

| Expediente | Resolución | | Administraciones afectadas | | Concepto |
|------------|------------|-----------|-----------------------------|----------------------------|---|
| 43/2012 | R9/2018 | 28/6/2018 | Diputación Foral de Bizkaia | Administración del Estado/ | IS 2007 Administración competente exacción. |

Resolución: 9/2018

Expediente: 43/2012

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz a 28 de junio de 2018,

la Junta Arbitral del Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Gabriel Casado Ollero, Presidente, y D. Isaac Merino Jara 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) en relación con la competencia para la exacción e inspección del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 de la entidad PLGDM, S.L. tramitándose con el número de expediente 43/2012 y actuando como ponente D. Isaac Merino Jara.

I. ANTECEDENTES

1.- El 2 de noviembre de 2012 se registró de entrada en la Junta Arbitral escrito del Subdirector de Coordinación y Asistencia técnica del Departamento de Hacienda y Finanzas de la DFB fechado el 31 de octubre de 2012 planteando conflicto frente a la AEAT respecto a la competencia para la exacción e inspección del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 de la entidad PLGDM, S.L. y con base en los antecedentes y fundamentos de Derecho que expone termina solicitando una resolución en la que se declare que dichas competencias corresponden a la DFB.

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

a) La entidad PLGDM, S.L. es una sociedad con domicilio fiscal en Bizkaia.

b) El 21 de febrero de 2011, la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco solicitó a la DFB la determinación del porcentaje de volumen de operaciones por el IVA y el Impuesto sobre Sociedades del año/ejercicio 2006 de dicha entidad al objeto de verificar la Administración competente a efectos del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007.

c) Con fecha 19 de mayo de 2011 la DFB comunicó a la AEAT que realizaría la comprobación solicitada.

d) El 19 de junio de 2012 la DFB remitió a la AEAT el resultado de sus actuaciones,

| Expediente | Resolución | | Administraciones afectadas | | Concepto |
|------------|------------|-----------|-----------------------------|----------------------------|---|
| 43/2012 | R9/2018 | 28/6/2018 | Diputación Foral de Bizkaia | Administración del Estado/ | IS 2007 Administración competente exacción. |

plasmado en acta de conformidad fechada el 22 de mayo de 2012, acompañada de informes del Servicio de Actuaciones Inspectoras del Departamento de Hacienda y Finanzas de 7 de febrero de 2012 y 7 de mayo de 2012.

De los documentos anteriores se desprenden las siguientes circunstancias:

1. Que la única actividad desarrollada por la entidad desde su constitución en 2003 es la promoción de 127 viviendas en Estepona (Málaga).
2. Que los pagos anticipados recibidos por el obligado tributario entre los años 2003 y 2006 como anticipo de la futura entrega de viviendas de la promoción antes citada fueron los siguientes: 6.364.413,13 euros en 2004; 7.241.926,12 euros en 2005 y 12.359.867,10 en 2006.
3. Que, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, la entidad no ha contabilizado los anticipos de clientes por no ajustarse al criterio de devengo, por lo que no integran la cifra neta de negocio.
4. Que el obligado tributario establece en la Memoria de sus Cuentas Anuales que éstas se preparan a partir de los registros contables, de acuerdo a principios contables generalmente aceptados y a las normas de adaptación de Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, de manera que las ventas de edificios se contabilizan en el momento de la entrega material a los clientes, una vez concluida su construcción, y, por lo tanto, no se contabilizan como ingresos los pagos anticipados recibidos.
5. Que en el ámbito de la Hacienda Foral de Bizkaia, el concepto de volumen de operaciones se encuentra delimitado en la Instrucción 7/2005, de 23 de marzo, de la Dirección General de Hacienda, sobre interpretación del concepto de volumen de operaciones a los efectos de lo dispuesto en el Concierto Económico, modificada por la Instrucción 7/2008, de 24 de noviembre, de la Dirección General de Hacienda. Esta última instrucción entró en vigor el mismo día 24, produciendo efectos para todos los procedimientos en curso de tramitación en aquella fecha.
6. Que el 12 de diciembre de 2008, la Comisión de Doctrina Tributaria de la Hacienda Foral de Bizkaia aclaró que la Instrucción 7/2008 no sería de aplicación a la determinación del volumen de operaciones a tener en cuenta para la fijación de los puntos de conexión de Concierto Económico, en relación a las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades devengadas con anterioridad a su entrada en vigor, de manera que a tales declaraciones del Impuesto sobre Sociedades les sería de aplicación la Instrucción original 7/2005.
7. Que en la Instrucción 7/2005 se establecía que a los efectos de determinar el volumen de operaciones en relación con los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico se tendrían en cuenta los pagos anticipados, excepto en relación con el Impuesto sobre Sociedades y con el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en los que solamente se tendrían en cuenta los pagos anticipados cuando, de conformidad con las normas de

| Expediente | Resolución | | Administraciones afectadas | | Concepto |
|------------|------------|-----------|-----------------------------|----------------------------|---|
| 43/2012 | R9/2018 | 28/6/2018 | Diputación Foral de Bizkaia | Administración del Estado/ | IS 2007 Administración competente exacción. |

determinación del resultado contable, se computarán como ingresos.

8. Que a la vista de las anteriores circunstancias, la Diputación Foral de Bizkaia llegó a la conclusión de que, tenido en cuenta que los pagos anticipados percibidos por el obligado tributario en los ejercicios 2004, 2005 y 2006 no fueron computados como ingresos en esos periodos, de conformidad con las normas de determinación del resultado contable, y siguiendo los criterios contenidos en la redacción originaria de la Instrucción 7/2005, el volumen de operaciones de tales ejercicios 2004, 2005 y 2006 debía cuantificarse en 0 euros y, en consecuencia, en los ejercicios 2005, 2006 y 2007 resulta de aplicación la normativa foral de Impuesto sobre Sociedades, correspondiendo a la Diputación Foral de Bizkaia la exacción y la inspección del citado impuesto.
9. Con fecha 2 de julio de 2012, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el País Vasco dictó comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007, en relación con la entidad PLGDM, S.L.
10. Con fecha 13 de septiembre de 2012, la DFB notificó a la AEAT requerimiento de inhibición en relación a las actuaciones inspectoras iniciadas por esta última por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 de la entidad PLGDM, S.L., reiterando la competencia de la DFB para la inspección del citado impuesto y periodo, en base a lo establecido en el artículo 19 del Concierto Económico.
11. Con fecha 16 de octubre de 2012, la AEAT notificó su rechazo al requerimiento de inhibición.
12. Con fecha 31 de octubre de 2012, a la vista de los informes de la Subdirección de Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia, el Director General de Hacienda, a propuesta de la Subdirección de Coordinación y Asistencia técnica, acordó la interposición del conflicto frente al AEAT.

3.- Por otro lado, con respecto a la fundamentación de sus puntos de vista, comienza la DFB admitiendo la puntualización realizada por la AEAT en la fase administrativa previa de que la competencia inspectora del Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio 2007 se encuentra regulada en el apartado uno del artículo 19 del Concierto Económico, cuya redacción era la siguiente:

Uno. La inspección del Impuesto se realizará por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal en el País Vasco.

No obstante, la inspección de los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por ciento o más de su volumen de operaciones corresponderá a la Administración del Estado.

| <i>Expediente</i> | <i>Resolución</i> | | <i>Administraciones afectadas</i> | | <i>Concepto</i> |
|-------------------|-------------------|-----------|-----------------------------------|----------------------------|---|
| 43/2012 | R9/2018 | 28/6/2018 | Diputación Foral de Bizkaia | Administración del Estado/ | IS 2007 Administración competente exacción. |

Asimismo, la inspección de los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros y en dicho ejercicio hubieran realizado en el País Vasco el 75 por ciento o más de su volumen de operaciones, se realizará por la Diputación Foral competente por razón del territorio”.

Sin embargo, esta redacción deriva de la Ley 28/2007, de 25 de octubre, que modificó varios artículos de la propia Ley del Concierto Económico, la Ley 12/2002, de 23 de mayo; entre otros, el apartado uno del artículo 19 transcrito, modificación que tenía por objeto incrementar la cuantía de 6 millones de euros establecida en dicho artículo a 7 millones de euros.

Por su parte, la Disposición Transitoria primera de la citada Ley establecía que esa cifra, determinante del volumen de operaciones resultaba de aplicación a los periodos impositivos o de liquidación, según el Impuesto de que se trate, que se inicien a partir del 1 de enero de 2008.

Por tanto, dado que la controversia del presente conflicto se refiere al ejercicio 2007 la cuantía de referencia es 6 millones de euros, que era la cuantía prevista antes de la modificación realizada por la citada Ley 28/2007, de 25 de octubre

4.- El debate, en realidad, solo versa sobre el concepto de volumen de operaciones a efectos del Impuesto sobre Sociedades, más exactamente, sobre si los pagos anticipados se integran o no en dicho concepto.

La DFB recoge extensamente el criterio contenido en la citada Instrucción 7/2005, de 23 de marzo, que afecta a los puntos de conexión sobre la normativa aplicable y exacción del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Impuesto sobre el Valor Añadido. El concepto de volumen de operaciones es muy similar en los tres, pero no idéntico. En particular, difieren en cuanto al tratamiento del importe de los pagos anticipados, puesto que en relación con el Impuesto sobre Sociedades y con el Impuesto sobre Renta de no Residentes, se indica que “solamente se tendrán en cuenta los pagos anticipados cuando, de conformidad con las normas del resultado contable, se computen como ingresos en el periodo impositivo de que se trate”.

A continuación, señala la DFB que, según se deriva de las comprobaciones realizadas por la Hacienda Foral de Bizkaia, los ingresos contabilizados por el obligado tributario en el ejercicio 2006 fueron de cero euros, al no haber registrado como ingresos los pagos anticipados recibidos durante dicho ejercicio. Esta forma de operar por parte del obligado tributario se adecúa a lo establecido en la norma de valoración 18ª regulada en la Orden de 28 de diciembre de 1994, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias.

| Expediente | Resolución | | Administraciones afectadas | | Concepto |
|------------|------------|-----------|-----------------------------|----------------------------|---|
| 43/2012 | R9/2018 | 28/6/2018 | Diputación Foral de Bizkaia | Administración del Estado/ | IS 2007 Administración competente exacción. |

5.- La Junta Arbitral, en sesión celebrada el 24 de octubre de 2017, acordó admitir a trámite el conflicto, procediendo a notificárselo así a las administraciones y a la entidad PLGDM, S.L., concediéndoles el plazo de un mes a fin de que formulen las alegaciones que tengan por conveniente y aporten y propongan las pruebas y documentación que estimen oportunas.

6.- El 8 de enero de 2018 tuvo entrada en la Junta Arbitral el escrito de alegaciones, de 29 de diciembre de 2017, suscrito por el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, coincidentes con los antecedentes antes expuestos, quedando reducido el debate al concepto de volumen de operaciones a efectos del Impuesto sobre Sociedades; más exactamente, a si los pagos anticipados se integran o no en dicho concepto.

7.- En cumplimiento de lo previsto en el artículo 15 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico, la AEAT notificó al obligado tributario el planteamiento del presente conflicto por la DFB con los consiguientes efectos suspensivos sobre las actuaciones en curso en relación con el asunto objeto del conflicto (Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2007- hasta la resolución de éste-)

8.- Los argumentos de fondo en los que funda su posición la AEAT pueden resumirse del siguiente modo:

- Considera que la competencia para la Inspección del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio de 2007 ha de analizarse a la luz de la legislación vigente para el ejercicio 2007, la cifra de volumen de operaciones que debe tenerse en cuenta es la correspondiente al ejercicio 2006, ejercicio anterior al ejercicio 2007 cuya competencia inspectora es objeto de discrepancia, la cuantía de referencia en dicho ejercicio no es de 7 millones de euros, sino 6 millones de euros. No obstante, como bien señala la DFB en su escrito de planteamiento el cambio de cuantía (con efectos 1 de enero de 2008) no afecta a la discrepancia existente entre la DFB y la AEAT, puesto que los anticipos, que fueron las únicas contraprestaciones recibidas en 2006, ascendieron a 12.359.867,10 euros, de manera que sí se entiende que forman parte del volumen de operaciones, superan el umbral tanto de los 6 millones como de los 7 millones y si se entiende que los anticipos no forman parte del volumen de operaciones, el mismo sería de 0 euros”.
- La competencia para la exacción del impuesto se regula en el artículo 15 del Concierto Económico de la siguiente forma:

Uno. Corresponderá de forma exclusiva a las Diputaciones Forales la exacción del Impuesto sobre Sociedades de los sujetos pasivos que tengan su domicilio

| <i>Expediente</i> | <i>Resolución</i> | | <i>Administraciones afectadas</i> | | <i>Concepto</i> |
|-------------------|-------------------|-----------|-----------------------------------|----------------------------|---|
| 43/2012 | R9/2018 | 28/6/2018 | Diputación Foral de Bizkaia | Administración del Estado/ | IS 2007 Administración competente exacción. |

fiscal en el País Vasco y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de 6 millones de euros.

Dos. Los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 6 millones de euros tributarán, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio.

La proporción del volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio se determinará por aplicación de las reglas que se establecen en el artículo siguiente y se expresará en porcentaje redondeado con dos decimales.

Y, respecto de la competencia inspectora, el artículo 19 del Concierto Económico dispone lo siguiente:

Uno. La inspección del Impuesto se realizará por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal en el País Vasco.

No obstante, la inspección de los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6 millones de euros y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por 100 o más de su volumen de operaciones, corresponderá a la Administración del Estado.

Asimismo, la inspección de los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6 millones de euros y hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en territorio vasco, se realizará por la Diputación Foral competente por razón del territorio.

Por consiguiente, para determinar la competencia para la exacción y la Inspección del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 resulta necesario analizar el volumen de operaciones del ejercicio anterior, es decir, del ejercicio 2006, para determinar si se ha excedido o no de 6 millones de euros.

El Concierto Económico utiliza el concepto de volumen de operaciones para el Impuesto sobre Sociedades (artículo 14.2) y para el IVA (artículo 27.2), aunque se define con mínimas diferencias, como el importe de las contraprestaciones, excluido el IVA y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido en ejercicio/año por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.

| Expediente | Resolución | | Administraciones afectadas | | Concepto |
|------------|------------|-----------|-----------------------------|----------------------------|---|
| 43/2012 | R9/2018 | 28/6/2018 | Diputación Foral de Bizkaia | Administración del Estado/ | IS 2007 Administración competente exacción. |

En ambos casos añade el Concierto que tendrán la consideración de entregas de bienes y prestaciones de servicios las operaciones definidas como tales en la legislación reguladora del IVA.

La contraprestación es la prestación que una parte debe entregar como consecuencia de lo que ha recibido o va a recibir, por lo que no cabe duda de que los anticipos son contraprestación que obtiene en el ejercicio el sujeto pasivo a cambio de una entrega futura.

Si el concepto es idéntico para el Impuesto sobre Sociedades y para el IVA, y no cabe duda que los anticipos integran el volumen de operaciones a efectos del IVA. Una interpretación sistemática del Concierto, aplicable en virtud de lo dispuesto en el artículo 3 del Código Civil por remisión implícita del artículo 2. Dos del propio Concierto lleva a considerar que los anticipos también integran el volumen de operaciones a efectos del Impuesto Sociedades.

Por último, una interpretación finalista del Concierto, lleva a considerar que, si no se hubiese querido que los anticipos computasen a efectos del Impuesto sobre Sociedades, se habría utilizado un punto de conexión propio de este tributo, como la cifra de negocios, y no el volumen de operaciones.

En ningún caso, por último, los argumentos anteriores quedan desvirtuados por la existencia de una instrucción interna (la 7/2005) que exigía para su inclusión que hubiesen sido previamente computados como ingresos, instrucción que, por otra parte, se modificó por la instrucción 7/2008 para eliminar dicho requisito.

La AEAT sostiene, teniendo en consideración los datos aportados por la propia DFG, que el importe de los anticipos obtenidos por el obligado tributario fue de 12.359.867,10 euros en 2006 (es decir, su volumen de operaciones fue superior a 6.000.000 euros) y que todas las operaciones fueron realizadas en territorio común, es claro que la competencia para la exacción e inspección del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 de PLGDM, S.L., corresponde a la AEAT, y por ello, acaba solicitando de esta Junta Arbitral que dicte resolución declarándolo así.

9.- Finalizado el trámite de instrucción y completado el expediente relativo al conflicto y conforme a lo dispuesto en el artículo 16.4 del Reglamento de la Junta Arbitral, con fecha 13 de abril de 2018 se dictó acuerdo poniendo de manifiesto a las administraciones personadas y la entidad afecta por un plazo de un mes para que formulen cuantas alegaciones tengan por conveniente.

10.- El día 23 de abril de 2018 la DFB presentó sus alegaciones, ratificándose en los antecedentes y fundamentos de derecho contenidos en su escrito de interposición del conflicto ante la Junta Arbitral del Concierto Económico de 31 de octubre de 2012.

11.- El 18 de mayo de 2018 PLGDM, S.L. presentó sus alegaciones, que están en línea con la posición mantenida por la DFB, finalizando las mismas señalando que “las consecuencias que pudiera tener la resolución del presente conflicto deberían ser una

| <i>Expediente</i> | <i>Resolución</i> | | <i>Administraciones afectadas</i> | | <i>Concepto</i> |
|-------------------|-------------------|-----------|-----------------------------------|----------------------------|---|
| 43/2012 | R9/2018 | 28/6/2018 | Diputación Foral de Bizkaia | Administración del Estado/ | IS 2007 Administración competente exacción. |

cuestión a solventar exclusivamente entre la HFB y la AEAT. De esta manera, en el caso de que a juicio de esta Junta Arbitral el criterio de la AEAT debiera prevalecer sobre el de la HFB y aplicado de buena fe por la Compañía lo deseable sería que la cuestión se resolviera mediante la transferencia a la AEAT de la deuda tributaria por el IS ingresada por esta parte ya que la Compañía no ha formado parte de la generación del presente conflicto, ha actuado de buena fe y sobre la base de una interpretación más que razonable de la norma por cuanto se trataba de un criterio refrendado por la HFB”.

12.- La AEAT no ha presentado alegaciones finales.

13.- 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.- Como hemos indicado en los antecedentes, la discrepancia está ceñida a la inclusión o no en el concepto de volumen de operaciones, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, de los pagos anticipados.

Pues bien, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, el artículo 14. Dos de la Ley 12/20002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco establece lo siguiente:

“Se entenderá por volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad. Tendrán la consideración de entregas de bienes y prestaciones de servicios las operaciones definidas como tales en la legislación reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido”.

2.- El Concierto Económico no se remite, por tanto, ni a la legislación del Impuesto sobre Sociedades ni a la legislación del Impuesto sobre el Valor Añadido a la hora de definir el concepto de volumen de operaciones. Ello es importante, puesto que la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades actual –ni la actual ni la vigente al tiempo al que se refiere el conflicto (2007)- no define el volumen de operaciones, lo que sí lleva a cabo la normativa reguladora del impuesto sobre el Valor Añadido.

En efecto, en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido se establece:

Uno. A efectos de lo dispuesto en esta Ley, se entenderla por volumen de operaciones el importe total, excluido el propio Impuesto sobre el Valor

| Expediente | Resolución | | Administraciones afectadas | | Concepto |
|------------|------------|-----------|-----------------------------|----------------------------|---|
| 43/2012 | R9/2018 | 28/6/2018 | Diputación Foral de Bizkaia | Administración del Estado/ | IS 2007 Administración competente exacción. |

Añadido y, en su caso, el recargo de equivalencia y la compensación a tanto alzado, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo durante el año natural anterior, incluidas las exentas del impuesto. En los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional el volumen a computar por el sujeto pasivo adquirente será el resultado de añadir al realizado, en su caso, por este último durante el año natural anterior, el volumen de operaciones realizadas durante el mismo periodo por el transmitente en relación a la parte de su patrimonio transmitida.

Dos. Las operaciones se entenderán realizadas cuando se produzca, o en su caso, se hubiera producido el devengo del impuesto sobre el Valor Añadido.

Tres. Para la determinación del volumen de operaciones no se tomarán en consideración las siguientes:

1. Las entregas ocasionales de bienes inmuebles.
2. Las entregas de bienes calificados como de inversión respecto del transmitente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 108 de esta Ley
3. Las operaciones financieras mencionadas en el artículo 20, apartado uno, número 18 de esta Ley, incluidas las que no gocen de exención, así como las operaciones exentas relativas al oro de inversión comprendidas en el artículo 140 bis de esta Ley, cuando unas y otras no sean habituales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

Este precepto tiene su correspondiente en el artículo 121 de la Norma Foral (Bizkaia) 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido de Bizkaia

Por tanto, el concepto de volumen de operaciones es el definido como tal en el Concierto Económico.

3.- ¿Qué decía el Concierto Económico en su redacción inmediatamente precedente? El artículo 18. Cinco de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en la redacción dada por la Ley 38/1997, 4 agosto, establece que “se entenderá como volumen de operaciones el importe total 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”. La diferencia entre la redacción precedente y la actual se traduce en que en esta última se contiene una precisión que no está prevista en la anterior, cual es que ahora se especifica que “tendrán la consideración de entregas de bienes y prestaciones de servicios las operaciones definidas como tales en la legislación reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido”.

¿Nos puede arrojar luz sobre esta cuestión el Convenio Económico? Veámoslo.

| <i>Expediente</i> | <i>Resolución</i> | | <i>Administraciones afectadas</i> | | <i>Concepto</i> |
|-------------------|-------------------|-----------|-----------------------------------|----------------------------|---|
| 43/2012 | R9/2018 | 28/6/2018 | Diputación Foral de Bizkaia | Administración del Estado/ | IS 2007 Administración competente exacción. |

¿Qué decía en la redacción inmediatamente precedente la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y qué dice en la redacción a la sazón vigente? Pues bien, tanto el 17.5 del Convenio en la redacción dada por la Ley 19/1998, 15 junio, por la que se aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, con efectos desde el 1 de enero de 1998, a excepción de la letra c) del número 3 que entró en vigor a partir del 1 de enero de 1997, como el 19. 5 del Convenio, redactado por Ley 48/2007, de 19 de diciembre, por la que se modifica la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra establecen lo mismo “Se entenderá como volumen de operaciones el importe total 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”.

Por tanto, la única diferencia del Convenio con el Concierto es que aquel no incluye la frase: “Tendrán la consideración de entregas de bienes y prestaciones de servicios las operaciones definidas como tales en la legislación reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido”.

¿Cambian las cosas por el que hecho de que se incluya o no se incluya esa precisión? Creemos que no; la utilización de la expresión entregas de bienes y prestaciones, en ese artículo, remite al concepto de ambas operaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil y en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda. Actualmente, el significado de los términos entregas de bienes y prestaciones de servicios está definido por remisión a la normativa reguladora del IVA, antes no lo estaba –y en Convenio ni lo estaba ni lo está-, pero lo que procedía era interpretar esos términos de la misma manera que ahora. Pensamos que con la inclusión de dicha precisión se ha ganado en claridad y en seguridad jurídica, pero no se ha cambiado el sentido. El problema, -el de determinar si los pagos anticipados se integran en el concepto de volumen de operaciones- no está resuelto de manera expresa.

No se resuelve tampoco –igualmente de modo expreso- el problema si acudimos al concepto de volumen de operaciones a los efectos de la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido, puesto que el artículo 28.3 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en la redacción dada por la Ley de la Ley 38/1997, 4 agosto, por la que se aprueba la modificación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, establecía que “Se entenderá como volumen de operaciones el importe total 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 efectuadas en todas las actividades empresariales o

| Expediente | Resolución | | Administraciones afectadas | | Concepto |
|------------|------------|-----------|-----------------------------|----------------------------|---|
| 43/2012 | R9/2018 | 28/6/2018 | Diputación Foral de Bizkaia | Administración del Estado/ | IS 2007 Administración competente exacción. |

profesionales que realice”, y el artículo 27.2 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en la redacción a la sazón vigente, establece: “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.

En el supuesto de inicio de la actividad, para el cómputo de la cifra de 6 millones de euros, se atenderá al volumen de operaciones realizado en el primer año natural.

Si el primer año de actividad no coincidiera con el año natural, para el cómputo de la cifra anterior, las operaciones realizadas desde el inicio de las actividades se elevarán al año”.

Si acudimos al Convenio Económico comprobamos que tampoco se resuelve de manera expresa la controversia que nos ocupa, puesto que el artículo 33.3 de la Ley del Convenio establece que “Se entenderá como volumen de operaciones el importe total 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 efectuadas en todas las actividades empresariales o profesionales que realice”.

4.- En resumidas cuentas, nos ayudan poco en nuestra labor interpretativa el Convenio y el artículo 27.2 del Concierto (ni antes el 28.3). Por lo que tenemos que volver sobre nuestros pasos y centrarnos en el análisis del artículo 14.2 del Concierto Económico.

Lo primero que hemos de decir es que las Instrucciones 7/2005, de 23 de marzo, y 7/2008, de 24 de noviembre, de la Dirección General de Hacienda de Bizkaia no son fuente del derecho, y, por tanto, no nos vinculan, lo cual no quiere decir que carezcan de efectos, en línea con lo que en sus alegaciones fechadas el día 18 de mayo de 2018 manifiesta el representante de PLGDM, S.L.. Lo que nos vincula es lo que establece el Concierto y, en este punto, ningún cambio se ha producido, que avale la modificación del criterio acerca de la inclusión en el concepto de volumen de operaciones, a efectos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre Renta de no Residentes, que se aprecia comparando las Instrucciones 7/2005, de 23 de marzo y 7/2008, de 24 de noviembre.

Volviendo al núcleo del debate. Los términos utilizados por el Concierto Económico en su artículo 14.2, no son irrelevantes, como es natural, al contrario, tienen mucho sentido. Recordemos que ese precepto establece: “Se entenderá por volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad. Tendrán la consideración de entregas de bienes y prestaciones de servicios las operaciones definidas como tales en la legislación reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido”.

| <i>Expediente</i> | <i>Resolución</i> | | <i>Administraciones afectadas</i> | | <i>Concepto</i> |
|-------------------|-------------------|-----------|-----------------------------------|----------------------------|---|
| 43/2012 | R9/2018 | 28/6/2018 | Diputación Foral de Bizkaia | Administración del Estado/ | IS 2007 Administración competente exacción. |

¿Qué significa, en este contexto el “importe total de las contraprestaciones”? Y ¿qué significa “obtenido en un ejercicio”? En ese sentido, podría recordarse que el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades es la “obtención de renta por el contribuyente”, lo cual podría llevar a pensar que el Concierto estaba refiriéndose a dicho concepto cuando utilizó esa expresión. No creemos que ello sea así. La expresión “obtenido en un ejercicio”, no se olvide, se vincula al “importe total de las contraprestaciones”, que no a la renta obtenida. El Concierto Económico, a los efectos del “volumen de operaciones”, no quiere desvincular el Impuesto sobre Sociedades del Impuesto sobre el Valor Añadido; quiere que estén conectados.

El Concierto Económico utiliza una expresión, “obtenido en un ejercicio”, que está haciendo referencia al cuando, al tiempo. Ello lleva a pensar que el Concierto quizás estaba pensando en las reglas del devengo, ya sean las del Impuesto sobre Sociedades ya sean las del Impuesto sobre el Valor Añadido, pero lo cierto es que no se remite de manera expresa, al menos, a las reglas de devengo ni de uno ni de otro, sino que utiliza una expresión imprecisa: “obtenido”. En la primera acción del Diccionario de la Real Academia de la Lengua obtener es alcanzar, conseguir, y lograr algo que se merece, solicita o pretende.

Es preciso aclarar que los importes obtenidos en el ejercicio por el sujeto pasivo que no deriven de entregas de bienes o prestaciones de servicios no forman parte del concepto volumen de operaciones. En la presente ocasión, sin embargo, los pagos anticipados producidos derivan todos ellos de entregas de bienes.

A esta conclusión también llega la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco 547/2016, de 14 de diciembre de 2016 (ref. 257/2016), recurrida en casación (ATS de 7 de junio de 2017, Rec. 1307/201).

5.- En resumen, dado que los importes obtenidos por pagos anticipados en el ejercicio por el sujeto pasivo derivan todos ellos de entregas de bienes, forman parte del concepto volumen de operaciones y su importe asciende en 2006 a 12.359.867,10 euros por lo que hemos de convenir que la AEAT es competente para la exacción e inspección del Impuesto sobre Sociedades (artículos 15 y 19 del Concierto Económico, respectivamente) del ejercicio 2007 de la entidad PLGDM, S.L.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Declarar que la Agencia Estatal de Administración Tributaria es la Administración competente para la exacción e inspección del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 de la entidad PLGDM, S.L.

| <i>Expediente</i> | <i>Resolución</i> | | <i>Administraciones afectadas</i> | | <i>Concepto</i> |
|-------------------|-------------------|-----------|-----------------------------------|----------------------------|---|
| 43/2012 | R9/2018 | 28/6/2018 | Diputación Foral de Bizkaia | Administración del Estado/ | IS 2007 Administración competente exacción. |

2º.- Notificar el presente Acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria a la Diputación Foral de Bizkaia y a la sociedad afectada por el conflicto.