. Se entenderá como 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".

"Artículo 28. Lugar de realización de las operaciones.

Uno. A los efectos de este Concierto Económico, se entenderán realizadas en los Territorios Históricos del País Vasco las operaciones sujetas al Impuesto de acuerdo con las siguientes reglas:

A) Entregas de bienes:

3. Las entregas de bienes inmuebles, cuando los bienes estén situados en territorio vasco".

"Artículo 29. Gestión e inspección del Impuesto.

Uno. 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.

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.

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 100 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 será efectuado por /a 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".

De otra parte, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA) y el Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre, por el que se adapta la normativa fiscal del Territorio Histórico de Gipuzkoa a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, en lo aquí relevante disponen lo siguiente:

"Artículo 8.- Concepto de entrega de bienes.

Uno. Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes".

"Artículo 20.- Exenciones en operaciones interiores.

Uno. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones:

22º.A) 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. 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".

"Artículo 75.- Devengo del Impuesto.

Uno. Se devengará el Impuesto:

1º. 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".

"Artículo 94.- Operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción.

Uno. "Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1º. Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido".

6.- Como fácilmente se advierte, el núcleo del litigio formalizado por las Administraciones y el problema a resolver en el conflicto 20/2013 consiste en determinar si deben o no computarse en la proporción del volumen de operaciones atribuido a Gipuzkoa las entregas de las viviendas y plazas de

garaje del inmueble de DOMICILIO 1 de Donostia efectuadas por ENTIDAD 1. en los ejercicios 2009, 2010 y 2011; pues si tales transmisiones inmobiliarias, como sostiene la Diputación Foral, constituyen "segundas entregas" a efectos del IVA, conforme al artículo 20.1.22º. de la Ley 37/1992 del IVA, 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". Por el contrario, si aquellas transmisiones constituyen "primeras entregas" a efectos del IVA, como entendieron los contratantes y sostiene la Administración del Estado, habrían sido correctamente incluidas en el porcentaje de tributación imputable a la DFG.

La Diputación Foral mantiene que conforme a lo previsto en el artículo 29 del Concierto Económico, las entregas efectuadas por ENTIDAD 1 en Gipuzkoa durante los ejercicios 2009, 2010 y 2011 son operaciones exentas del IVA sin derecho a deducción, por lo que no forman parte de la proporción de tributación a imputar, a las distintas Administraciones. Afirma la DFG que en tales ejercicios ENTIDAD 1 no realizó en Gipuzkoa ninguna operación consistente en "entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas", ni tampoco "entregas de bienes y prestaciones de servicios exentas con derecho a deducción", dado que sólo la primera entrega de inmuebles está sujeta y no exenta de IVA, estando exentas las "segundas y ulteriores entregas". De la escritura pública suscrita entre ENTIDAD 2 y ENTIDAD 1, infiere la DFG que lo realmente adquirido por esta última 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 por ENTIDAD 1 fueron segundas entregas exentas de IVA, no computándose en la determinación del porcentaje de tributación.

En apoyo de su conclusión, analiza la Diputación Foral las operaciones realizadas en Gipuzkoa por ENTIDAD 1 para verificar la concurrencia de los dos elementos del concepto de "primera entrega", a efectos de la exención establecida en el artículo 20. Uno. 22º.A) del Decreto Foral 102/1992: a) que sea realizada por el promotor, y b) que tenga por objeto una edificación cuya construcción esté terminada.

En cuanto al primero de los elementos, entiende la DFG que el promotor a efectos del IVA de las viviendas y plazas de garaje del edificio de DOMICILIO 1 de San Sebastián, no ha sido ENTIDAD 1 sino ENTIDAD 2, puesto que:

1) ENTIDAD 1 no es una promotora inmobiliaria, pese a que esta se incluya en su objeto social, porque carece de medios personales y materiales, y hace uso de los que les cede su matriz, que tampoco es promotora sino una entidad financiera que se ha visto forzada, ante el riesgo de impago, a adquirir los inmuebles de los promotores a los que concedió préstamos con el objeto de saldar la deuda.

2) ENTIDAD 1 suscribió en la Cláusula 3 de la escritura pública una encomienda de promoción delegada con la vendedora ENTIDAD 2, que es la auténtica promotora por ser la titular de los solares sobre las que se construyó la edificación, la que obtuvo las licencias (primero de derribo, después de obra mayor y finalmente el certificado de fin de obra), la que construyó hasta la transmisión del inmueble a ENTIDAD 1 y la que, desde entonces, ultimó la construcción bajo su responsabilidad.

3) 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."

4) 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).

Respecto al otro elemento de la *"primera entrega"*, para la DFG "no cabe duda de que el objeto de la escritura de compraventa de 9-03-2009 es el edificio ya terminado", con base en las siguientes consideraciones:

a) Para que lo transmitido sea una edificación terminada no es imprescindible que la edificación esté finalizada en el momento de la transmisión, sino que lo decisivo es que el objeto del contrato "sea una edificación terminada al comprometerse el propietario-promotor con el adquirente a terminarla".

b) Antes de efectuar la venta a ENTIDAD 1, ENTIDAD 2 formalizó en escritura pública de 27-02-2009 la declaración de obra nueva en construcción y división en propiedad horizontal de la finca del DOMICILIO 1 de San Sebastián, en la que se expresaba *"que el edificio, una vez terminado tendría la siguiente descripción"*. En efecto, el Expositivo I de la escritura suscrita con ENTIDAD 1 refiere que ENTIDAD 2 *"es propietaria de las fincas resultantes de la división en propiedad horizontal del edificio en construcción sito en el número DOMICILIO 1 de San Sebastián (efectuado mediante escritura pública de fecha 27-02-2009), fincas que son objeto de descripción individualizada"*.

c) La DFG considera "determinante de la finalidad perseguida por las partes al suscribir el contrato de compraventa" lo expresado en la Cláusula 1 ("Objeto y entrega de las fincas") de la escritura de compraventa:

"1.1 Objeto.

La Vendedora... VENDE Y TRANSMITE a la Compradora... las Fincas descritas en el Expositivo , " indicándose que: "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 (i) finalizar a su costa la promoción de las Fincas conforme a lo previsto en el Calendario de la Promoción ... "

1.2. Entrega de las fincas.

La entrega de la posesión de las Fincas tiene lugar en este acto.

Aferrándose al tenor literal del tramo final de esta Cláusula, desvinculado de su significación en el contexto, infiere la DFG que "el objeto del negocio" es el edificio terminado, puesto que la vendedora, como parte del objeto del contrato, se compromete frente a la compradora a finalizar la promoción, describiéndose como objeto del contrato las viviendas ya terminadas. Y ello con independencia de que la Cláusula 3 de la escritura pública incluya una "encomienda de promoción" de la compradora a la vendedora; pues, a juicio de la Diputación Foral, 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".

d) Para la Diputación Foral "la finalización de la obra forma parte del objeto del contrato y ello como un todo indisociable junto con la entrega del edificio en el estado en que se encuentra en el momento de firmarse el mismo. Cuestión distinta hubiera sido que en la cláusula descriptora del objeto de la venta únicamente se hiciera referencia al edificio en construcción sin incluirse ninguna mención a la obligación de la parte vendedora de terminar la construcción. Sin embargo, ello no es así, derivando claramente que 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. En este sentido además se ha pronunciado el Tribunal Supremo en su sentencia de 17 de enero de 2006 (recurso de casación 940/2001), ratificada en la sentencia de 30 de septiembre de 2009 (recurso de casación 8183/2003)".

e) "La anterior conclusión viene también corroborada por las escrituras públicas de venta posteriormente formalizadas entre ENTIDAD 1 y los clientes-compradores finales de las mismas, según las cuales "el título que ha tenido acceso al registro de la propiedad es la ya reiteradamente referida escritura de

9-03-2009, siendo la misma el título al que se hace referencia en las posteriores ventas, no habiendo requerido posteriores escrituras adicionales".

En consecuencia, concluye la Diputación Foral que "concurriendo en la operación llevaba a cabo entre ENTIDAD 1 y ENTIDAD 2, los dos elementos que definen el concepto de "primera entrega" prevista en el artículo 20. Uno. 22° A) del Decreto Foral 102/1992, las entregas posteriores de las viviendas y garajes que ANIDA efectuó a los compradores finales de las mismas deben calificarse como segundas entregas, exentas del IVA en virtud del artículo 20. Uno.22° del IVA (sin derecho a deducción), por lo que no formarían parte de la proporción de tributación a imputar a las distintas Administraciones".

7.- La Administración del Estado rechaza la calificación que, a efectos del IVA, efectúa la DFG de la compraventa y de la posterior entrega de la edificación objeto del conflicto, partiendo de considerar que en la escritura pública de 09/03/2009 ENTIDAD 2 (vendedora) y ENTIDAD 1 (compradora) celebraron dos contratos: un contrato de 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.

Respalda su afirmación la AEAT haciendo notar que las dos operaciones objeto de los citados contratos tributaron en el IVA, 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).

Tras analizar la escritura otorgada por las partes y verificar cual fue, conforme a la normativa aplicable al caso, la tributación en el IVA de los contratos celebrados, concluye la AEAT que "se ha producido, a efectos del IVA, una entrega de edificación no terminada (entre ENTIDAD 2 y ENTIDAD 1), 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.22° A) de la Ley del IVA".

La AEAT sustenta su conclusión en el "Informe sobre ingreso en Administración no competente" de 30/07/2012 (ANEXO IV) de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial en Madrid de la AEAT que realiza un análisis detallado de los dos "negocios concertados" en la escritura de 09/03/2009 y de su régimen de tributación en el IVA, rebatiendo el Informe remitido el 23/11/2011 por la Subdirección General de Inspección de la DFG. La AEAT se limita a resumir en sus alegaciones este Informe de la Inspección del Estado, extractándolo como sigue:

1) Respecto al objeto del contrato de compraventa se afirma:

" la compraventa formalizada en la escritura pública otorgada no ofrece duda sobre su objeto, que no es otro que la transmisión de la edificación en curso, con las facultades inherentes al propietario, y que a efectos del I. V.A. supone una entrega gravada al tipo impositivo general del 16 por 100, por no constituir entrega de edificio terminado apto para su utilización como viviendas, que hubiera supuesto la aplicación del tipo reducido del 7 por 100. Así lo consideran los propios contratantes, emitiendo factura por la entrega realizada y repercutiendo el impuesto devengado al tipo impositivo general".

2) En cuanto al objeto de la encomienda de promoción delegada la Administración del Estado considera que, 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. En este sentido, afirma el Informe que:

"Esta intención aparece claramente reflejada en la escritura en cuestión cuando se conviene, con independencia del pactado en la compraventa, el precio de la ejecución de la obra a realizar por la vendedora, que 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".

En definitiva, la Administración del Estado considera correcto el régimen de tributación en el IVA aplicado por vendedor y comprador en las operaciones controvertidas: la compraventa de un edificio no terminado y del terreno en que está enclavado y, una vez terminada la promoción, las posteriores entregas de viviendas y plazas de garaje en las que ENTIDAD 1 actúa como promotor y la transmisión tiene la consideración de primera entrega, sujeta y no exenta de IVA; descartando por tanto la exención prevista en el artículo 20.Uno.22ºA) de la ley del IVA.

Consecuentemente, para la Administración del Estado no procede modificar los porcentajes de tributación declarados por el obligado tributario respecto de las entregas de inmuebles situados en el territorio foral de Gipuzkoa (artículo 28. Uno. A) 3 del Concierto Económico), al tratarse de operaciones sujetas y no exentas del IVA que, conforme a su artículo 29. Uno, deben computarse en el volumen de operaciones efectuado por la entidad en dicho territorio.

8.- Como ya se anticipó, la resolución del procedimiento 20/2013 pasa por la previa calificación, a efectos del IVA, de las operaciones que subyacen en el conflicto procediendo analizar en su totalidad, y no de manera fragmentaria, parcial y/o descontextualizada, las estipulaciones convenidas en la *"Escritura de Compraventa de fincas en el estado constructivo en que se encuentran y Encomienda de Promoción Delegada"*, donde asimismo se acuerda la subrogación total de la compradora en la deuda hipotecaria. Para ello hay que partir de *"los términos del contrato"*, pues si *"son claros y no dejan duda sobre la intención de los contratantes, se estará al sentido literal de sus cláusulas"*

(artículo 1281 CC); juzgándose de la intención de los otorgantes *"atendiendo principalmente a los actos de éstos, coetáneos y posteriores al contrato"* (artículo 1282 CC). Y teniendo presente que *"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"* (artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y artículo 12 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa)

En este conflicto la disputa entre Administraciones comienza en la identificación del objeto del negocio celebrado entre ENTIDAD 1 y ENTIDAD 2 en la escritura pública de 9 de marzo de 2009; entendiendo la DFG que su único objeto fue el edificio terminado, mientras que para la AEAT se celebraron dos contratos, cada uno con su objeto propio, que dieron lugar a dos operaciones imponibles en el IVA gravadas con diferente tipo impositivo.

La línea discursiva que la Diputación Foral parece seguir en el planteamiento del conflicto parte de considerar "un todo indisociable" el 'conjunto negocia' formalizado en la escritura pública, a fin de reconducirlo a la segunda de las hipótesis contempladas por el Tribunal Supremo en los pasajes de las Sentencias traídas a colación por la DFG, desvinculados del asunto objeto de litigio: *"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"*(SSTS de 17 de enero de 2006, rec. 940/2001, FJ.5º, y de 30 de septiembre de 2009, rec. 8183/2003, FJ.4º).

Esta es la hipótesis que, haciendo supuesto de la cuestión, asume la DFG como premisa y guía de su escrito de planteamiento, para alcanzar -de la mano de la precedente cita jurisprudencial- la conclusión a la que indefectiblemente llega. Y para sostener esta suerte de premisa-conclusión, refiere la Diputación Foral:

- Que hay que centrarse en la expresión literal de la Cláusula 1, "cláusula descriptora del objeto de la venta", a la que considera "determinante de la finalidad perseguida por las partes al suscribir el contrato de compraventa, dado que la misma se denomina como "Objeto y entrega de las fincas".

- Que el conjunto negocial documentado en la escritura pública constituye "un todo indisociable" puesto que el negocio que las partes conciertan se reduce a una compraventa; siendo, a su vez, "el objeto de la escritura de compraventa el edificio ya terminado". "En definitiva -nos dice- resulta claro que "el objeto del negocio" es el edificio terminado, dado que la vendedora, como parte del objeto del contrato suscrito se compromete frente a la compradora a finalizar la promoción, describiéndose como objeto del contrato suscrito las viviendas ya

terminadas". "No cabe perder de vista —insiste- que la vendedora ya se ha comprometido frente a la compradora a finalizar la obra y ello como parte del objeto de la venta. Cuestión distinta hubiera sido —añade la DFG, enfatizando el tenor literal de la última parte de su texto- que en' la cláusula descriptora del objeto de la venta únicamente se hiciera referencia al edificio en construcción sin incluirse ninguna mención a la obligación de la parte vendedora de terminar la construcción".

- Que la intención inicial y determinante de los contratantes es vender y comprar un edificio ya terminado, de suerte que el resto de las cláusulas del contrato son instrumentales en cuanto no hacen sino determinar la forma en la que van a modularse las obligaciones que de ello derivan para los firmantes. Así sucede con la Cláusula 3 donde se pacta la "Encomienda de Promoción Delegada" de la compradora a la vendedora, pero que la DFG -relativizando ahora "*los términos del contrato*"- entiende que "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. La finalización de la obra forma parte del objeto del contrato y ello como un todo indisociable junto con la entrega del edificio en el estado en que se encuentra en el momento de firmarse el mismo".

- Que la vendedora se compromete frente a la compradora a finalizar la promoción, como parte del objeto del contrato, siendo ENTIDAD 2 "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".

Anótese, en fin, que la DFG optó en sus alegaciones finales por remitirse, en cuanto al fondo del conflicto, a su escrito de planteamiento sin rebatir ni desvirtuar las objeciones formuladas por la Administración del Estado con base en el "Informe sobre ingreso en Administración no competente" elaborado por la Inspección de la AEAT el 30/07/2012 (ANEXO IV).

9.- Dada la relevancia que en el conflicto 20/2013 adquiere la interpretación de lo que debe entenderse por "*primera entrega*" y "*segundas y ulteriores entregas*", hay que tener en cuenta que el objetivo del IVA en el ámbito inmobiliario es gravar todo el proceso edificador considerándose sujetas y gravadas la transmisión del terreno, la urbanización, las obras de construcción hasta su finalización y la primera entrega realizada por el promotor; resultando exentas únicamente las segundas y ulteriores entregas. 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. Por ello, 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.

Conviene anticipar que ninguno de tales criterios se opone a los mantenidos por el Tribunal Supremo en las antes citadas Sentencias cuando después de señalar que *"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"* declara que *"la correcta interpretación de este precepto obliga a entender que, 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"* (Sentencias de 17 de enero de 2006, rec. 940/2001, FJ.5º, y de 30 de septiembre de 2009, rec. 8183/2003, FJ.4º).

Por otra parte, también son estos los criterios que la Dirección General de Tributos viene manteniendo en reiteradas Consultas vinculantes de las que, pese a no ser fuentes del Derecho, no puede prescindirse en la interpretación de un tributo concertado que se rige por las normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado (artículo 26 del Concierto Económico) y que, además, como tributo armonizado que es, no admite ser analizado únicamente desde la perspectiva de nuestro Ordenamiento interno, sino que precisa de una interpretación comunitaria atenta a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Y ello con independencia de que "los órganos de la Administración tributaria encargados de su aplicación que en este conflicto son los de la Administración del Estado (artículo 27 del Concierto Económico), deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad de razón entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta, en tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso" (artículo 89.1 Ley 58/2003, General Tributaria).

Pues bien, ateniéndonos a los términos de los contratos, resulta que los utilizados por las partes en la escritura de 9 de marzo de 2009 muestran a las claras la existencia de 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.

Habiéndose efectuado la compraventa mediante escritura pública, si de la misma escritura no resultare o sé dedujere claramente lo contrario, "el

otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato" (artículo 1462 Código Civil). Y resultando que los términos de la escritura otorgada el 9 de marzo de 2009 "son claros y no dejan duda sobre la intención de los contratantes", nada autoriza a prescindir del sentido literal de las estipulaciones en ella convenidas (artículo 1281 CC): 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).

10.- Respecto al objeto de la venta hay pocas dudas de que consistió en una edificación que, al tiempo de celebrar el contrato, no se hallaba terminada sino en proceso de construcción, siendo continuas las manifestaciones sobre su "estado constructivo": aludiéndose a las fincas *"... resultantes de la división en propiedad horizontal del edificio en construcción* (Expositivo I); *"Que la Vendedora está llevando a cabo la promoción actualmente en fase de construcción- rehabilitación"* (Expositivo II); *" Que la vendedora declara que el precio final de venta de todas las Fincas objeto de la transmisión, en el estado constructivo actual"* y *"la inversión aún necesaria para la terminación de la Promoción"* (Expositivo IV); sin que, por lo demás, existiera en ese momento certificado final de obras. La propia encomienda de promoción delegada para la finalización de las obras, cuyo valor se estima en IMPORTE 2 euros, objeto de facturación y pago al margen del precio de la edificación, despeja cualquier duda acerca del estado de la construcción.

Estamos, pues, ante dos negocios jurídicos concertados en unidad de acto, que dan lugar a dos operaciones imponibles sujetas y gravadas en el IVA con dos diferentes tipos impositivos: una compraventa por la que se transmite un edificio en construcción y los terrenos en que se asienta, devengándose en la transmisión un IVA al tipo general del 16 por 100, a la sazón vigente; y , "al margen de la transmisión de las fincas", una encomienda de promoción delegada en la que [habiéndose efectuado la previa transmisión de la edificación en curso y de los terrenos en los que se hallaba enclavada y careciendo la compradora de los medios personales, materiales y

conocimientos técnicos precisos para finalizar la construcción] el propósito de los contratantes fue que la construcción se finalizara por quien tenía la condición de promotora y disponía de los medios para terminarla. Esta intención queda asimismo refrendada en la escritura pública donde se fija el precio de ejecución de la obra a realizar por ENTIDAD 2 con independencia del precio pactado en la compraventa, 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); facturándose, en efecto, el IVA al tipo reducido del 7 por 100, entonces aplicable a las ejecuciones de obra para la construcción de edificios destinados a viviendas y concertados directamente con el promotor (artículo 91.3.1º LIVA).

En definitiva, lo que el 9 de marzo de 2009 estipularon ENTIDAD 2 y ENTIDAD 1 fue la transmisión jurídica de un inmueble en construcción y del terreno en que se asienta con las facultades inherentes al propietario, con subrogación en el préstamo hipotecario concedido para financiar la edificación, junto a una encomienda de promoción delegada al vendedor. Es decir, en los términos de las repetidas Sentencias del Tribunal Supremo, la *"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"*, produciéndose en el momento de la escritura, con su puesta a disposición, el devengo del IVA al tipo general del 16 por 100, tal y como entendieron los propios contratantes [Cláusula 8.2 y, *supra*, Antecedente 2, letra g)], por no tratarse de un edificio terminado apto para su utilización como vivienda; lo que hubiera supuesto la aplicación del tipo del 7%, entonces previsto en el art. 91.Uno.1.7º LIVA. Precisamente por ello, este fue el tipo reducido que después se repercutió en las ventas efectuadas por ENTIDAD 1 a los compradores finales de las viviendas y plazas de garaje que, efectivamente, tributaron en el IVA como operaciones sujetas y gravadas.

A este propósito, no huelga señalar que la posición de la DFG en este procedimiento arbitral, defendiendo la exención en el IVA de las ventas de las viviendas y plazas de garaje del DOMICILIO 1 de San Sebastián [como segundas entregas sujetas y exentas (artículo 20. Uno. 22º.A) del Decreto Foral 102/1992)], presupone que para la Diputación Foral se habría devengado en tales entregas de bienes el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (conforme al artículo 4. Cuatro del Decreto Foral 102/1992, y de la Ley 37/1992, reguladora del IVA), para cuya exacción sería competente la propia Hacienda Foral (artículo 31 del Concierto Económico). Sin embargo, no consta en el expediente que la Diputación Foral haya iniciado procedimiento alguno de regularización para exigirles este Impuesto a los compradores finales de viviendas y plazas de garaje.

11.- Conviene añadir, por otra parte, que en la encomienda de promoción delegada el comprador acuerda con el vendedor, a cambio de precio, que éste se convierta en promotor delegado para la finalización de la promoción según

el proyecto original, reservándose el comprador la facultad de modificarlo con los ajustes necesarios para mantener el equilibrio financiero entre las partes.

Hasta la promulgación de la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación (en adelante, LOE), el concepto de promotor no contaba con una precisa caracterización legal, si bien ya la Sala Primera del Tribunal Supremo en Sentencias de 11, 17 y 28 octubre 1974 entendió que el promotor es el sujeto que *"reúne en una misma persona generalmente el carácter de propietario del terreno, constructor y propietario de la edificación llevada a cabo sobre aquél, enajenante o vendedor de los diversos pisos o locales en régimen de propiedad horizontal y beneficiado económico de todo el complejo negocio jurídico"* (Cfr; Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1309/2006, de 22 de diciembre, rec. 503/2003, FJ. 2º). A partir de la LOE, 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.

Pues bien, 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. Pero ello no supone, como pretende la DFG, 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. 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.

En ese sentido, la Dirección General de Tributos, después de referirse en la consulta V2773/2009, de 15 de diciembre, al concepto legal de promotor de la LOE, señala que "en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (...) la condición de promotor debe venir acompañada necesariamente de un título de propiedad que se refiera a la obra concernida, ya que, de otra forma, las previsiones que la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece en relación con aspectos tales como ejecución de obra inmobiliaria (artículo 8. Dos. 1º), primera entrega o exención de segundas y ulteriores entregas (artículo 20. Uno.22º), entre otras, perderían su virtualidad y se afectaría al carácter plurifásico del mismo. De acuerdo con la información

facilitada, y a la luz de las consideraciones efectuadas en cuanto a la definición de promotor, cabe deducir que la entidad consultante tiene la consideración de constructora y no de promotora, pues en ningún caso adquiere derechos de propiedad sobre el solar, ni sobre la obra ejecutada. Su labor es puramente constructora, es decir la de un agente que asume contractualmente frente al promotor, el compromiso de ejecutar con medios materiales y humanos, propios o ajenos, las obras o partes de las mismas con sujeción al contrato".

De manera que lo que caracteriza a la actividad de promoción inmobiliaria, además de realizarse por cuenta propia, es que el "promotor", en virtud de un título que le faculta a edificar sobre un inmueble, decide la construcción de una edificación para su posterior venta o enajenación por cualquier otro título, asumiendo el riesgo de esta promoción. El "promotor delegado" no es en sentido estricto promotor de la, edificación que se va a construir, aunque efectúe tareas como la redacción del proyecto técnico de la promoción, obtención de licencias, ejecución de obras de construcción, recepción de obras y entrega a la propiedad, asemejándose más a la figura del contratista principal. En sentido parecido se han pronunciado, entre otras, las Consultas Vinculantes de la DGT de 10 de diciembre de 2007 y 25 de mayo de 2016.

La hipótesis a la que aluden las repetidas Sentencias del Tribunal Supremo de 17 de enero de 2006 y de 30 de septiembre de 2009, en el particular que consigna la DFG *"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"*, no puede naturalmente desvincularse del contexto propio del asunto en que tales resoluciones se dictaron: *"en el presente caso las tres entregas (de la Feria a Bami, de Bami a Comylsa, y de Comylsa a la Diputación Foral de Bizkaia) tiene por objeto un edificio terminado, la venta cuestionada realmente constituía la tercera transmisión, estando por ello exenta del IVA y sometida al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales"*.

El Tribunal Supremo considera que en las tres operaciones realizadas se produjo la entrega de un edificio terminado, en función de los pactos y términos de los contratos en los que al parecer (pues no existe en las Sentencias la descripción de otros pactos o estipulaciones) simplemente se estipuló la entrega con el otorgamiento de la escritura pública, cuando el edificio esté terminado, por lo que lógicamente el objeto de la compraventa era el edificio o parte del mismo ya terminado. De ahí que concluya el Tribunal Supremo que *"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".

12.- La conclusión que cabe extraer de cuanto antecede es que, 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).

13.- Con carácter subsidiario plantea la DFG que "la determinación del porcentaje de tributación atribuible a Gipuzkoa que efectúa la Administración del Estado supone, una importante "distorsión patrimonial" en perjuicio de esta Diputación Foral que debe de ser eliminada o corregida, teniendo en cuenta el "principio de reparto equitativo de los recursos fiscales en que se funda el Concierto Económico"; principio invocado por el Tribunal Supremo en sentencias tales como las de fechas 3/03/2010 (Recurso núm. 538/2009 interpuesto frente a la Resolución de la Junta Arbitral del País Vasco 11/2009) y 10/06/2010 (Recurso núm. 378/2009, interpuesto frente a Resolución de la Junta Arbitral del País Vasco 10/2009)".

Propone la DFG que en el conflicto 20/2013 sea este principio de "reparto equitativo de los recursos fiscales" el que guíe la interpretación de las reglas de distribución [competencia] del Concierto Económico. Y para ello entiende que cuando el artículo 29 del Concierto Económico "distribuye la liquidación del IVA entre las distintas Administraciones en proporción al importe de las contraprestaciones de las operaciones realizadas en cada territorio, parte de la consideración de que dicho reparto debe corresponderse con la actividad económica desarrollada por el obligado tributario en cada territorio"; y que si bien esta correspondencia va a darse en la generalidad de los supuestos puede ocurrir que, en alguno o varios ejercicios de liquidación del IVA, no exista ninguna o exista muy poca correspondencia "entre el territorio en el que están situados los bienes adquiridos por un obligado (IVA soportado) y el territorio en el que están situados los bienes que se entregan por el mismo (IVA repercutido)".

Considera la Diputación Foral que la aplicación estricta de esta regla de reparto lleva en tales casos a resultados que deben corregirse con "una interpretación lógica del Concierto Económico como la mantenida por el Tribunal Supremo en la conocida como "Sentencia Rover", para evitar un desequilibrio en el reparto de los recursos fiscales entre Administraciones que, en absoluto, es querido por dicho Concierto Económico y que, en este caso concreto, alcanzaría unas dimensiones absolutamente desproporcionadas".

Concluye la DFG que para evitar la distorsión patrimonial que le produce la proporción de tributación declarada por la entidad y confirmada por la AEAT, a la hora de resolver el conflicto, se haga una interpretación basada en *"el principio de reparto equitativo de los recursos fiscales en que se funda el*

Concierto Económico" que reduzca al 0 % la proporción de tributación aplicable a la Diputación Foral.

La Administración del Estado reitera la solicitud de inadmisión del conflicto respecto de esta pretensión subsidiaria de la DFG, por entender que tampoco se corresponde con el ámbito competencial que el Concierto Económico atribuye a la Junta Arbitral. Considera la AEAT que la Diputación Foral, bajo la pretensión de realizar una "interpretación lógica y sistemática" del Concierto Económico, cuestiona los criterios (puntos de conexión) allí establecidos para el reparto de la tributación en el IVA, acudiendo a una Sentencia del Tribunal Supremo (de 13 de abril de 2011) dictada para un supuesto completamente diferente (entregas de bienes muebles, en lugar de inmuebles, como en el presente caso); y concluye que si la Hacienda foral discrepa de la regla de reparto fijada en el Concierto Económico, puede proponer su modificación al órgano competente (artículo 62.a) del Concierto), en lugar de crear un conflicto artificial sobre cuestiones que exigirían una modificación normativa.

14.- El artículo 66. Uno.b) del Concierto Económico atribuye a la Junta Arbitral competencia para *"conocer de los conflictos que surdan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales"*. Competencia en la que, desde luego, tiene cabal encaje el conocimiento y resolución de lo solicitado subsidiariamente por la DFG en el conflicto 20/2013, como consecuencia de la interpretación y aplicación que propugna de uno de los preceptos del Concierto Económico. De ahí que sí la AEAT, como es palmario, discrepaba de lo solicitado por la Diputación Foral lo procedente hubiera sido interesar la desestimación del procedimiento, pero no su inadmisión al socaire de la supuesta y recurrentemente invocada incompetencia de la Junta Arbitral para resolverlo. Pues, como resulta obvio, una cosa es la competencia de la Junta Arbitral para admitir los conflictos debidamente formalizados por las pretensiones que se deduzcan en los procedimientos admitidos deban resolverse conforme a lo interesado por sus promotoras, en lugar de como ordena hacerlo el artículo 67 del Concierto Económico.

En el presente caso, no le falta razón a la AEAT cuando hace notar que para acceder a lo pretendido por la DFG en el conflicto 20/2013 habría que "dejar sin efecto la regla de localización de las operaciones inmobiliarias establecida por el Concierto a efectos de calcular la proporción de tributación a cada Administración"; pretensión a la que, naturalmente, no puede acceder la Junta Arbitral obligada a resolver conforme a Derecho los conflictos surgidos "en relación con la aplicación 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" (artículo 66.Uno.a) del Concierto Económico).

La Diputación Foral ampara su pretensión en otra Sentencia del Tribunal Supremo, pero desconectándola asimismo del asunto en el que se dictó. Resulta, en efecto, que la Sentencia de 13 de abril de 2011 no exceptuó en

un caso concreto la aplicación de los puntos de conexión para evitar distorsiones patrimoniales, sino que los aplicó conforme a una interpretación no basada en criterios financieros sino jurídicos; siendo, además, el Tribunal Supremo quien advierte 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. 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"* (Sentencia de 7 de diciembre de 2015, rec. 967/2014, F.J. 2°).

No puede olvidarse que la parte financiera del Concierto Económico, incluyendo el ajuste a consumo de IVA, atiende precisamente a corregir las distorsiones producidas en su recaudación, pero no afecta a las competencias de la Junta Arbitral que debe interpretar en su literalidad los puntos de conexión cuando sean claros y precisos, como sin duda lo es el previsto en el artículo 28. Uno.A).3° del Concierto Económico.

Por lo demás, de los antecedentes que obran en este Organismo, resulta que en ninguno de los conflictos relativos a operaciones inmobiliarias se tomaron en consideración los aspectos financieros en ellos subyacentes; habiéndose resuelto sin tener en cuenta ni valorar el trasfondo financiero diversos conflictos normalmente de cambio de domicilio fiscal (entre otros el 14/2008, 16/2008, 17/2008, 18/2008, 20/2008, 44/2008), en los que la Administración del Estado asumió la devolución del IVA soportado en la construcción de edificios, correspondiéndole a la DFG la competencia para exaccionar el IVA devengado en su transmisión.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1°.- Rechazar las objeciones de inadmisión alegadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria por la supuesta incompetencia de la Juntas Arbitral para resolver las cuestiones planteadas por la Diputación Foral de Gipuzkoa en el conflicto 20/2013.

2°.- Resolver 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).3° 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 correspondiente a tales ejercicios.

3°.- Notificar el presente Acuerdo a la Diputación Foral de Gipuzkoa, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a la entidad afectada por el conflicto.

