



Roj: **STS 2492/2019** - ECLI: **ES:TS:2019:2492**

Id Cendoj: **28079130022019100347**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **09/07/2019**

Nº de Recurso: **1307/2017**

Nº de Resolución: **1011/2019**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **ANGEL AGUALLO AVILÉS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ PV 4257/2016,**  
**ATS 5772/2017,**  
**STS 2492/2019**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.011/2019**

Fecha de sentencia: 09/07/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1307/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 25/06/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

Procedencia: T.S.J. PAÍS VASCO CON/AD SEC.1

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1307/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1011/2019**

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado



D. Angel Aguallo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

En Madrid, a 9 de julio de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **1307/2017**, interpuesto por doña Blanca María Grande Pesquero, Procuradora de los Tribunales, en nombre y representación de EDERRA, S.A., contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de fecha 14 de diciembre de 2016, que desestima el recurso núm. 257/2016 interpuesto contra la resolución núm. 32571 del Tribunal **Económico**-Administrativo Foral de Gipuzkoa ["TEAFG"] de fecha 2 de marzo de 2016, por la que se desestiman las reclamaciones **económico**-administrativas (acumuladas) núms. 2014/0178, 2014/0179, 2014/0180, 2014/0181 y 2014/0182, formuladas contra acuerdos de la Subdirectora General de Inspección de fecha 10 de febrero de 2014, por los que se dictan actos de liquidación provisional por el Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2009 a 2011 y por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 a 2011.

Ha sido parte recurrida la Diputación Foral de Gipuzkoa, representada por la procuradora doña Rocío Martín Echagüe.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 14 de diciembre de 2016 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, desestimatoria del recurso de ordinario núm. 257/2016.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) El 30 de diciembre de 2008 EDERRA, S.A. ["EDERRA"], con domicilio fiscal en Guipuzkoa, firmó un contrato privado de compraventa de inmuebles con opción de compra sobre un edificio sito en c/ Serrano de Madrid, propiedad de la citada sociedad, con la compradora LURI 3, S.A. En ese acto, como parte del pago del precio, se abonó un importe de 6.900.000 euros más el IVA correspondiente (1.104.000 euros), cifra que asciende a un total de 8.004.000 euros.

El día 4 de marzo de 2009 se elevó a escritura pública la compraventa del citado inmueble, abonándose en esa misma fecha el resto del precio, que ascendía a 8.950.000 euros más el IVA correspondiente (1.432.000 euros), lo que suma un total de 10.382.000 euros.

b) En el ejercicio 2008 los ingresos de EDERRA fueron obtenidos principalmente por la actividad de alquiler de distintos inmuebles situados en San Sebastián (Gipuzkoa) y Pamplona (Navarra), así como en Barcelona y Madrid (territorio común).

El total del volumen de operaciones, así como el del porcentaje de volumen de operaciones realizado en cada territorio, calculado por EDERRA en 2008, es el siguiente: (i) total volumen de operaciones, 1.712.737,75 euros; (ii) total en territorio común, 1.455.767,52 euros; (iii) porcentajes por territorios, Guipuzkoa 0,83%, Navarra 14,18%, estatal 85%.

En el cálculo del volumen de operaciones EDERRA no incluyó la venta del inmovilizado de 2009 y el cobro anticipado de parte del precio en 2008, y en las declaraciones del IVA de los ejercicios 2009 a 2011 y del Impuesto sobre Sociedades ["IS"] de los ejercicios 2008 a 2011 declaró un porcentaje de tributación correspondiente al Territorio Histórico de Gipuzkoa del 100%.

c) Como consecuencia de la mencionada transmisión, el 29 de enero de 2013 la Hacienda Foral de Gipuzkoa recibió un informe de la AEAT en el que se solicitaba la comprobación del volumen de operaciones de EDERRA de los ejercicios 2008 a 2011, ambos inclusive, a fin de determinar la correcta cifra de volumen de operaciones y el porcentaje atribuible a cada territorio.

A raíz de dicho informe, la Subdirección General de Inspección de los Tributos de Guipuzkoa realizó actuaciones de comprobación e investigación a EDERRA, en relación con el IS de los ejercicios 2008, 2009 y 2010,



concluyendo las actuaciones con actas, de 20 de septiembre de 2013, firmadas en disconformidad. La relativa al IS de 2008 contiene la propuesta de liquidación que a continuación se reproduce:

" Como resultado de la comprobación realizada, al incluir en el cálculo del volumen de operaciones el cobro anticipado el 30 de diciembre de 2008 de 6.900.000,00 € por la venta del inmueble de la C/ Serrano de Madrid, el volumen de operaciones del ejercicio 2008 comprobado asciende a 8.612.737,75€ ".

" La inclusión del anticipo por la venta del inmueble de Madrid supone un cambio en el cálculo de los porcentajes atribuibles a cada Administración, según el siguiente detalle ": proporción volumen operaciones declarado: Guipuzkoa, 0,83%, Navarra, 14,18%, Estado, 85%; proporción volumen operaciones comprobado: Gipuzkoa, 0,16%, Navarra, 2,82%, Estado, 97,02%.

" En consecuencia, al superar el volumen de operaciones del ejercicio 2008 los 7 millones de euros, la exacción del impuesto del ejercicio 2009 corresponderá a las diferentes [A] dministraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio. Además al efectuarse en territorio común más de un 75% de las operaciones, en 2009 la competencia de la inspección será de la Administración del Estado y será aplicable la normativa estatal.

Por otro lado, es correcta la tributación exclusiva a la Diputación Foral de Gipuzkoa en el ejercicio 2008 ya que en el ejercicio anterior el volumen de operaciones fue inferior a 7 millones de euros y, por tanto, le corresponde declarar exclusivamente en el territorio en el que tenga su domicilio fiscal".

De ese acta derivó un acuerdo de liquidación, de 6 de febrero de 2014, que confirma la propuesta de liquidación contenida en aquella.

De la misma fecha es el acuerdo de liquidación del IS de 2009, que, ratificando la propuesta de regularización contenida en el acta, concluye que " con motivo de la comprobación realizada del volumen de operaciones del ejercicio 2008, al incluir el cobro anticipado de la venta de un inmueble de Madrid, se ha modificado el volumen de operaciones declarado y ha resultado ser superior a 7 millones de euros, y, en consecuencia, la exacción del Impuesto en el ejercicio 2009 corresponde a las diferentes [A] dministraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio ". Lo mismo se concluye respecto del ejercicio 2010.

d) También se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación en relación con el IVA de los ejercicios 2009, 2010 y 2011, que dieron lugar a un acta, de 18 de septiembre de 2013, que concluye que el " volumen de operaciones correspondiente a cada territorio derivado de esta comprobación supera en los ejercicios 2008 y 2009 [la cifra] de los 7 millones de euros por lo que en los ejercicios 2009 y 2010 le corresponde tributar en proporción a las distintas Administraciones en proporción a las operaciones realizadas en cada territorio ". La propuesta de regulación fue confirmada por acuerdo de liquidación fechado el 10 de febrero de 2014.

**3.** Instadas reclamaciones **económico**-administrativas contra los citados acuerdos de liquidación del IS y del IVA (núms. 2014/0178, 2014/0179, 2014/0180, 2014/0181 y 2014/0182), estas fueron desestimadas por resolución del TEAFG, de 2 de marzo de 2016, que, entre otras cosas, acudiendo a los artículos 14.2 y 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 (BOE de 24 de mayo) ["Ley del **Concierto**"], razona lo siguiente:

" El análisis de ambas definiciones permite observar su gran similitud, de lo que puede deducirse que su cuantificación debe realizarse del modo más uniforme posible, tal como se destaca en el informe de la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas, de fecha 19 de marzo de 2007, obrante en el expediente. Cabe entender que tal similitud obedece a la estrecha relación que se establece en el **Concierto Económico** entre ambos tributos, que tienen reglas coincidentes en materia de gestión e inspección y respecto de los que se establece un mismo límite cuantitativo como criterio para determinar la exacción, gestión e inspección, actualmente establecido en 7 millones de euros, y cuya actualización se produce de manera simultánea en ambos impuestos, tal como se recuerda en el referido informe. De ahí que, atendiendo a dicha finalidad de aplicación uniforme, resulta adecuado defender que el elemento que ha suscitado el debate, esto es, la consideración de los cobros anticipados a efectos de la determinación del volumen de operaciones, tenga un mismo tratamiento en los dos impuestos.

Por otro lado, atendiendo a la literalidad de ambas definiciones, debemos acoger la tesis de la Inspección acerca de la inclusión, a efectos de la determinación del volumen de operaciones del ejercicio 2008, del referido cobro anticipado en dicho ejercicio 2008 de parte del precio de la venta de un inmueble efectuada en el ejercicio 2009. Debe tenerse en cuenta que, en ambos casos, se define el volumen de operaciones como el importe de las contraprestaciones obtenido por el sujeto pasivo en un ejercicio, y en este supuesto tal cobro anticipado es parte de la contraprestación que obtiene el sujeto pasivo por la realización de una entrega de bienes. Además, en lo que hace referencia al Impuesto sobre el Valor Añadido, debe tenerse en cuenta que, con ocasión de dicho cobro anticipado, se produce el devengo del Impuesto en la parte correspondiente al mismo, con los efectos en



cuanto al Impuesto sobre Sociedades derivados de lo señalado anteriormente, acerca del tratamiento unitario en ambos impuestos; y ello, al margen de que, tal como se señala en el referido informe, este criterio no coincide con el establecido en el principio del devengo en el Impuesto sobre Sociedades, puesto que "esto no afecta a la determinación de la base imponible de dicho impuesto, que se rige por el principio contable del devengo de acuerdo con su normativa específica, pues solo se aplica a efectos de determinar el límite de los 6 millones de euros y el porcentaje de tributación a las administraciones competentes en el ámbito del **Concierto**" (FD 3º).

## SEGUNDO.- La sentencia de instancia.

1. Frente a la citada resolución desestimatoria del TEAFG la sociedad EDERRA instó recurso ordinario ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

La Sala de instancia desestimó el recurso a través de la sentencia ahora recurrida, en la que confirmó las liquidaciones provisionales y la resolución administrativa de revisión dictada.

Razona así la sentencia ahora recurrida en relación con el asunto controvertido de este recurso:

"TERCERO.- Sintetizados en la forma que antecede tanto los hechos esenciales para la comprensión de la controversia como las respectivas posiciones de las partes, bien puede colegirse que gira la presente litis en torno a la determinación del volumen de operaciones de la entidad actora correspondiente al ejercicio 2008 por tener efectos en qué Administración o Administraciones serán competentes para la exacción de los Impuestos sobre Sociedades y sobre el Valor Añadido en el ejercicio siguiente (el de 2009). Todo ello con respecto a si procede la inclusión en tal volumen de operaciones de las cantidades percibidas anticipadamente por la demandante con ocasión de la firma de contrato privado de compraventa en el año 2008 y elevado a público al año siguiente. Este es el único aspecto que resulta controvertido en tanto que con respecto a ventas ocasionales y operaciones exentas se afirma en el escrito de contestación a la demanda que ya se manifestó su conformidad a las interpretaciones realizadas o que no se formuló objeción alguna, respectivamente.

*La competencia del Estado y las Diputaciones Forales para la exacción de los Impuestos sobre Sociedades y sobre el Valor Añadido o para la determinación de la normativa aplicable y la Inspección competente viene dada por el volumen de operaciones del contribuyente en el ejercicio anterior y su domicilio fiscal. Pues bien, establece el artículo 14 Dos LCE, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, que "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". En similares términos, el artículo 27 Dos LCE, con respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido, indica que "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".*

Más allá de tales referencias normativas al "importe de las contraprestaciones" o al "importe total de las contraprestaciones" que integran el "volumen de operaciones" o el "volumen total de operaciones", es lo cierto que no contiene la LCE una expresa previsión de qué concretos conceptos han de ser inclu[dos] en tales contraprestaciones. Ante ello, la tesis de la demandada, además de por remisión a la fundamentación ofrecida por el Tribunal **Económico-Administrativo Foral**, se apoya, en primer término, en lo dispuesto por la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local en la Consulta nº 269/2007, de 20 de diciembre. En segundo lugar, en la Instrucción 7/2005, de 23 de marzo, del Director General de la Hacienda Foral de Bizkaia, modificada en su apartado 1º por la Instrucción 7/2008, de 24 de noviembre.

De la citada Consulta nº 269/2007, de 20 de diciembre, se desprende, de una parte, que "el concepto de volumen de operaciones que se debe tomar en consideración es el definido en el **Concierto Económico** y en el Convenio **Económico**, por ser éstos los textos normativos reguladores de las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco y entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente". De otra, que tal concepto del volumen de operaciones definido en el **Concierto** "es distinto del regulado en el artículo 121 de la LIVA e incluye para su cálculo tanto las operaciones habituales como las no habituales".

Esta última mención hace que deba rechazarse, de entrada, toda la argumentación de la recurrente ordenada a considerar que nos encontramos ante una aplicación analógica o extensiva del artículo 121 NFIVAB o, subsidiariamente, ante la aplicación de una presunción de carácter indirecto no expresamente prevista en la norma habilitante. Sin perjuicio de la incorrecta referencia que la demandante realiza a la NFIVAB (en tanto que la norma aplicable a la actora sería el artículo 121 del Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre, por el que se adapta la normativa fiscal del Territorio Histórico de Gipuzkoa a la LIVA - DFIVAG), es lo cierto que ni la Diputación Foral de Gipuzkoa ni el Tribunal **Económico-Administrativo Foral** invocan o aprecian, respectivamente,





una aplicación analógica del artículo 121 DFIVAG, no dejando de ser por ello una mera hipótesis de trabajo de la recurrente que, sin embargo, no cuenta con respaldo alguno ni en las alegaciones de la recurrida ni en la fundamentación de la Resolución objeto del recurso.

Y es que, ante la falta de una específica previsión normativa, se acude por la demandada a la "finalidad de aplicación uniforme" de los Impuestos sobre Sociedades y sobre el Valor Añadido y a la circunstancia de que en el Impuesto sobre el Valor Añadido se produce el devengo con ocasión del cobro anticipado. En tal sentido, se trae a colación la Instrucción 7/2005, de 23 de marzo, de la Dirección General de la Hacienda Foral de Bizkaia, modificada por Instrucción 7/2008, de 24 de noviembre, y de donde resulta que a los efectos de determinar el volumen de operaciones en relación con los puntos de conexión establecidos en el **Concierto**, se tienen en cuenta, entre otros, "el importe de los pagos anticipados". Es de reseñar que con respecto a este concreto aspecto operó la mentada modificación por Instrucción 7/2008, de 24 de noviembre, al suprimir la mención que se contenía con relación a los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de No residentes a propósito de solo tener en cuenta los pagos anticipados "cuando, de conformidad con las normas de determinación del resultado contable, se computen como ingresos en el período impositivo de que se trate". Justificaba el cambio de tal criterio en que éste había sido objeto de contraste con las demás Administraciones tributarias afectadas por la aplicación del **Concierto Económico** con la Comunidad Autónoma del País Vasco, llegándose al consenso de que el importe de los pagos anticipados debe incluirse en el importe de las contraprestaciones a que se refiere el **Concierto** en todos los casos en el momento de su desembolso, de igual manera a como la Instrucción 7/2005 entendía que debía producirse en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Expuesto cuanto antecede, ha de anticiparse que se decanta esta Sala por avalar el sentido de la decisión adoptada por el Tribunal **Económico-Administrativo** Foral de Gipuzkoa. Los artículos 14 Dos y 27 Dos LCE integran en el "volumen de operaciones" o el "volumen total de operaciones" " el importe total de las contraprestaciones [¿] obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes [¿] realizadas en su actividad". Tales preceptos no realizan -como la recurrente interpreta- una remisión al concepto de entregas de bienes sino al "importe de las contraprestaciones" o al "importe total de las contraprestaciones" obtenidas en un ejercicio por mor de la realización precisamente de tales entregas. En consecuencia, no se trata de si un pago anticipado tiene o no la consideración de entrega de bienes sino de si tal pago anticipado se integra dentro de las contraprestaciones obtenidas en el ejercicio en cuestión, circunstancia ésta que resulta obviada y que, sin embargo, deviene decisiva.

Plantea la recurrente que de triunfar la tesis de la Administración se facultaría a los particulares para "violentar tanto como se quiera la normativa de tributación en el Estado o en las Diputaciones Forales al poder realizar meras convenciones de pagos anticipados durante varios años para poder decidir la tributación en uno u otro territorio". Siendo cierto que las normas sobre el devengo difieren en el caso de los Impuestos sobre Sociedades y sobre el Valor Añadido, tal argumento también puede utilizarse para razonar que, de seguirse el criterio de la demandante, se haría depender de la voluntad de los particulares el concepto de volumen de operaciones en tanto que todo se supeditaría al otorgamiento de escritura pública, siendo así que si tal otorgamiento resultase aplazado "sine die", la entrega del bien producto de la operación de compraventa no se integraría en el volumen de operaciones a los efectos que nos ocupan. Y todo ello pese a que en las operaciones que dan lugar a pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el Impuesto sobre el Valor Añadido se devenga en el momento del cobro total o parcial del precio, por los importes efectivamente percibidos, salvo en el caso de las entregas de bienes con destino a otro Estado miembro de la Unión Europea (artículo 75 Dos DFIVAG).

En conclusión, y prescindiendo tanto de la invocada doctrina civilista del "título y el modo" en la transmisión de la propiedad como de una pretendida coherencia con la normativa jurídico-mercantil (merced a la autonomía calificadora del Derecho Tributario), el criterio más objetivo viene dado no por "el anclaje al período impositivo de la efectiva operación" sino por atender al ejercicio en que se produce la obtención por el sujeto pasivo del "importe de la contraprestación" derivada de las entregas de bienes realizadas en su actividad (con independencia de cuando hayan de tenerse por realizadas tales entregas de bienes o producido el devengo), extremo éste que sí que evita en todo caso tales "actos de disposición de los particulares".

Así las cosas, el que no resulte controvertida la cuestión relativa al pago anticipado aboca a incluir en el volumen de operaciones del ejercicio 2008 la cantidad de 6.900.000 euros percibidos anticipadamente por la demandante con ocasión de la firma del contrato privado de compraventa en fecha 30/12/08 y que ulteriormente fue elevado a público el 4/3/09".

2. En resumen, la sentencia impugnada se fundamenta en las siguientes ideas: (i) el concepto de volumen de operaciones que debe considerarse es el definido en la Ley del **Concierto**, que es diferente al regulado en el artículo 121 LIVA, en la medida que incluye para su cálculo también las operaciones no habituales; (ii) en orden a precisar qué debe entenderse por volumen de operaciones hay que tener en cuenta la "finalidad de aplicación uniforme" del IS y el IVA; (iii) también resulta relevante a los anteriores efectos la circunstancia de que en el



IVA se produce el devengo con ocasión del pago anticipado ( artículo 75.Dos Decreto Foral 102/1992 ); (iv) los artículos 14.Dos y 27.Dos de la Ley del **Concierto** no se remiten al concepto de "entrega de bienes", sino al "importe (total) de las contraprestaciones" obtenidas en un ejercicio como consecuencia de dichas entregas, por lo que no se trata de si un pago anticipado tiene o no la consideración de entrega de bienes sino de si se integra dentro de las contraprestaciones obtenidas en el ejercicio en cuestión; (v) de seguirse el criterio de EDERRA, "se haría depender de la voluntad de los particulares el concepto de volumen de operaciones en tanto que todo se supeditaría al otorgamiento de escritura pública, siendo así que si tal otorgamiento resultase aplazado " *sine die* ", la entrega del bien producto de la operación de compraventa no se integraría en el volumen de operaciones a los efectos que nos ocupan; (vi) en virtud de la autonomía calificadora del Derecho tributario, hay que prescindir del régimen civil o mercantil y "atender al ejercicio en que se produce la obtención por el sujeto pasivo del "importe de la contraprestación" derivada de las entregas de bienes realizadas en su actividad (con independencia de cuando hayan de tenerse por realizadas tales entregas de bienes o producido el devengo)".

### **TERCERO.- Preparación y admisión del recurso de casación.**

1. La representación procesal de EDERRA preparó recurso de casación mediante escrito presentado el 8 de febrero de 2017.

2. En dicho escrito, la representación procesal de EDERRA identificó como normas infringidas por la sentencia impugnada: (i) los artículos 14, 15 y 27 del **Concierto Económico**, que regulan la "distribución de la residencia" de las personas jurídicas a efectos del IS y el IVA entre el Territorio Común y el Territorio Foral, atendiendo al importe total de las contraprestaciones obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas; y (ii) los artículos 8 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) ["LIVA"], y 14 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido(DOUE, de 11 de diciembre de 2006, serie L, número 347, p. 1) ["Directiva IVA"], que regulan qué cabe entender como entrega de bienes a efectos de este impuesto.

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 1 de marzo de 2017 y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 7 de junio de 2017, en el que aprecia que concurre en este recurso de casación la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia prevista en el artículo 88.3.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso- administrativa (BOE de 14 de julio), precisando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

"Determinar si, para calcular el volumen total de operaciones realizadas durante el ejercicio, conforme a lo previsto en los artículos 14.Dos y 27.Dos del **Concierto Económico** con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo , los pagos anticipados previos a la entrega del bien transmitido, se deben computar en el ejercicio de percepción o en el ejercicio de entrega del bien".

### **CUARTO.- Interposición del recurso de casación.**

1 . La representación procesal de EDERRA interpuso el recurso de casación mediante escrito de 1 de septiembre de 2017, que observa los requisitos legales.

2. Tras sintetizar los antecedentes, recordar la cuestión casacional objetiva y precisar las normas que se consideran infringidas, comienza afirmando que la conclusión alcanzada por la sentencia impugnada es errónea porque ignora la literalidad de la propia Ley del **Concierto** cuando regula los puntos de conexión a efectos del IVA y del IS.

Y después de reproducir los artículos 14.Dos y 27.Dos de la citada Ley, sostiene que "la norma es clara cuando establece que, a efectos de determinar el importe total del volumen de operaciones de un ejercicio ya sea para IVA o para IS se deberán computar las contraprestaciones satisfechas por las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas"; es decir, que tales preceptos "exigen que las entregas de bienes y prestaciones de servicios se entiendan realizadas", razón por la cual, a diferencia de lo que entiende el Tribunal de instancia, "resulta crucial delimitar qué se entiende por entrega de bienes realizada" (pág. 5), y, para ello, la Ley del **Concierto** remite a la legislación reguladora del IVA.

3. A este respecto, hace referencia, de un lado, a los artículos 8.Uno de la LIVA y del Decreto Foral 102/1992, ambos coincidentes en señalar que "[s]e considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes"; y, de otro, al artículo 14 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 , relativa al sistema común del IVA, según el cual, "[s]e entenderá por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario".



4. Para EDERRA, de la lectura de los tres preceptos "se desprende que para entender realizada una entrega de bienes, el transmitente debe dejar de ostentar, a favor del adquirente, los derechos y obligaciones inherentes a la condición de propietario del bien entregado" (pág. 6).

Y aunque los artículos 8 de la LIVA y del Decreto Foral 102/1992 establecen otros supuestos que considera asimilables a la realización de entrega de bienes -se advierte-, no contemplan "la posibilidad de pago anticipado previo a la transmisión del poder de disposición del bien como un supuesto asimilable a la entrega de bienes" (pág. 6).

5. En consecuencia, la actora considera que "atendiendo al literal de la normativa reguladora de las entregas de bienes a efectos del IVA al que remite expresamente el artículo 14 de la [Ley del **Concierto**], es evidente que las mismas no se producen con el cobro de un precio anticipado sino con la transmisión del poder de disposición y ello con independencia de cuando se produzca el cobro". Y cabe concluir que de la interpretación literal de los preceptos citados se desprende que, para el cálculo del volumen de operaciones conforme lo dispuesto en los artículos 14 y 27 de la Ley del **Concierto**, "únicamente se computarán aquellas contraprestaciones que deriven directamente de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectivamente realizadas, sin que pueda entenderse que los pagos anticipados previos a la entrega efectiva del bien deban computarse a estos efectos". Y, del mismo modo, contrariamente a lo que parece sugerir la sentencia de instancia recurrida, "una interpretación correcta de los citados artículos, debiera conllevar que en el ejercicio de la transmisión del poder de disposición se computase el total del precio a percibir, con independencia de la fecha de cobro" (pág. 6).

6. Así pues, EDERRA entiende que "no es admisible que la percepción por el sujeto pasivo de unos importes a cuenta de una entrega de bienes no realizada deba computarse en el cálculo del importe del volumen de operaciones cuando la operación no ha sido efectivamente realizada", sino que "únicamente deberán tenerse en consideración las contraprestaciones que deriven de las operaciones efectivamente realizadas y sólo puede entenderse realizada la operación cuando se ha producido la transmisión del poder de disposición sobre el bien entregado" (págs. 7-8).

7. Y considera que, al prescindir de la teoría civilista del título y modo en la transmisión de la propiedad, la Sala de instancia está realizando una interpretación de los artículos 14 y 27 de la Ley del **Concierto** "que excede de las posibilidades que plantean estos artículos", porque, en virtud del artículo 117 CE, los jueces y tribunales no pueden modificar el sentido de las normas "en búsqueda del criterio que consideren más objetivo" (pág. 7).

8. Seguidamente, se recuerda el contenido de los artículos 12.1 LGT y 3.1 CC, y se afirma: (i) que la "primera y preferente regla interpretativa es la literal, de modo que si los términos de la Ley son claros ha de estarse al sentido literal y gramatical de la misma"; y (ii) que atendiendo al espíritu y finalidad de los artículos 14 y 27 de la Ley del **Concierto** "y realizando una interpretación literal y estricta de los mismos, debemos concluir que de ningún modo cabe entender que los pagos anticipados previos a la entrega del bien transmitido puedan computar en el ejercicio de percepción de la contraprestación, debiendo ser computados en cualquier caso en el ejercicio de la efectiva entrega del bien, máxime si se tiene en cuenta que la [Ley del **Concierto**] busca distribuir las competencias entre las distintas autoridades atendiendo a la actividad efectivamente realizada en el ejercicio" (págs. 7-8).

9. Finalmente, a mayor abundamiento, se alega que "si el legislador hubiera pretendido que el volumen de operaciones se calculase computando las contraprestaciones recibidas en concepto de entrega de bienes con independencia de que se haya producido o no la efectiva entrega, debería haberlo indicado expresamente" (pág. 8).

10. En atención a todo lo expuesto, se solicita de esta Sala que dicte sentencia que, estimando el recurso, case la sentencia impugnada "y dicte una nueva en la que concluya que atendiendo a lo dispuesto en los artículos 14 y 27 de la [Ley del **Concierto**], los pagos anticipados previos a la entrega del bien transmitido se deben computar en el ejercicio de la efectiva entrega del bien" (pág. 8).

#### **QUINTO.- Oposición al recurso de casación de la Diputación Foral de Guipuzkoa.**

1. La Comunidad Foral de Guipuzkoa se ha opuesto al recurso de casación mediante escrito de 7 de noviembre de 2017, que observa los requisitos legales.

2. En dicho escrito, tras sintetizar los antecedentes, y recordar el criterio de la sentencia impugnada, las infracciones denunciadas en el recurso de casación y la cuestión casacional objetiva, argumenta la oposición al recurso, comenzando para ello por la reproducción de los artículos 14.Dos y 27.Dos de la Ley del **Concierto**.

A la vista de dichos preceptos -se arguye-, "que utilizan expresiones prácticamente iguales para definir el volumen de operaciones a efectos del Impuesto sobre Sociedades y del IVA, se puede deducir que la determinación del volumen de operaciones a efectos del **Concierto Económico** se debe realizar de idéntica



manera y debe ser el mismo para ambos impuestos, a saber, el importe de las contraprestaciones, excluido el IVA 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" (pág. 4).

3. Partiendo del sentido propio de las palabras y "dado que la contraprestación es la prestación que debe una parte contratante por razón de lo que ha recibido o debe recibir de la otra", para la Diputación Foral "no hay duda de que los pagos anticipados son contraprestaciones que percibe el sujeto pasivo en el ejercicio de su actividad a cambio de futuras entregas de bienes o prestaciones de servicios" (pág. 5).

4. A continuación, se expresa que la legislación del IS, tanto foral (Norma Foral 7/1996, de 4 de julio) como de territorio común (Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo), "no definen el volumen de operaciones, sino que hacen referencia a la cifra de negocios, concepto coincidente con el previsto en la normativa contable, para determinar la base imponible del Impuesto".

Sin embargo, en el IVA, que no hay relación con la contabilidad, tanto la LIVA como el Decreto Foral 102/1992, por el que se adapta la normativa reguladora en el Territorio Histórico de Gipuzkoa a la Ley 37/1992, en sus artículos y 75, determinan la inclusión de los anticipos en el volumen de operaciones, al disponer: "Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos". Y como en los artículos 14. Dos y 27. Dos de la Ley del **Concierto**, el concepto de volumen de operaciones es el mismo para el IS y para el IVA, "y no solo los dos artículos utilizan el mismo concepto, sino que lo definen prácticamente igual", "su cuantificación también debe ser la misma", de manera que "si en el IVA están incluidos los anticipos, también se deben incluir el Impuesto sobre Sociedades" (pág. 5).

5. A mayor abundamiento -se añade-, "a efectos del **Concierto**, el concepto de volumen de operaciones será el que se desprenda de la propia Ley del **Concierto**, para interpretar el cual habrá de acudir a los criterios de interpretación contenidos en el artículo 3 del Código Civil y dicho precepto obliga a interpretar las normas atendiendo fundamentalmente a su espíritu y finalidad". En este sentido, parece claro que cuando el artículo 14 del **Concierto** no ha recurrido a la "cifra de negocios", que es un concepto propio de la contabilidad y del IS, "y lo hace al concepto "volumen de operaciones", más propio del IVA, ha sido con el propósito de fijar una cuantificación idéntica en ambos Impuestos, como también así lo hace al fijar el mismo importe, antes en 6.000.000 € y ahora en 7.000.000 €, como cifra unitaria del volumen de operaciones tanto en el Impuesto sobre Sociedades como en el IVA para determinar la proporción de tributación, límite cuantitativo que también se actualiza simultáneamente en ambos impuestos (Disposición Adicional Sexta del **Concierto**)" (págs. 5- 6).

6. La norma -se dice- "pretende que la exacción, gestión e inspección de ambos impuestos sea realizada por la misma Administración, pues fija las mismas reglas competenciales", y para ello "no basta con señalar el mismo importe cuantitativo de 7.000.000 €, sino que se requiere que las normas para determinar el volumen de operaciones sea el mismo, lo que no ocurriría si los anticipos tuvieran un tratamiento distinto en ambos impuestos". En definitiva, de la literalidad de la Ley del **Concierto Económico** "se deduce que los pagos anticipados deben computarse a efectos de lo que dispone en sus artículos 14. Dos y 27. Dos " (pág. €).

7. Como conclusión, se afirma que "el concepto de volumen de operaciones previsto en el **Concierto Económico** es único y debe guardar la mayor uniformidad posible en el Impuesto sobre Sociedades y en el IVA y debe definirse atendiendo fundamentalmente a lo dispuesto en dicho texto legal, por lo que los pagos anticipados constituyen contraprestaciones obtenidas en el ejercicio por el sujeto pasivo, por entregas o servicios que se efectuarán más adelante, y tanto la interpretación literal, como la sistemática y la finalista, de la expresión "importe total de las contraprestaciones" obtenidas en un ejercicio por el sujeto pasivo llevan a considerar que los pagos anticipados deben computarse para calcular el importe del volumen de operaciones previsto en el **Concierto**, tanto a efectos del IVA como del Impuesto sobre Sociedades" (pág. 6).

8. Por último, se subraya que este criterio ha sido adoptado por las Administraciones tributarias afectadas por la aplicación del **Concierto Económico**, "llegándose al consenso entre todas ellas de que el importe de los pagos anticipados debe incluirse en el importe de las contraprestaciones a que se refiere el **Concierto Económico** en todos los casos en el momento de su desembolso, como así se recoge en la Instrucción 7/2008, de 24 de noviembre de la Dirección General de Hacienda de Bizkaia, por la que se modifica parcialmente 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**", "y en la contestación a la Consulta no 284/2008, de fecha 20 de julio de 2010, acordada por la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa ( art. 64 de la Ley del **Concierto** )" (pág. 7).





9. En atención a todo lo razonado, se solicita de esta Sala que dicte sentencia que desestime el recurso de casación y condene expresamente a la parte demandante a las costas.

#### **SEXO.- Señalamiento para deliberación, votación y fallo.**

Mediante providencia de 23 de noviembre de 2017, de conformidad de lo previsto en el artículo 92.6 LJCA, la Sala acordó que no ha lugar a la celebración de vista pública, al considerarla innecesaria atendiendo a la índole del asunto.

Por providencia de 1 de febrero de 2019, la Sala designó como ponente al Excmo. Sr. don Angel Aguillo Aviles, señalando para la deliberación, votación y fallo de este recurso el día 30 de abril de 2019, fecha que se dejó sin efecto mediante providencia de 19 de marzo de 2019, señalándose a cambio el día 25 de junio de 2019, fecha en la que efectivamente tuvieron lugar aquellos actos, con el resultado que a continuación se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación y cuestión con interés casacional objetivo.**

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, impugnada en casación por la sociedad EDERRA, al considerar, confirmando el criterio de la Inspección de la Diputación Foral de Guipuzkoa y del TEARG, que, a efectos de la determinación del volumen de operaciones del ejercicio 2008 de dicha entidad, debe computarse el anticipo recibido por la misma el 30 de diciembre de 2008 como parte del precio de la venta del inmueble elevada a escritura pública el 4 de marzo de 2009, y, en consecuencia, estimar que el volumen de operaciones de la recurrente en 2008 fue superior a 7 millones de euros, por lo que en el ejercicio 2009 debía tributar en territorio común y en territorio foral atendiendo al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, es o no conforme a Derecho.

La cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que suscita este recurso de casación, según se obtiene de la delimitación practicada por la Sección Primera de esta Sala en el auto de admisión de 7 de junio de 2017, es la siguiente:

"?Determinar si, para calcular el volumen total de operaciones realizadas durante el ejercicio, conforme a lo previsto en los artículos 14.Dos y 27.Dos del **Concierto Económico** con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, los pagos anticipados previos a la entrega del bien transmitido, se deben computar en el ejercicio de percepción o en el ejercicio de entrega del bien".

Estando la cuestión casacional en perfecta armonía con el objeto del proceso y no precisando ser aclarada en ningún extremo, pasamos, sin más preámbulos, a responder a la misma.

#### **SEGUNDO.- Respuesta a la cuestión casacional objetiva.**

1. La controversia que se plantea en este proceso es relativamente sencilla. Consiste, en síntesis, en determinar cuál es el volumen de operaciones de la sociedad EDERRA, con domicilio fiscal en el País Vasco, en el ejercicio 2008. Circunstancia que tiene trascendencia porque de ella depende qué Administración o Administraciones (Estado/Diputaciones Forales) serán competentes para la exacción del IS y el IVA en el ejercicio siguiente, esto es, 2009 (así como también la normativa aplicable y la Inspección tributaria competente).

2. Ese concreto efecto deriva de lo dispuesto en la Ley del **Concierto**, que, en su artículo 14.Uno establece:

" Uno. El Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma para los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco.

No obstante, 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 100 o más de su volumen de operaciones, quedarán sometidos a la normativa de dicho territorio.

Asimismo, será de aplicación la normativa autónoma a 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 hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en el País Vasco".

Por otro lado, en el artículo 15 del **Concierto Económico**, referente a la exacción del Impuesto, se señala lo que reproducimos a continuación:

" Uno. Corresponderá de forma exclusiva a las Diputaciones Forales la exacción del Impuesto sobre Sociedades de los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de 7 millones de euros.

*Dos. Los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 7 de millones de euros tributarán, cualquiera que sea el lugar 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 realizada 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".

Finalmente, el artículo 27 de la Ley del **Concierto** dice:

" Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor añadido se ajustará a las siguientes normas:

*Primera. Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado.*

*Segunda. Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en el artículo siguiente.*

*Tercera. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 7 millones de euros tributarán en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúan sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco ".*

3. Y para concretar cuál es el "volumen de operaciones" de EDERRA en el ejercicio 2008 es preciso dilucidar si procede incluir en dicho concepto la cantidad de 6.900.000 euros percibida anticipadamente por la entidad demandante con ocasión de la firma del contrato privado de compraventa el 30 de diciembre de 2008, que se elevó a público el 4 de marzo de 2009.

Labor para la cual, como nos indica el auto de admisión del presente recurso, hay que acudir antes que nada a lo previsto en los artículos 14.Dos y 27. Dos de la Ley del **Concierto** .

El primero de ellos establece:

*" Dos. 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.*

Si el ejercicio anterior fuese inferior a un año, el volumen de operaciones a que se refiere el apartado Uno anterior será el resultado de elevar al año las operaciones realizadas durante el ejercicio".

Y el artículo 27.Dos, párrafo primero, de la Ley del **Concierto** , relativo al IVA, dispone:

"Dos. Se entenderá como volumen total de operaciones el importe de las contraprestaciones excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad".

4. La sociedad recurrente mantiene que de la letra, el espíritu y finalidad de los artículos 14.Dos y 27.Dos de la Ley del **Concierto** se desprende inexorablemente que, a los efectos de determinar en el IS o en el IVA el importe total del volumen de operaciones de un determinado ejercicio, únicamente se deben computar las contraprestaciones satisfechas por las entregas de bienes y prestaciones de servicios *efectivamente realizadas* , lo cual solo tiene lugar cuando se produce la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales ( artículos 8.Uno de la LIVA y del Decreto Foral 102/1992, y artículo 14 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo ).

De los preceptos citados, a su juicio, se inferiría que para calcular el volumen de operaciones de un ejercicio deben obviarse por completo los cobros anticipados que tengan lugar antes de elevar a público el contrato de compraventa, porque en ese momento el transmitente aún no ha dejado de ostentar, a favor del adquirente, los derechos y obligaciones inherentes a la condición de propietario del bien entregado.

Por consiguiente, al no haber computado el total del precio a percibir, con independencia de la fecha de cobro, en el ejercicio 2009, la Sala de instancia, "en [la] búsqueda del criterio que consider[a] más objetivo", habría realizado una interpretación de los artículos 14 y 27 de la Ley del **Concierto** "que excede de las posibilidades



que plantean estos artículos" (pág. 7 del escrito de interposición del recurso), y, por ende, contraria al artículo 117 CE, máxime teniendo en cuenta que "si el legislador hubiera pretendido que el volumen de operaciones se calculase computando las contraprestaciones recibidas en concepto de entrega de bienes con independencia de que se haya producido o no la efectiva entrega, debería haberlo indicado expresamente" (pág. 8).

5. Pero la posición de la actora -que, aunque dice anclarse en las pautas interpretativas que marca el artículo 3.1 CC, se funda en una lectura sesgada de la letra de los artículos 14 y 27 de la Ley del **Concierto**, y olvida palmariamente el criterio sistemático- no puede acogerse por las razones que exponemos a continuación.

5.1 De forma casi idéntica, los artículos 14 y 27 de la Ley del **Concierto** definen, tanto para el IS como para el IVA, como "volumen de operaciones" o "volumen total de operaciones", "el importe [total] de las contraprestaciones (excluido el IVA y el recargo de equivalencia) obtenido [en un ejercicio] por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad".

Como hemos señalado, EDERRA carga las tintas en el concepto "entregar de bienes" en su estricto sentido técnico-jurídico, entrega de bienes que, de acuerdo con la normativa del IVA, en este caso solo tendría lugar cuando, con la elevación del contrato de compraventa (título) a escritura pública, se transmite el poder de disposición del bien inmueble (modo). En este sentido, considera que -ya lo hemos dicho-, al prescindir de la teoría civilista del título y modo en la transmisión de la propiedad, la Sala de instancia ha llevado a cabo una interpretación de los artículos 14 y 27 de la Ley del **Concierto** "que excede de las posibilidades que plantean estos artículos".

Pero, aunque la actora se empeñe en que la interpretación gramatical que sostiene es la única posible, lo cierto es, sin embargo, que la letra de los citados preceptos conduce más bien -y, desde luego, permite, sin forzar ni distorsionar las palabras- a poner el acento, tal y como hacen el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y la Diputación Foral de Guipuzkoa, en la expresión importe de las "contraprestaciones" percibidas en un ejercicio como consecuencia de la (futura) entrega de bienes, y no en esta última locución.

5.2 En cualquier caso, es claro que (i) la casi idéntica redacción de los artículos 14.Dos y 27.Dos de la Ley del **Concierto**, (ii) el hecho de que el primero de los preceptos citados, referente al IS, emplee el concepto "volumen de operaciones", más propio del IVA, y no el de "cifra de negocios", típico o específico de la contabilidad y del IS, y (iii), en fin, que se utilice la misma cifra máxima de volumen de operaciones en ambos tributos ( artículos 14.Uno, 15.Uno y Dos, y 27.Uno.Tercera), cifra que se actualiza simultáneamente en los dos impuestos ( Disposición Adicional Sexta de la Ley del **Concierto** ), constituyen circunstancias que denotan poderosamente que a efectos del **Concierto Económico** la determinación del volumen de operaciones debe ser igual en el IS y en el IVA.

Y resulta revelador, frente a la teoría del título y del modo a que se aferra EDERRA (aparte de la autonomía calificadora del Derecho tributario a que alude la Sala de instancia), que el artículo 75.Dos tanto de la LIVA como del Decreto Foral 102/1992 disponen que "en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos". Este es, precisamente, el uso del criterio sistemático que echamos en falta en la interpretación de los artículos 14.Dos y 27.Dos de la Ley del **Concierto** que efectúa la actora, quien, sin embargo, curiosamente, no duda en citar paladinamente la normativa del IVA para defender que los anticipos percibidos antes de la elevación a escritura pública del contrato de compraventa no deben computarse en el cálculo del importe del volumen de operaciones.

No encontramos ningún motivo para que esta previsión no deba considerarse a la hora de calcular el volumen de operaciones. Y sí en el IVA deben incluirse en el importe de las contraprestaciones los pagos anticipados, la misma conclusión ha de alcanzarse, por las razones que acabamos de explicar, en el ámbito del IS.

5.3 Planteaba la entidad recurrente en el recurso contencioso-administrativo que de triunfar la tesis de la Administración se facultaría a los particulares para "violentar tanto como se quiera la normativa de tributación en el Estado o en las anteriores Diputaciones Forales al poder realizar meras convenciones de pagos anticipados durante varios años para poder decidir la tributación en uno u otro territorio".

Pero, además de que resulta difícil imaginar que quien tiene su domicilio fiscal en el País Vasco simule o fuerce pagos anticipados (que dependen del comprador) durante diversos ejercicios, con el desplazamiento patrimonial que ello supone, solo para elegir el lugar de exacción o la concreta proporción de tributación en territorio foral o común, como acertadamente replica la Sala de instancia, de seguirse el criterio de EDERRA, "se haría depender de la voluntad de los particulares el concepto de volumen de operaciones en tanto que todo se supeditaría al otorgamiento de escritura pública, siendo así que si tal otorgamiento resultase aplazado "sine die", la entrega del bien producto de la operación de compraventa no se integraría en el volumen de operaciones a los efectos que nos ocupan".

**TERCERO.- Criterios interpretativos sobre los artículos 14.Dos y 27.Dos de la Ley del Concierto .**

Una interpretación -esencialmente- gramatical y sistemática de los artículos 14.Dos y 27.Dos de la Ley del **Concierto** lleva a la conclusión de que para el cálculo del volumen de operaciones hay que tener en cuenta el importe de los pagos anticipados previos a la entrega del bien transmitido, debiéndose computar en el ejercicio de su percepción.

De un lado, la letra de ambos preceptos favorece -y, desde luego, permite- poner el acento en la expresión importe de las "contraprestaciones" percibidas en un ejercicio, y no en la de "entrega de bienes" en su estricto sentido técnico-jurídico.

De otro lado, es claro que (i) la casi idéntica redacción de los artículos 14.Dos y 27.Dos de la Ley del **Concierto** , (ii) el hecho de que el primero de los preceptos citados, referente al IS, emplee el concepto "volumen de operaciones", más propio del IVA, y no el de "cifra de negocios", típico o específico de la contabilidad y del IS, y (iii), en fin, que se utilice la misma cifra máxima de volumen de operaciones en ambos tributos ( artículos 14.Uno , 15.Uno y Dos , y 27.Uno.Tercera), cifra que se actualiza simultáneamente en los dos impuestos ( Disposición Adicional Sexta de la Ley del **Concierto** ), constituyen circunstancias que denotan poderosamente que a efectos del **Concierto Económico** la determinación del volumen de operaciones debe ser igual en el IS y en el IVA.

Pues bien, resulta revelador que el artículo 75.Dos tanto de la LIVA como del Decreto Foral 102/1992 disponen que "en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos". Y si en el IVA deben incluirse en el importe de las contraprestaciones los pagos anticipados, la misma conclusión ha de alcanzarse, por las razones expuestas, en el ámbito del IS.

**CUARTO.- Resolución de las cuestiones que el recurso suscita.**

?Consecuencia obligada de lo que acabamos de exponer es la desestimación del recurso de casación y la confirmación de la sentencia de instancia en cuanto desestimó el recurso jurisdiccional, concluyendo que para el cálculo del volumen de operaciones hay que tener en cuenta el importe de los pagos anticipados previos a la entrega del bien transmitido, debiéndose computar en el ejercicio de su percepción, con fundamento, básicamente, en la dicción de los artículos 14.Dos y 27.Dos de la Ley del **Concierto** , en la "finalidad de aplicación uniforme" del IS y el IVA y en la circunstancia de que en el IVA se produce el devengo con ocasión del pago anticipado ( artículo 75.Dos del Decreto Foral 102/1992 ).

**QUINTO.- Pronunciamiento sobre costas.**

?En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

?Y respecto de las correspondientes a la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

**FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

**Primero.-** Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

? **Segundo.-** Declarar que no ha lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora de los tribunales doña Blanca María Grande Pesquero, en nombre y representación de EDERRA, S.A., contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de fecha 14 de diciembre de 2016, que desestima el recurso núm. 257/2016 interpuesto contra la resolución núm. 32571 del Tribunal **Económico**-Administrativo Foral de Gipuzkoa de 2 de marzo de 2016, por la que se desestiman las reclamaciones **económico**-administrativas (acumuladas) núms. 2014/0178, 2014/0179, 2014/0180, 2014/0181 y 2014/0182, formuladas contra acuerdos de la Subdirectora General de Inspección de fecha 10 de febrero de 2014, por los que se dictan actos de liquidación provisional por el Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2009 a 2011 y por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 a 2011.

? **Tercero.-** No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.





D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Angel Aguallo Aviles, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ