Resolución R 01/2011

Expediente 14/2008

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 20 de enero de 2011,

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

ACUERDO

en el conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa contra la Administración del Estado sobre la distribución entre ambos territorios del volumen de operaciones de la entidad ENTIDAD 1 en el ejercicio 2004, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 14/2008.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto ha sido planteado mediante escrito del Diputado Foral de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa de fecha 9 de mayo de 2008, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el día 12 de mayo de 2008. En dicho escrito se exponen en síntesis los siguientes antecedentes:

- La entidad ENTIDAD 1 (en adelante, la sociedad) presentó e ingresó la declaración-liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004, ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

- Cumpliendo un requerimiento del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa, la sociedad presentó a la Hacienda Foral la declaración-liquidación por dicho impuesto y ejercicio. Sobre la base de este documento y de una rectificación que la sociedad presentó posteriormente, la Hacienda Foral practicó una liquidación provisional de la que resultó una cantidad a ingresar a favor de la Diputación Foral de Gipuzkoa de XXX euros.

- Mediante escrito de fecha 18 de enero de 2006, registrado de entrada el 31 de enero, la sociedad solicitó de la AEAT que transfiriese el mencionado

importe a la Diputación Foral de Gipuzkoa. Expone la sociedad en este escrito que tras haber revisado la declaración presentada ante la AEAT detectó un error al calcular el volumen de operaciones correspondiente a cada Administración, consistente en que "no se tuvieron en cuenta los ingresos en concepto de intereses derivados de préstamos, muchos de ellos concedidos a empresas con domicilio fiscal en Gipuzkoa". En consecuencia afirma que los volúmenes correctos son el 94,69% para la AEAT y el 5,31% para la Diputación Foral de Guipúzcoa. La aplicación de estos porcentajes es la que determina la cantidad de XXX euros cuya transferencia a la Hacienda Foral solicita de la AEAT.

- La Diputación Foral, mediante Orden Foral 272/2008, de 13 de marzo, requirió a la Administración del Estado de inhibición en lo que afecta a la competencia de recaudación y cobro del importe de XXX euros correspondiente a la declaración-liquidación presentada por la sociedad por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004, correspondiente al volumen de operaciones realizadas por ésta en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, ingresado por error en la Administración del Estado.

- Mediante Acuerdo adoptado en su reunión celebrada el día 6 de mayo de 2008, el Consejo de Diputados de la Diputación Foral de Gipuzkoa decidió plantear el conflicto ante la Junta Arbitral.

Termina el escrito de planteamiento solicitando de la Junta Arbitral "que se declare a la Administración tributaria de la Diputación Foral de Gipuzkoa competente para la recaudación y cobro del importe de XXX euros, correspondiente a la declaración-liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1-1-2004 a 31-12-2004, presentada por [la sociedad], correspondiente al volumen de operaciones realizada por la misma en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, ingresado en la Administración estatal por error, determinando, en consecuencia, la procedencia de su transferencia a esta Administración".

2. Notificado el planteamiento del conflicto a la Administración del Estado, ésta formuló alegaciones mediante escrito del Director General de la AEAT de fecha 30 de octubre de 2008, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el día 3 de

noviembre de 2008. En este escrito la AEAT alegó sustancialmente la falta de justificación en el expediente de la pretensión de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

3. Puesto de manifiesto el expediente para alegaciones, ambas Administraciones formularon las suyas mediante sendos escritos de 17 de febrero de 2009, registrados ambos de entrada el siguiente día 18, en vista de los cuales la Junta Arbitral, dictó el 3 de abril su resolución P-1/2009, en la que dispuso "que el Presidente de la Junta Arbitral requiera a ENTIDAD 1 para que en el plazo de un mes aporte a este órgano cuantos documentos y justificantes obren en su poder relativos a los préstamos realizados en el País Vasco en el ejercicio 2004".

4. Atendiendo a este requerimiento, la entidad ENTIDAD 2, en calidad, según indica, de sucesora de ENTIDAD 1, en virtud de escisión total de ésta, presentó a la Junta Arbitral escrito de fecha 27 de mayo de 2009, registrado de entrada el 29 de mayo, en el que formula determinadas manifestaciones y al que acompaña fotocopias de los documentos relativos a las operaciones que, a su juicio, se realizaron en el País Vasco.

5. Puesto de nuevo de manifiesto el expediente a las partes del conflicto e interesados en él, la AEAT formuló alegaciones mediante escrito de fecha 16 de julio de 2009 (registrado de entrada el día siguiente) y la Diputación Foral de Gipuzkoa hizo lo propio por medio de escrito de 22 de julio de 2009 (registrado el mismo día). En calidad de contribuyente formuló alegaciones la entidad ENTIDAD 3, que se declara sucesora de ENTIDAD 1 mediante escrito de fecha 16 de julio de 2009 (registrado el siguiente día 20).

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. El objeto del presente conflicto es determinar el volumen de operaciones realizado por la sociedad en territorio común y en territorio foral, de cuya proporción o cifra relativa de negocios depende la competencia respectiva de la Administración del Estado y de la Diputación Foral de Gipuzkoa respecto a la exacción del Impuesto sobre Sociedades, de conformidad con el artículo

15.Dos del Concierto Económico. Es pacífico que en el ejercicio 2004, al que se refiere el conflicto, concurrían en la sociedad los presupuestos del citado precepto en la redacción entonces en vigor, el cual, por tanto, junto con sus concordantes, es la norma que ha de tomarse en consideración para decidir esta controversia.

2. Tanto la Diputación Foral de Gipuzkoa en su escrito de 9 de mayo de 2008, de planteamiento del conflicto, como la sociedad, en el dirigido a la AEAT de 18 de enero de 2006, fijaron la cifra relativa de negocios en el 94,69% para el Estado y el 5,31% para la Diputación. Aplicando este último porcentaje a la cuota del Impuesto sobre Sociedades resultaba la cantidad reclamada al Estado de XXX euros. 5,31% es el resultado de dividir YYY (volumen de operaciones realizadas, según la Diputación, en el Territorio Histórico de Guipúzcoa) por ZZZ (volumen total de operaciones de la entidad). Sin embargo, como señala la AEAT en su escrito de alegaciones de 16 de julio de 2009 (pág. 7), si se suman los intereses de los veinte préstamos realizados, en opinión de la Diputación Foral de Gipuzkoa, en este Territorio Histórico, resulta que el numerador del cociente anterior es WWW, que arroja un porcentaje de 5,04%, al que debe considerarse ceñido el presente conflicto.

3. El artículo 14.Dos del Concierto Económico dispone que “[s]e 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”. Añade 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”.

Las operaciones que originan el presente conflicto consisten en préstamos y el interés derivado de éstos es el ingreso que forma parte del volumen de operaciones y se integra en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio considerado. Dichas operaciones tienen la calificación de

"prestación de servicios" a efectos del IVA (art. 11. Dos.12 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido).

Las reglas para determinar cuándo las prestaciones de servicios se entienden realizadas en territorio vasco están contenidas en el artículo 16.B) del Concierto Económico, y, en lo aquí pertinente, son las siguientes:

"1.º Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco, cuando se efectúen desde dicho territorio.

"2.º Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior las prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles, las cuales se entenderán realizadas en el País Vasco cuando dichos bienes radiquen en territorio vasco".

4. La AEAT sostiene que las operaciones controvertidas se han realizado en territorio común y que, en consecuencia, el volumen de operaciones realizado en dicho territorio es el 100%. Basa esta tesis en la afirmación de que las prestaciones de servicios consistentes en la concesión de los préstamos estaban directamente relacionadas con bienes inmuebles situados en territorio común y, en consecuencia, es aplicable la regla del número 2º del artículo 16.B) del Concierto Económico. La relación directa con dichos inmuebles resulta, a juicio de la AEAT, del hecho de que en diecisiete de los diecinueve contratos de préstamo aportados por la sociedad se hace constar que la suma prestada tiene por objeto la adquisición de inmuebles. Respecto de los dos restantes las escrituras aportadas están incompletas, pero "de los antecedentes obrantes en poder de la AEAT reflejados en la Base de Datos de esta entidad … resulta que ambas sociedades presentaron en los días previos a las respectivas escrituras de préstamo declaraciones censales de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas en la actividad de 'Promoción Inmobiliaria de Edificaciones" en el municipio de (MUNICIPIO territorio común) para el desarrollo de suelo en el ámbito del Plan Parcial C-6 de dicho municipio" (pág. 11 de su escrito de alegaciones de 16 de julio de 2009).

Como señala la AEAT, en la documentación aportada por la sociedad faltan el documento público y el privado del último de los veinte préstamos que

generaron los intereses objeto del conflicto. Pero, a juicio de la AEAT, que compartimos, “parece razonable extender al préstamo respecto del que la entidad no ha aportado el contrato las conclusiones que se extraerán para los diecinueve préstamos respecto de los cuales se dispone de los contratos privados elevados a documentos públicos” (pág. 8).

En opinión de la AEAT, “cuando en las operaciones de préstamo simplemente se ofrece en garantía un inmueble, la vinculación con el inmueble no es directa, mientras que cuando el objeto del préstamo es la adquisición, rehabilitación, etc. del inmueble, esta vinculación sí es directa, pudiendo afirmar que se trata de la prestación de un servicio directamente relacionado con el bien inmueble y por lo tanto debiendo aplicarse la regla especial y atender a la localización del inmueble” (pág. 5).

La AEAT llega de este modo a las siguientes conclusiones (pág. 12):

“Por tanto, resulta palmario, a la vista de los hechos señalados y de las propias manifestaciones del prestamista y del prestatario, reflejadas en los contratos de préstamo, que la finalidad de la concesión de los mismos era la de proporcionar financiación a las entidades prestatarias a fin de que éstas adquiriesen bienes inmuebles concretos, identificados en el propio contrato de préstamo, inmuebles que estaban todos ubicados en territorio común, por lo que resulta evidente que existe una vinculación directa entre las prestaciones de servicios “préstamos en dinero” y unos bienes inmuebles localizados en territorio común”.

5. En su escrito de alegaciones de 22 de julio de 2009, la Diputación Foral de Gipuzkoa se adhiere a la posición mantenida por la sociedad en la documentación aportada, en el sentido de que debe entenderse que los intereses de los préstamos concedidos por el obligado tributario deben localizarse en el domicilio social del prestador, que radica en Guipúzcoa, en virtud del apartado B.1º del artículo 16 del Concierto Económico, no debiendo interpretarse que la concesión de dichos préstamos implique la prestación de un servicio directamente relacionado con bienes inmuebles, no siendo, en consecuencia, de aplicación el número 2º de dicho apartado B.

En apoyo de esta tesis aduce la Diputación, en primer lugar, que en virtud de lo dispuesto en el artículo 104.4 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria, coincidente con el 108.4 de la Ley General Tributaria, "debe dar por ciertos los datos consignados en las declaraciones presentadas por los obligados tributarios, no recayendo en la [Diputación] la carga de la prueba de su posible 'inexactitud'".

En segundo lugar, señala la Diputación Foral de Gipuzkoa que "del análisis de los contratos de préstamo concedidos por el obligado tributario se desprende que:

- El domicilio social del prestamista y del prestatario en todo caso radican en territorio guipuzcoano.

- Dichos contratos se elevan a escritura pública en Notarías radicadas en territorio guipuzcoano.

- Se trata de préstamos sin garantía hipotecaria.

- En su práctica totalidad, y en su parte expositiva, se indica que se dirigen a la realización de una aportación de capital sin que, en ningún caso, no obstante, en su parte dispositiva se condicione el buen fin del contrato y, en su caso, su resolución al destino que se dé a la cantidad prestada.

- El lugar del cumplimiento por la parte prestataria de las obligaciones dinerarias a su cargo dimanantes será el domicilio de la parte prestamista".

Observa, en tercer lugar, la Diputación Foral de Gipuzkoa que el Concierto Económico no contiene ninguna regla que determine qué debe entenderse por "servicios directamente relacionados con bienes inmuebles" y que, en vista de esta ausencia, cabe acudir a las normas del IVA sobre el lugar de realización de las prestaciones de servicios contenidas en los artículos 69 y 70 tanto de la Ley del IVA como del Decreto Foral 102/1992. El primero de dichos preceptos disponía (en la redacción vigente al tiempo de realizarse las operaciones controvertidas) en su apartado Uno que "[l]as prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando el

prestador de los mismos tenga situada en dicho territorio la sede de su actividad económica, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 70 de esta Ley". Esta norma coincide, según la Diputación de Guipúzcoa, con la regla general del artículo 16.B), 1º del Concierto Económico.

Señala seguidamente la Diputación Foral determinadas reglas especiales contenidas en el artículo 70 LIVA (en la redacción aplicable a las operaciones objeto del conflicto):

- En primer lugar, la del apartado Uno. 1º, relativa a los servicios relacionados con bienes inmuebles. Observa la Diputación que en la enumeración de servicios que tienen esta consideración no se incluyen los de carácter financiero, "falta de enumeración que cabe considerar relevante a los efectos que nos ocupan, máxime cuando dicho artículo inicialmente aludía a servicios 'directamente' relacionados con bienes inmuebles, de suerte que cabe interpretar que la redacción actual incluye también los indirectamente relacionados con bienes inmuebles".

- En segundo lugar, la del apartado Uno.5º.B).g) relativa a los servicios financieros citados por el artículo 20.Uno.18 de la misma Ley, entre los que figura la concesión de créditos y préstamos en dinero. La Diputación Foral de Gipuzkoa indica que "[s]e excepciona de dicha regla especial el alquiler de cajas de seguridad respecto del que se aplica la regla del [artículo] 70.Uno.1º, excepción que, en su caso, debiera haberse contemplado respecto de los préstamos de haberse considerado que en algún caso los mismos pudieran estar relacionados con bienes inmuebles".

6. En su escrito de alegaciones de 16 de julio de 2009, la entidad ENTIDAD 3, en calidad de sucesora de ENTIDAD 1, se opone asimismo a la posición de la AEAT, con argumentos, por una parte, coincidentes en lo sustancial con los aducidos por la Diputación Foral de Gipuzkoa. Señala, en efecto, a la vista del artículo 70 LIVA lo siguiente:

- En la lista abierta de servicios que se consideran relacionados con inmuebles contenida en el apartado Uno.1º de dicho artículo “no se observa ninguno que pueda asociarse directamente con la concesión de préstamos”.

- En el apartado Uno.5º.B.g “no se establece ninguna mención a [la] posible consideración [de la concesión de créditos y préstamos] como servicio relacionado con bienes inmuebles, a diferencia de lo que ocurre con el alquiler de cajas de seguridad (en ese mismo apartado Uno.5º.B.g relativo a los ‘servicios financieros’) o con los servicios de ingeniería, abogacía, consultoría, etc. (apartado Uno.5º.B.d del precepto transcrito)”.

Por otra parte, aduce la sociedad un nuevo argumento que infiere de la definición de préstamo del artículo 1.740 del Código civil: “el objeto del préstamo no es nunca el bien que el prestatario pretende adquirir con el dinero obtenido del préstamo. Adicionalmente, cabe señalar que cuando se concede un préstamo el prestamista no tiene por qué conocer el destino que el prestatario va a dar al dinero prestado y, aún más, aunque se previera expresamente que el dinero prestado va a ser destinado por el prestatario a la adquisición de un inmueble, el prestatario podrá destinarlo o no a dicha adquisición”.

7. Las reglas para decidir cuándo las concesiones de préstamos, en cuanto prestaciones de servicios, han sido realizadas en territorio común o foral están contenidas, como ya hemos indicado, en el artículo 16, B) del Concierto Económico. La regla general es que “se entenderán realizadas en territorio vasco cuando se efectúen desde dicho territorio”. Hay que entender que la prestación del servicio se efectúa en el lugar donde el prestador tenga la sede de su actividad económica, en consonancia con el criterio aplicable en el IVA (cfr. el artículo 69.Uno de su Ley reguladora, en la redacción aplicable; ahora art. 69.Uno.2º). No cabe duda, pues, de que, con arreglo a esta regla general, los préstamos se realizaron en el territorio de Gipúzcoa, en el que la entidad prestamista tenía su domicilio social.

La regla general tiene una excepción en el caso de las “prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles”. La cuestión a resolver es,

por tanto, en definitiva, si, como asevera la AEAT, los préstamos controvertidos tienen tal relación con inmuebles situados en territorio común, en cuyo caso se entenderán realizados en dicho territorio. Cualesquiera criterios distintos de los derivados del juego de las reglas general y especial establecidos por el Concierto Económico son irrelevantes, como sucede con los apuntados por la Diputación Foral de Gipuzkoa (reproducidos en el Fundamento 5 anterior), salvo el del domicilio social del prestamista en cuanto determina la sede de la actividad económica de la sociedad.

Es obvio asimismo que carece de eficacia para determinar el lugar de realización de las operaciones la declaración tributaria o cualquier otra declaración del contribuyente y que semejante eficacia no puede derivarse del artículo 104.4 de la Norma Foral General Tributaria de Guipúzcoa o del artículo 108.4 de la Ley General Tributaria. En efecto, la presunción de certeza que en dichos preceptos se establece se refiere únicamente a los elementos de hecho consignados en la declaración, pero no excluye el deber de justificar la realidad de esos elementos en la medida en que favorezcan al declarante ni se extiende a las calificaciones jurídicas que éste haga. Por consiguiente, tampoco puede alterar la distribución de la carga de la prueba.

8. El Concierto Económico no contiene ninguna regla en orden a determinar cuándo la prestación de un servicio está directamente relacionada con bienes inmuebles. Para este fin es adecuado recurrir a la regulación del IVA sobre el lugar de realización de las prestaciones de servicios. Presta fundamento a esta utilización, aparte del principio general de unidad del ordenamiento jurídico, que se traduce en el elemento sistemático de la interpretación (el “contexto” de la norma, en expresión del artículo 3.1 del Código Civil), el propio Concierto, cuyo artículo 14.Dos remite a la legislación reguladora del IVA a fin de determinar las entregas de bienes y prestaciones de servicios cuya contraprestación constituye el volumen de operaciones. Por otra parte, la legislación del IVA y el Concierto se basan en los mismos principios para establecer el lugar de realización de las operaciones.

El artículo 70.Uno.1º LIVA contenía hasta su modificación por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, una regla especial sobre la localización de las prestaciones de servicios idéntica a la del artículo 16.B).2º del Concierto:

"Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del impuesto los siguientes servicios:

1.º Los relacionados directamente con bienes inmuebles que radiquen en el referido territorio".

Añadía a continuación la siguiente enumeración ejemplificativa de servicios en los que existe dicha relación:

"Se considerarán directamente relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los arrendamientos o cesiones por cualquier título de tales bienes, incluidos los de viviendas amuebladas; los servicios relativos a la preparación, coordinación y ejecución de las construcciones inmobiliarias; los de carácter técnico relativos a dichas construcciones, incluidos los prestados por arquitectos, aparejadores e ingenieros; los de mediación en las transacciones inmobiliarias; los de gestión relativos a bienes inmuebles y operaciones inmobiliarias; los de alquiler de cajas de seguridad y los de utilización de las vías de peaje".

La Ley 53/2002 eliminó el adverbio "directamente" pero conservó la enumeración, a la que añadió únicamente "los [servicios] de vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles". La redacción establecida por esta Ley se mantiene en el texto vigente (establecido por Ley 2/2010, de 1 de marzo), salvo la adición a la lista de "los [servicios] de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario".

La lista ejemplificativa de servicios que se consideran relacionados con bienes inmuebles no ha incluido nunca, ni incluye en la actualidad, a los servicios financieros.

Por otra parte, el artículo 70.Uno.5º LIVA, en la redacción vigente en 2004, establecía que determinados servicios se considerarían realizados en el territorio de aplicación del Impuesto, siempre que el destinatario (empresario o

profesional) radique en dicho territorio; es decir, frente a la regla general, el servicio se localiza en la sede del destinatario. Entre dichos servicios se incluyen (letra g del citado apartado) los servicios financieros citados por el artículo 20.Uno, número 18º, entre los que figuran "la concesión de créditos y préstamos en dinero" (letra c). Pues bien, de la mencionada regla especial de localización solamente se exceptúa el alquiler de cajas de seguridad, que es uno de los servicios expresamente incluidos en la lista del apartado Uno.1º. No existe, por tanto, respecto de los servicios financieros una excepción a la regla especial de localización en la sede del destinatario basada en la relación con un bien inmueble, excepción que sí se halla establecida expresamente respecto de los servicios de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales a los que es aplicable la misma regla especial (apartado Uno.5º.d).

Del examen de la legislación del IVA se extrae una primera conclusión consistente en que en ella no se contempla, al menos expresamente, la posibilidad de que los servicios financieros (a excepción del alquiler de cajas de seguridad) estén relacionados con bienes inmuebles.

9. El hecho de que en los contratos de préstamo se manifieste de manera expresa que la cantidad prestada se destina a la adquisición de concretos bienes inmuebles determina, sin duda, una cierta relación con dichos bienes. Sin embargo, la cuestión es si se trata de una "relación **directa**" con el bien inmueble de la naturaleza contemplada en el artículo 16, B), 2º del Concierto Económico o incluso de una relación sin más con dicho bien de las previstas en el artículo 70.Uno.1º LIVA.

Un elemento interpretativo relevante para responder a esta cuestión es el constituido por las normas de la Sexta Directiva del IVA, Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, cuyo artículo 9 establecía, en lo aquí pertinente, lo siguiente:

Artículo 9 Prestaciones de servicios

1. Los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.

2. Sin embargo: a) el lugar de la prestación de los servicios relacionados con bienes inmuebles, incluidas las prestaciones de agentes inmobiliarios y de profesionales y peritos, así como las prestaciones de servicios dirigidas a la preparación o coordinación de las ejecuciones de obras en inmuebles, como, por ejemplo, las prestaciones suministradas por los arquitectos y los gabinetes técnicos de vigilancia de obras, será el lugar donde radiquen los bienes inmuebles;

(…)

Estas normas se recogen ahora sin alteración en los artículos 43 y 45 de la Directiva 2006/112/CEE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006.

Por otra parte, la letra e) del artículo 9.2 de la Sexta Directiva (ahora artículo 56 de la Directiva 2006/112/CEE), relativo a los servicios que se consideran realizados en la sede del destinatario, disponía lo siguiente:

e) el lugar de las siguientes prestaciones de servicios, hechas a personas establecidas fuera de la Comunidad, o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país de quien los preste, será el lugar en que el destinatario de dichos servicios tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación o, en defecto de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual:

(…)

- las operaciones bancarias, financieras y de seguro, incluidas las de reaseguro, a excepción del alquiler de cajas de seguridad;

(…)

La regla especial de la Sexta Directiva relativa a estas operaciones tenía, por tanto, como única excepción el alquiler de cajas de seguridad, norma a la que, como es obligado, se atiene, como hemos visto más atrás, la Ley del IVA.

En lo que respecta a la regla especial de localización relativa a los servicios relacionados con bienes inmuebles, la Sexta Directiva no menciona los servicios financieros entre los que expresamente incluye en esta categoría. El precepto comunitario se refiere, por un lado, a las prestaciones de agentes inmobiliarios y de profesionales y peritos y, por otro lado, a las prestaciones de servicios dirigidas a la preparación o coordinación de las ejecuciones de obras en inmuebles, de las que cita como ejemplo las prestaciones suministradas por los arquitectos y los gabinetes técnicos de vigilancia de obras. En ninguna de estas prestaciones tiene cabida la concesión de préstamos destinados a financiar la adquisición de terrenos.

Enfrentado con un problema que guarda alguna analogía con el que ahora se somete a la Junta Arbitral – se trataba de servicios de asesoramiento jurídico en cierto modo relacionados con bienes inmuebles - , el Tribunal Económico-Administrativo Central, Vocalía 5ª, en su resolución de 21 de enero de 2004, RG 3219/2001, refiriéndose al artículo 9.2,a) de la Sexta Directiva del IVA, afirma que “no cualquier servicio relacionado con la preparación, coordinación o ejecución de obras en inmuebles merece la calificación de ‘relacionados con bienes inmuebles’, sino únicamente aquellos que presentan una relación semejante a la que presentan los servicios de arquitectos, o de gabinetes técnicos de vigilancia” (F.D. 4º).

Y respecto de la enumeración de servicios relacionados con bienes inmuebles contenida en el artículo 70.Uno.1º LIVA, el TEAC declara lo siguiente:

“Siendo cierto que esta enumeración de supuestos no tiene carácter cerrado, también lo es que en todos ellos la relación entre el servicio y el inmueble es muy directa. Quizá sólo el apartado d) que se refiere a «los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obras inmobiliarias» y que es el que fundamenta la liquidación impugnada, pudiera permitir una relación no tan directa y ello, por la mayor amplitud que puede

darse al termino «preparación»; pero en cualquier caso, no parece que los servicios considerados en la liquidación puedan calificarse como de preparación, coordinación o de realización de obras inmobiliarias". (negrita añadida)

10. Las consideraciones precedentes llevan a la conclusión de que la aplicación de la regla especial de localización del servicio en el territorio en que está situado un inmueble requiere la existencia de una relación muy estrecha con éste, similar a la que se pone de manifiesto en los servicios incluidos en la relación ejemplificativa del artículo 70.Uno.1º LIVA. Esta exigencia se acrecienta cuando la regla en cuestión impone que la relación entre el servicio y el inmueble sea "directa", como hace el artículo 16.B), 2º del Concierto Económico.

Pues bien, consideramos que entre el servicio consistente en la concesión de un préstamo y el inmueble cuya adquisición está destinada a financiar no existe una relación de esta naturaleza, incluso en el supuesto de que en el contrato de préstamo se indique concretamente el inmueble para el que se concede la financiación, como sucede en los que originan el presente conflicto. Tiene razón, a nuestro juicio, la sociedad contribuyente cuando argumenta que la simple mención expresa en el contrato de la finalidad a la que se destina el dinero prestado no vincula al prestatario, salvo – habría que puntualizar - que otra cosa se establezca en sus cláusulas, atribuyendo efectos a la desviación de esa finalidad. Esto pone de manifiesto que entre el préstamo y el inmueble existe una relación todo lo más indirecta.

11. En definitiva, por tanto, debemos declarar que a las operaciones controvertidas no les es de aplicación la regla especial del número 2º del artículo 16.B) del Concierto Económico y sí, por el contrario, la general del número 1º de dicho artículo, en virtud de la cual las prestaciones de servicios se consideran realizadas en el territorio desde el que han sido efectuadas. Hay que entender que dichas prestaciones se efectúan desde el lugar en que el prestador del servicio tenga la sede de su actividad económica, que coincidirá, salvo que se pruebe lo contrario, con el lugar de su domicilio social. En el

presente caso, estando situado el domicilio social de la sociedad en el territorio de Guipúzcoa, dichas operaciones deben considerarse realizadas en este territorio.

En el expediente ha quedado probado que las operaciones controvertidas representan el 5,04% respecto del volumen total. Esta es, por tanto, la proporción en la que la competencia para la exacción del Impuesto sobre Sociedades de la sociedad corresponde en el ejercicio 2004 a la Diputación Foral de Gipuzkoa, de conformidad con el artículo 15.Dos del Concierto Económico.

12. En su escrito de 16 de julio de 2006 aduce la AEAT en el número 5 de sus alegaciones que la Diputación Foral de Gipuzkoa en su liquidación provisional del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004 modificó el porcentaje de tributación de la sociedad infringiendo así el procedimiento establecido en el artículo 19 del Concierto Económico. En vista de ello considera que no es exigible a la AEAT el importe reclamado por la Hacienda Foral de Guipúzcoa , ya que éste se determinó mediante un procedimiento inadecuado, prescindiendo, además, de elementos de prueba que justificasen la modificación del porcentaje de tributación.

Esta alegación quedó, sin embargo, desprovista de objeto desde el momento en que como consecuencia del planteamiento del presente conflicto la competencia para determinar el porcentaje de tributación o cifra relativa de negocios pasó a esta Junta Arbitral.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar:

1º) Que las operaciones controvertidas se realizaron en el territorio de Guipúzcoa.

2º) Que dichas operaciones representan el 5,04% del volumen total de operaciones de ENTIDAD 1 en el ejercicio 2004.

3º) Que, en consecuencia dicha entidad debe tributar a la Diputación Foral de Gipuzkoa en dicha proporción por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2004.

4º) Que en ejecución de la presente resolución la AEAT deberá transferir a la Diputación Foral la cantidad resultante de aplicar el indicado porcentaje a la cuota del Impuesto sobre Sociedades de la sociedad en el ejercicio 2004.