

Resolución: R064/2023

Expediente: E03/2020

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 1 de junio de 2023.

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

ACUERDO

Sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Bizkaia (en lo sucesivo, DFB) frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo, AEAT), cuyo objeto inicial es determinar la competencia de inspección de la obligada tributaria PLGMSL, y su ejercicio unilateral por la AEAT sin dar participación en el procedimiento a la DFB, en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 3/2020.

I. ANTECEDENTES

1.- PLGMSL se constituyó en 2003 con domicilio fiscal en Bizkaia y con el objeto de llevar a cabo la construcción de 127 viviendas en Estepona (Málaga).

Durante 2004, 2005 y 2006 cobró anticipos a cuenta superiores a seis millones de euros, pero la transmisión en escritura pública de las viviendas terminadas no comenzó hasta el año 2007.

Durante los años 2003 a 2006 la sociedad tributó en exclusiva a la DFB, al entender que, de acuerdo a las Instrucciones 7/2005 y 7/2008 de la DFB, los anticipos no computaban en el cálculo del volumen de operaciones. Asimismo, al entender que tampoco en el año 2006 se había superado el umbral correspondiente de volumen de operaciones, por no computarse los anticipos, en el ejercicio 2007 también tributó en exclusiva a la DFB.

2.- La AEAT defendía que los anticipos computan en el volumen de operaciones, por lo que, según su criterio, la sociedad habría superado en 2004, 2005 y 2006 los seis millones de euros de volumen de operaciones, lo que determinaba que en el 2007 debería haber tributado al Estado, en lugar de a la DFB.

Por ello, el 21 de febrero de 2011, la AEAT solicitó de la DFB la comprobación del volumen de operaciones de los años 2005 y 2006.

3.- La DFB realizó la comprobación, interrumpiendo la prescripción del crédito tributario (con efectos también para la AEAT en caso de que resultase sobrevenidamente competente), y formalizó acta de conformidad de 22 de mayo de 2012 por la que entendía que le correspondía la competencia de exacción e inspección del Impuesto sobre Sociedades 2006 y 2007 al considerar que la sociedad no había superado en 2005 ni 2006 los seis millones de euros de volumen de operaciones por no computarse los anticipos. Dichas actas fueron remitidas a la AEAT el 19 de junio de 2012.

4.- Disconforme con la competencia de exacción e inspección derivada de la declaración de la obligada y del criterio del acta de la Diputación (que era la administración formalmente competente), la AEAT asumió unilateralmente la competencia inspectora y comunicó el 3 de julio de 2012 el inicio de un procedimiento inspector relativo al Impuesto sobre Sociedades del año 2007.

En dicha comunicación de inicio citaba a la obligada para comparecer el 26 de julio de 2012 y le requería, entre otras cuestiones, los libros registro requeridos por la normativa tributaria, las declaraciones presentadas ante la Diputación, la contabilidad, documentación justificativa del volumen de operaciones, justificantes de ajustes al resultado contable y de deducciones, y movimientos de cuentas bancarias.

5.- En la Junta Arbitral se tramitaron los conflictos 33/2012, relativo a la competencia de exacción e inspección del Impuesto sobre Sociedades 2006 (que dependía de que el volumen de operaciones del año 2005 hubiera superado los seis millones de euros), y 43/2012, relativo a la competencia de exacción e inspección del Impuesto sobre Sociedades 2007 (que dependía de que el volumen de operaciones del año 2006 hubiera superado los seis millones de euros).

En ambos conflictos se analizó exclusivamente si los anticipos computaban en el cálculo del volumen de operaciones, a fin de ver si en los ejercicios 2005 y 2006 se superó el umbral que obligaba a tributar en proporción. No se analizó dónde se entendían localizadas las operaciones, ya que la AEAT entendía que la entidad operaba exclusivamente en territorio común.

Ambos conflictos se resolvieron por la Junta Arbitral mediante sus Resoluciones 8/2018 y 9/2018, entendiendo que los anticipos computaban en el volumen de operaciones y que, derivado de ello, le correspondía a la AEAT la competencia de inspección del Impuesto sobre Sociedades de los años 2006 y 2007.

El Tribunal Supremo confirmó las Resoluciones de la Junta Arbitral. La Sentencia de 10 de julio de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:2759) se refiere al Impuesto sobre Sociedades de 2007.

6.- La AEAT continuó el procedimiento inspector iniciado el 3 de julio de 2012 y dictó acta de conformidad de fecha 5 de diciembre de 2019, que regularizaba, entre otros conceptos operaciones vinculadas realizadas entre PLGM y diversas entidades vinculadas de competencia inspectora de la DFB.

7.- La DFB requirió de inhibición el 20 de diciembre de 2020 a la Agencia Tributaria en relación con la competencia para regularizar unilateralmente operaciones vinculadas sin darle participación en el procedimiento, cuando resultaban afectadas por bilateralidad sociedades de competencia inspectora foral.

8.- El 6 de febrero de 2020 la DFB planteó el conflicto ante la Junta Arbitral, al que se asignó el número de expediente 3/2020, habiéndose tramitado por el procedimiento ordinario.

9.- En el trámite de alegaciones finales PLGMSL formuló escrito de fecha 28 de abril de 2023 por el que, además de argumentar sobre la falta de colaboración de la AEAT con la DFB, somete al conocimiento de esta Junta Arbitral la posibilidad de que la AEAT invadiera las competencias de la DFB con motivo de su comunicación de inicio de procedimiento inspector, así como la posibilidad de que la AEAT no tuviera la competencia inspectora del 2007 por no acreditar que se hubieran realizado en territorio común el 75% del volumen de las operaciones del 2006.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Objeto del conflicto y competencia de la Junta Arbitral

El objeto inicial del conflicto era resolver si la AEAT podía realizar una regularización de operaciones vinculadas a una obligada de su competencia sin dar

participación en el procedimiento a la DFB, que resulta ser competente para regularizar por la bilateralidad de los ajustes a otras sociedades del perímetro de vinculación.

No obstante, PLGM ha introducido otras dos cuestiones que no fueron planteadas por la DFB en el escrito de planteamiento de conflicto:

a.- La posible invalidez de la comunicación de inicio del procedimiento inspector de la AEAT por invasión de las competencias de la DFB.

b.- La posible falta de competencia inspectora de la AEAT para regularizar el Impuesto sobre Sociedades del 2007, al no haber acreditado que el 75% de las operaciones del 2006 se hayan localizado en territorio común.

Estas dos cuestiones no fueron objeto de controversia en los conflictos 33/2012 y 43/2012, que se limitaron en exclusiva a conocer si los anticipos computan en el cálculo del volumen de operaciones. En consecuencia, tampoco fueron objeto de análisis y resolución por parte del Tribunal Supremo, por lo que no es oponible la excepción de cosa juzgada.

Por otra parte, la invasión de las competencias de la DFB podría viciar de nulidad de pleno derecho la actuación de la AEAT, por lo que, al no estar sometida a prescripción, puede ser objeto de conocimiento actual.

En este sentido, el art. 17.3 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (en lo sucesivo RJACE), aprobado por el Real Decreto 1760/2007, señala que “La Junta Arbitral resolverá conforme a Derecho todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por las partes o los interesados, incluidas las fórmulas de ejecución”.

En definitiva, las tres cuestiones objeto del presente conflicto entran dentro del ámbito de conocimiento “exclusivo y excluyente” de la Junta Arbitral en virtud de lo dispuesto en el art. 66 del Concierto Económico, que señala que son sus funciones:

“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.- Sobre el deber de colaborar en las regularizaciones de operaciones vinculadas

Esta Junta Arbitral ya tuvo ocasión de pronunciarse en las Resoluciones 8/2012 y 15/2018 que la regularización de operaciones vinculadas debe realizarse dando participación a la Administración competente para inspeccionar a las entidades del perímetro de vinculación afectadas por la bilateralidad del ajuste, a fin de tratar, de buena fe, evitar la sobreimposición en el conjunto de obligadas del referido perímetro de vinculación.

En este sentido es preciso matizar que lo que califica una operación como “vinculada” no es que se utilice un valor convenido diferente al valor de mercado, sino precisamente la vinculación de las entidades intervinientes, que debe estar dentro de los supuestos que la normativa del Impuesto sobre Sociedades determina para considerar que existe un perímetro de vinculación.

Este deber de colaboración se vio corroborado por la adopción de un procedimiento de colaboración en el art. 47.ter del Concierto Económico, introducido por virtud de la Ley 10/2017.

Igualmente, la jurisprudencia sobre regularización íntegra (entre otras, Sentencias del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2019 -ECLI:ES:TS:2019:3677-, 2 octubre 2020 -ECLI:ES:TS:2020:3051-, 26 de mayo de 2021 -ECLI:ES:TS:2021:2242-, 22 de abril de 2021 -ECLI:ES:TS:2021:1557-, 23 de octubre de 2014 -ECLI:ES:TS:2014:4286-, 7 de octubre de 2015 -ECLI:ES:TS:2015:4300-, 25 de octubre de 2019 -ECLI:ES:TS:2019:3705-, 3 de abril de 2008 -ECLI:ES:TS:2008:1658-, 18 de septiembre de 2013 -ECLI:ES:TS:2013:4586-, 23 de enero de 2014 -ECLI:ES:TS:2014:432-, 6 de noviembre de 2014 -ECLI:ES:TS:2014:4592-, 10 de octubre de 2019 -ECLI:ES:TS:2019:3287-, 17 de octubre de 2019 -ECLI:ES:TS:2019:3263-, 26 de enero de 2012 -ECLI:ES:TS:2012:483-, 17 de abril de 2017 -ECLI:ES:TS:2017:1503-, 25 de octubre de 2015 -ECLI:ES:TS:2015:4507-, y 11 de junio de 2020 -ECLI:ES:TS:2020:1884-) y buena administración (Sentencias del Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 2020 -ECLI:ES:TS:2020:1182-, de 22 de septiembre de 2020 -ECLI:ES:TS:2020:3060- y de 29 de octubre de 2020 -ECLI:ES:TS:2020:3734-) permiten ratificar que la AEAT debería haber permitido la participación de la DFB en su procedimiento de regularización de operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades, a fin de tratar, de buena fe, de evitar la sobreimposición que

para el conjunto de entidades del perímetro de vinculación se derivaría de la adopción de criterios dispares.

Ello sería tanto más necesario en un caso como el presente en que, por virtud del tiempo transcurrido desde la autoliquidación (presentada en período voluntario en el año 2008), casi con total seguridad habrá prescrito el derecho de la DFB para regularizar a las vinculadas de su competencia para recoger la bilateralidad de los ajustes.

3.- Sobre la invalidez de la comunicación de inicio del procedimiento inspector de la AEAT

El sistema de autoliquidación se articula sobre la premisa de que es la obligada tributaria quien debe declarar la Administración que es competente para gestionarle (entendido sea en el sentido lato del término *gestión*).

Ello se realiza a partir de las declaraciones que en cada momento resulten exigibles (la declaración del domicilio fiscal, volumen de operaciones, etc.). De acuerdo con este sistema, la declaración en tal sentido de la administrada no es vinculante para la Administración, teniendo ésta la potestad de comprobar la veracidad de los datos contenidos en las autoliquidaciones.

Ahora bien, lo que no puede hacer la Administración es asumir la competencia de manera directa y unilateral, sino que debe previamente ganarla a través de un procedimiento de comprobación del punto de conexión determinante de la competencia de “gestión” (nuevamente en el sentido lato del término).

En el Concierto Económico ello se realiza a través de procedimientos contradictorios en que debe ser parte la otra Administración afectada (la que

inicialmente es competente en virtud de la declaración de la obligada) y la propia administrada.

Por ello, el Concierto Económico establece una previsión para evitar que dos Administraciones actúen simultáneamente sobre una misma obligada.

Así, el art. 66.tres del Concierto Económico señala:

“Cuando se suscite el conflicto de competencias, hasta tanto sea resuelto el mismo, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en cuestión continuará sometiéndolos a su competencia, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, retrotraídas a la fecha desde la que proceda ejercer el nuevo fuero tributario, según el acuerdo de la Junta Arbitral.”

En idéntico sentido, el art. 15.2 del RJACE señala:

“Hasta tanto sea resuelto el conflicto de competencias, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en cuestión continuará sometiéndolos a su competencia, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, y cuyas actuaciones habrán de remontarse en sus efectos a la fecha desde la que proceda, en su caso, la nueva administración competente, según la resolución de la Junta Arbitral.”

Hay que hacer notar que en ambos casos se refiere al “conflicto de competencias”, bien sea sobre domicilio fiscal, volumen de operaciones, proporción de volumen de operaciones, etc.

Efectivamente, las Resoluciones 11/2018 y 12/2018 ya determinaron la imposibilidad de realizar actuaciones de comprobación “ejecutivas” (por contraposición a una comunicación de inicio que únicamente pretenda sustituir a la notificación a la obligada del planteamiento de conflicto, interrumpiendo la prescripción del derecho a comprobar el tributo) en tanto se sustancie el conflicto de competencias ante la Junta Arbitral.

Estas Resoluciones fueron recurridas ante el Tribunal Supremo, que confirmó el criterio de la Junta mediante las Sentencias de 10 de julio de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:2350) y 16 de octubre de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:3250).

En particular, la STS 3250/2019 ha establecido:

“En el presente caso es evidente que de la normativa analizada se desprende la corrección jurídica de la resolución de la Junta Arbitral, en tanto la Administración Estatal no se limitó a notificar al interesado la existencia del planteamiento de un conflicto acerca del domicilio fiscal, e interrumpir con ello la prescripción del impuesto de Sociedades, sino que efectuó al mismo reiterados requerimientos cuyo incumplimiento dio lugar a la imposición de sanción, posteriormente anulada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Esta misma Sección, en un asunto parecido se ha pronunciado en sentido desestimatorio, en concreto en la sentencia 1031/2019, recaída en el recurso 410/2018. Pero en este caso era el recurrente el sujeto pasivo del impuesto, quien solicitaba la nulidad de las actuaciones, que esta Sala consideró actos de trámite. Aquí, no se discute la validez de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Administración Estatal, sino la declaración de la Junta Arbitral de que por parte de la Agencia Estatal se han invadido las competencias de la Diputación Foral de Bizkaia, al haber seguido actuando en relación con un contribuyente que tenía su domicilio fiscal en

el País Vasco, antes de ser resuelto el conflicto acerca del domicilio que la Administración Estatal había suscitado ante dicha Junta, por lo que el recurso interpuesto por el Abogado del Estado ha de ser desestimado.”

En este sentido, hay que señalar que la comunicación de inicio de 3 de julio de 2012 no tenía carácter meramente instrumental, sustituyendo a la notificación de planteamiento de conflicto, para interrumpir la posible competencia inspectora de la AEAT en tanto se tramitaba el conflicto 43/2012 ante la Junta Arbitral, puesto que:

1º.- La AEAT asumió unilateralmente la competencia inspectora, en contra de la declaración de la obligada y de la comprobación de la Administración formalmente competente (la DFB).

2º.- El requerimiento de inhibición de la DFB no se produjo hasta meses después, en concreto el 13 de septiembre de 2012, y el conflicto (el 43/2012) no se planteó hasta el 2 de noviembre de 2012; por lo que la comunicación de la AEAT no podía estar sustituyendo una notificación a la obligada (de planteamiento de conflicto) que en ese momento no se podía conocer que habría de hacerse, en todo caso, varios meses después.

3º.- El contenido de la documentación requerida es incompatible con una voluntad de paralizar las actuaciones.

4º.- La AEAT no paralizó las actuaciones, sino que hubo 4 comparecencias de la obligada en las que se formalizaron 4 diligencias de constancia de hechos, de fechas 26 de julio, 13 de septiembre, 9 de octubre y 7 de noviembre de 2012, en las que la inspección reitera la

aportación de la documentación solicitada, ante la negativa de la obligada a aportarla.

5º.- En el acta incoada el 5 de diciembre de 2019 la AEAT imputa a la sociedad una dilación entre la comunicación de inicio y el planteamiento de conflicto por no aportación de documentación.

Esta Junta Arbitral ha resuelto en idéntico sentido cuando el conflicto de competencias no tenía por objeto el domicilio fiscal sino otro punto de conexión del que dependía directamente la competencia de la Administración actuante, como el volumen de operaciones.

También ha tenido ocasión esta Junta Arbitral de explicitar que la causa de invalidez es determinante de nulidad de pleno derecho.

En este momento cobra sentido valorar si la resolución posterior del conflicto a favor de la Administración actuante podría suponer la convalidación a posteriori de su actuación.

En este sentido, la Resolución 12/2018 (ratificada por la STS 3250/219) señalaba:

“Tampoco debemos aceptar la solicitud de la AEAT de que el presente conflicto deba de resolverse necesariamente después del que está planteado en relación con el domicilio fiscal de TG, S.L. Las actuaciones de la AEAT frente a la entidad se realizaron con invasión de las competencias de la DFB, sea cual sea la conclusión alcanzada en la resolución del citado conflicto que, aun en el supuesto de resolverse admitiendo que su domicilio radicara en Territorio Común desde su constitución, en ningún caso produciría un efecto sanador de los vicios en

que las mismas han incurrido, a tenor de lo establecido en el artículo 66.3 del Concierto Económico, que dispone que: “Cuando se suscite el conflicto de competencias, hasta tanto sea resuelto el mismo, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en cuestión continuará sometiéndolos a su competencia, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, retrotraídas a la fecha desde la que proceda ejercer el nuevo fuero tributario, según el acuerdo de la Junta Arbitral.”

Adicionalmente a la valoración efectuada sobre la nulidad de actuaciones por invasión de las competencias de la DFB (esto es, por realizar actuaciones sin competencia material), la Junta Arbitral ya ha tenido ocasión de pronunciarse en diversas resoluciones sobre la vulneración de las reglas sustanciales del procedimiento establecido, puesto que, previamente al ejercicio de la competencia de comprobación del tributo, debería haberse articulado un procedimiento acerca del punto de conexión determinante de la referida competencia.

En este sentido, la Resolución 11/2018 señalaba:

“Pero, de no mediar el planteamiento de un conflicto sobre el domicilio fiscal, la actuación de una Administración interruptiva de la prescripción respecto de un obligado tributario que hasta entonces estuviere domiciliado en el ámbito de otra Administración, carece de amparo legal. Tan legítimo es el derecho de las Administraciones tributarias de impedir que la eventual extensión en el tiempo de los procedimientos de cambio de domicilio pueda perjudicar la potestad comprobadora de la Administración, debido a la posible prescripción del derecho a practicar las liquidaciones que resulten procedentes, como lo es el derecho de los

obligados tributarios a no tener que soportar, de ordinario, actuaciones de las Administraciones que no resulten competentes.”

Por su parte, la Resolución 12/2018 señalaba:

“Y frente a ello no puede admitirse la alegación de la AEAT de que en los casos “donde existe una controversia entre Administraciones acerca del domicilio fiscal del contribuyente, que es objeto de conflicto ante la Junta Arbitral, habida cuenta de la regulación y extensión del procedimiento de cambio de domicilio, se podría poner en peligro la realización de actuaciones de comprobación inspectora en momentos cercanos a la prescripción. En este sentido, la actuación de un contribuyente mediante su domiciliación fiscal en uno u otro territorio no debería perjudicar el ejercicio de la acción administrativa de comprobación por parte de la Administración competente. Esto es, la eventual extensión en el tiempo de los procedimientos de cambio de domicilio entre Administraciones no debería servir para facilitar el fraude fiscal, debido a la posible prescripción del derecho a practicar las liquidaciones que resulten procedentes”. Ni la excusa, que se manifestaba en la segunda de las citaciones remitidas por la AEAT a TG, S.L., de que cuando inició las actuaciones de comprobación e investigación ya había puesto en conocimiento de la Hacienda Foral de Bizkaia sus reservas respecto de la correcta localización del domicilio fiscal de la entidad en aquel Territorio “con solicitud de reconocimiento de dicho hecho objetivo a los efectos de culminar el procedimiento previsto en esta materia en el artículo 43 del Concierto Económico”.

No pueden admitirse porque el procedimiento de cambio de domicilio entre Administraciones está expresamente regulado en el artículo 43 del Concierto Económico, y en el artículo 66 en el caso de que se produzca

una discrepancia, y en estos artículos no se contempla en ningún supuesto la posibilidad de que antes de completarse el expediente de cambio de domicilio o de resolverse, en su caso, el conflicto en caso de discrepancia, la Administración que no hubiera venido liquidando al obligado tributario pueda realizar ninguna actuación, más allá de la notificación de planteamiento del conflicto, si se plantea, prevista en el artículo 66.2.”

4.- Sobre la proporción de volumen de operaciones determinante de la competencia inspectora

Como hemos señalado anteriormente, la declaración de la obligada sobre el volumen de operaciones y, en su caso, su localización, no vinculan a la AEAT, si bien ésta deberá ejercer sus potestades para comprobar los datos declarados..

La autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del 2006 presentada por la obligada, a pesar de no reflejar ventas derivadas de la actividad (porque se decidió no tributar por los anticipos con criterio de caja, sino de devengo, cuando se transmitieran en el futuro los inmuebles a cuenta de los cuales se pagaron), recoge ingresos financieros derivados de activos financieros de renta fija (50.778,16 euros), que computan como volumen de operaciones y se localizan a efectos del Concierto Económico atendiendo al origen en la sede del prestador del servicio, e ingresos extraordinarios derivados de penalizaciones a clientes por cancelación de contratos de compraventa (55.560,75 euros), que, en principio, no son volumen de operaciones, pues no constituyen entrega de bien ni prestación de servicios.

Así, la proporción del volumen de operaciones *declarada* en 2006 por la obligada que correspondería a la Diputación sería del 100%.

De acuerdo con ello y aunque el objeto principal de la obligada fuese la construcción de una promoción inmobiliaria en territorio común, no puede ignorarse que tenía en 2006 una parte de su volumen de operaciones en territorio foral.

Sin embargo, la AEAT dio por supuesto que, si el volumen de operaciones en el ejercicio anterior (2006) superó los seis millones de euros, le correspondía la competencia inspectora del 2007 sobre la premisa de que la obligada operaba en exclusiva en territorio común.

A la vista de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del 2006 de PLGM resulta que esta apreciación (que solo tiene operaciones en territorio común) es incorrecta, al menos en cuanto a las operaciones que computan en el volumen de operaciones.

La consideración de que la obligada opera exclusivamente en territorio común, parece partir de que la AEAT dio por supuesto que los anticipos, en la medida que corresponden a futuras entregas de bienes inmuebles en territorio común, se entienden localizados en territorio común por ser donde se hallan los bienes inmuebles a cuenta de los cuales se satisfacen.

La obligada plantea en su escrito de alegaciones, aunque no lo desarrolla, que la AEAT, para destruir la proporción de volumen de operaciones declarada por aquél (100% foral), debería haber probado que los anticipos se localizan en territorio común.

Los anticipos se refieren a futuras entregas de bienes inmuebles situados en territorio común.

La propiedad se define en el art. 348 del Código Civil como el derecho a gozar y disponer de una cosa sin más limitaciones que las establecidas en las leyes, reuniendo tres facultades: gozar, disponer y reivindicar.

En nuestro derecho positivo el pago de un anticipo no convierte al pagador en propietario, sino que dicha circunstancia se producirá con el otorgamiento de la escritura pública, que sustituye a la *traditio*.

Por el mero pago de un anticipo, el sujeto no puede gozar de un bien que no está terminado, por lo que, incluso en un sentido más económico que jurídico, que es el que se deriva de la Directiva del IVA, tampoco puede considerarse que el anticipo sitúe al pagador en una situación análoga a la del propietario.

El acuerdo entre vendedora y compradora sobre un bien futuro y el pago a cuenta de un anticipo otorga a éste un derecho personal derivado de la perfección del contrato. Así pues, de la perfección del contrato derivada del acuerdo de voluntades y del pago a cuenta de la venta futura, nace un derecho personal y no real, que permite a la compradora exigir la transmisión de la propiedad contra entrega del pago restante, y, en su caso, a exigir una indemnización (usualmente el doble de la cantidad entregada en concepto de arras).

En este sentido cabe recordar que la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de noviembre de 2013 (ECLI:ES:TS:2013:6080) señala:

“Tratándose de contrato de compraventa es patente, que la mera perfección del contrato no es suficiente para que se entienda entregada la posesión de acuerdo con el concepto de la ley del IVA, porque según el art.1450 del Código Civil <<la venta se perfeccionara entre comprador y vendedor, y será obligatoria para ambos si hubieran convenido en la cosa

objeto del contrato y en el precio, aunque ni lo uno ni lo otro se hayan entregado>>.

...

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 1462 del Código Civil, la cosa vendida se entiende entregada cuando se ponga en poder y posesión del comprador. Asimismo, dicho precepto dispone que cuando se haga la venta mediante escritura pública el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto de contrato, si de la misma no resultare o devengare claramente lo contrario.

Por tanto, en el caso de bienes inmuebles, la fecha del otorgamiento de la escritura pública, será la que determine el devengo a menos que de la escritura, se dedujera lo contrario.”

De acuerdo con ello, no sería descabellado considerar que la transmisión de un derecho personal no constituye entrega de bien a efectos de la Ley del IVA, sino, por su carácter residual, en su caso, prestación de servicios.

Si ello fuera así, debería acudirse, con carácter general, al art. 28.Uno.B), 1º, del Concierto Económico, que localiza las prestaciones de servicios en la sede del prestador, esto es, en el lugar desde el que se efectúen, y a la regla 2ª, que matiza que las prestaciones de servicios relacionadas con bienes inmuebles se localizan en el lugar donde éstos radiquen.

Es clara la prevalencia de la regla 2ª, por principio de especialidad, en determinados servicios que entronquen con el inmueble (pintura, construcción, etc), pero no es tan claro en la prestación de servicios de comercialización de bienes inmuebles previos a la transmisión de la propiedad, que se pueden

desarrollar en la sede de la vendedora-promotora o de la inmobiliaria y no en donde se halle el inmueble, al menos en aquellos que se refieren a inmuebles no construidos (ventas sobre plano).

Ello especialmente porque el Tribunal Supremo ya señaló en Sentencia de 9 de febrero de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:420) que convalida el resultado de la Resolución de 9 de octubre de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio (aunque se separa de su contenido en la fundamentación jurídica) que “En el caso de la tributación de IVA este es gravado en el consumidor final, por lo tanto la dirección general de este impuesto es ir al destino de las entregas de los bienes. Por el contrario, el reparto de la tributación que se deriva del Convenio Económico es ir al origen de los bienes, es decir, al lugar donde se haya generado el valor añadido...” Desde luego, si no ha comenzado la construcción del inmueble, es difícil considerar que el valor añadido a la comercialización se localiza en el lugar donde vaya a radicar el inmueble en lugar del lugar donde se desarrolle la labor de comercialización; mientras que no habría un valor añadido de la construcción localizable en el lugar donde vaya a radicar el inmueble.

No en vano hay que recordar que el Tribunal Supremo localizó la prestación de servicios consistente en la concesión de un préstamo para la adquisición de un bien inmueble, incluso garantizado con hipoteca sobre el mismo, en la sede del prestador.

Siguiendo esta lógica, podría considerarse que la AEAT, que tiene en su contra una proporción de volumen de operaciones 100% foral declarada por la obligada, debería haber desplegado una mínima actividad probatoria para acreditar que los anticipos cobrados en el 2006 se correspondían con bienes en un estado de construcción mínimo que permitía considerar la vis atractiva del inmueble sobre la prestación de servicios; ya que, en caso contrario, si el bien a cuenta del cual se satisface el anticipo no está mínimamente construido, podría prevalecer la

labor comercial realizada por la vendedora (que se situaría en el lugar donde se haya realizado, esto es, donde tenga los medios materiales y humanos necesarios para realizarlos) sobre la localización futura del inmueble.

En conclusión, a quien correspondía probar que la proporción declarada por la obligada no es correcta, es a la AEAT, que la ha obviado completamente sobre una premisa (que todas las operaciones del 2006 que computan en el volumen de operaciones se localizan en territorio común) que se ha acreditado que es incorrecta (al menos en cuanto a las prestaciones de servicios financieros declarada por la obligada).

Nada aporta en este momento la resolución acerca de la naturaleza de los anticipos como entrega de bien o prestación de servicios y su posible localización en inmuebles cuya construcción no hubiera comenzado, puesto que la actuación del Estado ya ha resultado invalidada por una causa de anulabilidad y otra de nulidad. A ello debe añadirse que tampoco la obligada ha llegado tan lejos en su planteamiento.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Declarar la invalidez de la comunicación de inicio del procedimiento inspector de la AEAT por falta de competencia material (al estar invadiendo la competencia de la DFB) y por vulneración sustancial de las reglas de procedimiento establecido.

2º.- Declarar la invalidez de la comunicación del procedimiento inspector de la AEAT por no haber colaborado con la DFB a fin de tratar, de buena fe, alcanzar un acuerdo sobre la regularización de operaciones vinculadas, que evite la sobreimposición en el conjunto de entidades del perímetro de vinculación.

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