Resolución: R049/2023

Expediente: 26/2016 y acumulado 28/2016

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 8 de mayo de 2023.

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

ACUERDO

Sobre los conflictos planteados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo, AEAT) y por la Diputación Foral de Bizkaia (en lo sucesivo, DFB) respectivamente, en cada caso frente a la otra Administración, cuyo objeto es determinar la competencia de exacción por IVA e Impuesto sobre Sociedades (en lo sucesivo, IS) del año-ejercicio 2012 respecto de la obligada tributaria IIESA, que se tramitan ante esta Junta Arbitral con los números de expediente 26/2016 y 28/2016.

I. ANTECEDENTES

1.- IIESA es una entidad con domicilio fiscal en Bizkaia, dedicada a la prestación de servicios de ingeniería y otros de carácter técnico asociados a proyectos inmobiliarios.

Argumenta la DFB en sus Actas de 18 de mayo de 2017 que la obligada no realiza entregas de bienes sino prestaciones de servicios, que comportan un período de tiempo en ocasiones dilatado (porque están asociadas a proyectos

de construcción inmobiliaria), aunque no son calificables de tracto sucesivo, y que se devengan, salvo lo dispuesto en el art. 75.2 LIVA para los anticipos, cuando se presta el servicio, que coincide con la finalización del proyecto de construcción.

La entidad declaró en el año 2010 un volumen de operaciones inferior a 7.000.000 euros, por lo que el 2011 tributó por IVA e IS en exclusiva a la DFB.

En 2011 declaró un volumen de operaciones de 5.466.541 euros en el IS y de 7.171.936,26 euros en el IVA.

Ninguna Administración ha discutido el volumen de operaciones del 2010, por lo que es incuestionado que la competencia inspectora del 2011, no solo del IVA e IS, sino de la propia cifra de volumen de operaciones, corresponde a la DFB.

2.- El 17 de febrero de 2012 la entidad presentó ante la AEAT modelo 036 de alta de obligaciones respecto del IVA e IS.

3.- Conflicto 26/2012 relativo a la competencia de exacción respecto del IS 2012

3.1.- El 6 de marzo de 2014 la AEAT notificó a la obligada un requerimiento por no presentar la autoliquidación relativa al IS 2012.

3.2.- El 26 de marzo de 2014 IIESA presentó la autoliquidación declarando una proporción de volumen de operaciones al Estado del 96,55%, con un resultado a ingresar de 243.057,59 euros; aunque no modificó la cifra de volumen de operaciones del 2011.

Con la autoliquidación se ingresó 16.550,21 euros, solicitando a la DFB la remesa de la diferencia a favor de la AEAT.

De acuerdo con la autoliquidación de la obligada, la AEAT emitió, a través de un procedimiento de gestión tributaria, una propuesta de liquidación provisional con resultado a ingresar de 218.121,70 euros.

3.3.- El mismo 26 de marzo de 2014 IIESA presentó una declaración sustitutiva del IS 2012 ante la DFB y solicitó la remesa a favor del Estado de 218.121,70 euros. La sociedad tampoco modificó la cifra de volumen de operaciones declarada respecto del IS 2011.

3.4.- En trámite de alegaciones posterior a la propuesta de liquidación del Estado, IIESA presentó un escrito de fecha 4 de junio de 2014 manifestando:

a.- En la declaración de IVA 2011 presentada exclusivamente ante la DFB declaró un volumen de operaciones de 7.171.936,26 euros, mientras que en la declaración de IS declaró un volumen de operaciones de 5.466.541 euros.

b.- Por escrito de 2 de abril de 2014 la DFB le requirió aclaración acerca de la discrepancia sobre el volumen de operaciones en el IVA e IS del 2011.

c.- Que el volumen de operaciones declarado en el IVA 2011 es erróneo porque se ha calculado en función de la fecha de emisión de factura y no de devengo y no se ha considerado el devengo de los anticipos, resultando que la cifra correcta es de 6.391.527,44 euros.

3.5.- La AEAT finalizó el 30 de julio de 2014 el procedimiento de gestión tributaria dictando liquidación provisional que desestimaba las alegaciones de la obligada

por entender que no estaban identificadas las facturas del año 2011 que resultaban excluidas del cómputo del volumen de operaciones.

3.6.- El 21 de agosto de 2014 la AEAT remitió a la DFB solicitud de remesa que fue reiterada el 7 de enero de 2016.

3.7.- El 28 de enero de 2016 la DFB rechazó la remesa alegando que la obligada no había atendido su requerimiento para determinar la discrepancia entre el volumen de operaciones declarado a efectos del IS e IVA. En su escrito de alegaciones en el conflicto 26/2016, la DFB reconoce que la entidad no aportó documentación o información adicional alguna ante la misma tras la presentación, el 26 de marzo de 2014, de la declaración sustitutiva del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012.

El 19 de febrero de 2016 la AEAT reiteró la remesa rebatiendo los argumentos de la DFB.

3.8.- El 10 de marzo de 2016 la DFB reiteró el rechazo a la remesa indicando que la obligada había rectificado en el modelo 390 del año 2011 su volumen de operaciones a efectos del IVA 2011, reduciéndolo a 6.666.952 euros, mientras que no había rectificado el de IS, que por tanto seguía en 5.466.541 euros.

3.9.- El 23 de marzo de 2016 la AEAT requirió de inhibición a la DFB en relación con la competencia de exacción del IS 2012, reclamando la remesa de 218.121,70 euros.

3.10.- El 21 de abril de 2016 la DFB se ratificó en su competencia al entender que la DFB es la única competente para comprobar el volumen de operaciones de la obligada y mantener que en el año 2011 no superó los 7 millones de euros.

3.11.- El 20 de mayo de 2016 la AEAT planteó el conflicto ante la Junta Arbitral al que se asignó número de expediente 26/2016.

3.12.- El 22 de junio de 2016 la DFB inició un procedimiento inspector en relación con el IS 2011 de alcance limitado a la comprobación del volumen de operaciones.

Para las actuaciones la DFB parte de los cálculos y criterios que llevaron a la obligada a rectificar su volumen de operaciones a efectos del IVA 2011 y fijarlo en 6.666.952,21 euros.

El 18 de mayo de 2017 se incoó acta de conformidad A01QPI602 indicando que el volumen de operaciones del año 2011 fue de 6.429.755,60 euros.

Para ello considera que los servicios deben imputarse al ejercicio en que se prestan y no en el que se emite la factura, y que debe considerarse el efecto de los anticipos.

3.13.- La liquidación provisional de la AEAT fue recurrida inicialmente en reposición y posteriormente en vía económico administrativa ante el TEAR del País Vasco, estando suspendido el procedimiento a expensas de la resolución de la Junta Arbitral.

4.- Conflicto 28/2016 sobre la competencia de exacción por el IVA 2012

4.1.- Durante el año 2012 IIESA presentó autoliquidaciones mensuales a la AEAT declarando una proporción de tributación del 96,55%.

El 28 de enero de 2013 presentó el resumen anual (modelo 390) declarando un volumen de operaciones de 26.152.335,48 euros y tributando al Estado también el 96,55%.

4.2.- El 20 de agosto de 2014 la AEAT inició un procedimiento de verificación de datos en el cual requirió a la obligada los cálculos efectuados para determinar la proporción de tributación.

4.3.- Por escrito de 2 de septiembre de 2014 la empresa contestó explicando que el cálculo se ha determinado en función de la plantilla existente en territorio común (28 personas) frente a la disponible en territorio foral (1 persona).

4.4.- El 9 de septiembre de 2014 la AEAT contestó a la obligada indicando que el sistema de cálculo era erróneo, pues debía realizarse en función de las operaciones realizadas en uno y otro territorio.

4.5.- El 19 de septiembre de 2014 la obligada presentó un escrito ante la DFB de rectificación de errores en relación con las declaraciones mensuales y resumen anual de IVA 2011 por entender que había calculado mal el volumen de operaciones y que realmente había sido de 6.666.952,21 euros.

4.6.- El 20 de octubre de 2014 la obligada declaró que la proporción de tributación del año 2012 era del 99,65% y la del 2013 del 99,33%.

4.7.- El 21 de octubre de 2014 IIESA presenta un escrito solicitando dejar sin efecto el del día anterior, alegando que su volumen de operaciones del año 2011 fue inferior a 7.000.000 de euros, por lo que el año 2012 corresponde en exclusiva a la DFB. Así pues, limita la regularización al año 2013.

4.8.- La AEAT requirió a la obligada la declaración de IVA 2011, que fue aportada el 6 de noviembre junto con la rectificación de errores presentada a la DFB el 19 de septiembre de 2014.

4.9.- El 13 de diciembre de 2014 la obligada presentó ante la DFB un escrito rectificando las autoliquidaciones de IVA 2012 al entender que, por no haber superado en 2011 los 7.000.000 de euros de volumen de operaciones, debe tributar exclusivamente a la Hacienda Foral.

4.10.- El 9 de abril de 2015 la obligada presentó ante la AEAT una declaración censal (modelo 036) dándose de baja de obligaciones de IVA con efectos de 31 de diciembre de 2014 y dándose de baja como gran empresa.

4.11.- El 22 de junio de 2015 la AEAT inició un procedimiento de verificación de datos en el cual se notificó una propuesta de liquidación provisional de mes 12 del 2012 y de todos los meses del 2013, de acuerdo a los datos declarados el 20 de octubre de 2014 por la obligada.

La obligada presentó alegaciones indicando que la tributación del 2012 corresponde en exclusiva a la DFB.

El 14 de diciembre de 2015 la AEAT notificó liquidación provisional desestimando las alegaciones de la empresa.

La liquidación provisional fue recurrida en reposición y posteriormente ante el TEAR del País Vasco, que la anuló por Resolución de 28 de junio de 2017 que dice:

Aunque el conflicto guarda relación con el Impuesto sobre Sociedades, gira en torno al volumen de operaciones del ejercicio 2011 y su resolución

afectará directamente al IVA del 2012. Estando pendiente de determinación por la Junta Arbitral cuál es la Administración competente para la exacción del impuesto en 2012 (IS pero también IVA) y, por tanto, a quién corresponde calcular el volumen de operaciones del ejercicio 2011, la AEAT se debería haber abstenido de confirmar la liquidación provisional sobre el período 12 del ejercicio 2012 en cumplimiento de lo dispuesto en la norma transcrita.

De acuerdo con lo expuesto, este Tribunal considera procedente anular el acuerdo impugnado en la parte que confirma la liquidación provisional del período 12 del ejercicio 2012, así como la mencionada liquidación puesto que la cuestión debatida (cuál fue el volumen de operaciones de la entidad en el ejercicio 2011 y cuál es la Administración Tributaria competente para su determinación) está pendiente de resolución en la Junta Arbitral.

4.12.- El 26 de junio de 2015 la DFB había notificado la liquidación provisional aceptando la reducción del volumen de operaciones del 2011 declarado por la obligada.

4.13.- Por otra parte, el 29 de septiembre de 2015 IIESA presentó un escrito solicitando la modificación de las autoliquidaciones presentadas por los períodos mensuales de IVA durante 2012, siendo desestimado por el Estado.

Frente a este acuerdo se interpuso recurso de reposición y posterior reclamación económica administrativa, que fue estimada por Resolución de 28 de junio de 2017, que señala:

Aunque el conflicto guarda relación con el Impuesto sobre Sociedades, gira en torno al volumen de operaciones del ejercicio 2011 y su resolución afectará directamente al IVA del 2012. Estando pendiente de

determinación por la Junta Arbitral cuál es la Administración competente para la exacción del impuesto en 2012 (IS pero también IVA) y, por tanto, a quién corresponde calcular el volumen de operaciones del ejercicio 2011, la AEAT se debería haber abstenido de continuar el procedimiento iniciado por el interesado al solicitar la rectificación de autoliquidaciones IVA en cumplimiento de lo dispuesto en la norma transcrita.

De acuerdo con lo expuesto, este Tribunal considera procedente anular el acuerdo impugnado por incumplimiento del deber de abstención establecido en el Concierto Económico hasta que la cuestión debatida (cuál fue el volumen de operaciones de la entidad en el ejercicio 2011 y cuál es la Administración Tributaria competente para su determinación) sea resuelta por la Junta Arbitral.

4.14.- El 6 de mayo de 2016 la DFB requirió de inhibición al Estado en relación con la competencia de hacer comprobaciones a la obligada, tanto a través de procedimientos de gestión como de inspección.

4.15.- El 6 de junio de 2016 la AEAT se ratificó en su competencia.

4.16.- El 22 de junio de 2016 la DFB inició un procedimiento de inspección del IVA 2011 de la obligada de alcance limitado para determinar el volumen de operaciones.

En esta comprobación la DFB parte de los cálculos y criterios utilizados por la obligada para determinar que su volumen de operaciones ascendió en 2011 a 6.666.952,21 euros.

El 18 de mayo de 2017 se incoó Acta de conformidad A01QPI602 indicando que el volumen de operaciones del año 2011 fue de 6.429.755,60 euros.

Para ello considera que los servicios deben imputarse al ejercicio en que se prestan y no en el que se emite la factura, y que deben considerarse los anticipos.

4.17.- La DFB planteó el 30 de junio de 2016 el conflicto ante la Junta Arbitral, al que se asignó el número de expediente 28/2016.

5.- Los conflictos fueron acumulados por Acuerdo de la Junta Arbitral de fecha 26 de noviembre de 2021, y se han tramitado por el procedimiento ordinario.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Competencia de la Junta Arbitral. Relación con el TEAR del País Vasco

La Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto de acuerdo a lo dispuesto en el art. 66.Uno del Concierto Económico, que señala que son sus funciones:

a) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del

presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

c) Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes.

La competencia de la Junta Arbitral es exclusiva y excluyente respecto del Tribunal Económico Administrativo Regional del País Vasco que, diligentemente, anula las liquidaciones a expensas de la Resolución que se dicte en el seno de este procedimiento.

2.- Acumulación de procedimientos

El art. 57 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, aplicable en virtud del art. 8 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico, aprobado por Real Decreto 1760/2007, señala que

El órgano administrativo que inicie o tramite un procedimiento, cualquiera que haya sido la forma de su iniciación, podrá disponer, de oficio o a instancia de parte, su acumulación a otros con los que guarde identidad sustancial o íntima conexión, siempre que sea el mismo órgano quien deba tramitar y resolver el procedimiento.

Contra el acuerdo de acumulación no procederá recurso alguno.

3.- Postura de la Junta Arbitral

En el presente conflicto subyacen dos cuestiones distintas:

a.- La legalidad de los procedimientos de comprobación realizados por la AEAT.

b.- La competencia de exacción del IVA e IS 2012.

3.1.- La obligada tiene declarado un volumen de operaciones a efectos del IS de 5.466.541 euros en el IS y otro de 7.171.936,26 euros a efectos del IVA, aunque posteriormente redujo éste a 6.666.952,21 euros.

En la medida que ninguna Administración ha señalado lo contrario, se entiende que el ejercicio económico coincide con el año natural, por lo que no debería haber dos cifras tan dispares de volumen de operaciones a efectos del IVA e IS.

3.2.- Ambas Administraciones, estatal y foral, son conscientes de que la obligada ha calculado mal el volumen de operaciones del 2011 por las siguientes razones:

a.- Porque, como se ha señalado, las cifras en el IVA e IS son muy dispares.

b.- Porque la obligada ha reconocido que imputaba las operaciones cuando se emitía la factura y no cuando se prestaba el servicio, y que no consideraba los devengos vinculados con anticipos.

También son conscientes de que la obligada calculaba mal la proporción de volumen de operaciones (pues lo hacía en función del personal disponible en territorio foral y común y no en función de los servicios que prestaba en uno y otro territorio –por medio del personal de que disponía en cada sitio-).

3.3.- Las Administraciones no han discutido que el volumen de operaciones del 2010, tanto a efectos de IVA como de IS, no superó 7.000.000 de euros, por lo

que es incuestionado que la competencia para comprobar el volumen de operaciones del año 2011 corresponde a la DFB.

3.4.- El volumen de operaciones del 2011 determina que la obligada tuviera que tributar en exclusiva a la DFB (por domicilio) o en proporción de volumen de operaciones.

En caso de que hubiera superado los 7.000.000 de euros, considerando que la casi totalidad de las prestaciones de servicios se realizan desde territorio común, la competencia inspectora del 2012 correspondería a la AEAT.

3.5.- Esta Junta Arbitral ha reiterado en diversas Resoluciones que la comprobación del volumen de operaciones debe realizarse por la Administración con competencia inspectora, por medio de un procedimiento de inspección tributaria (por contraposición a uno de gestión).

3.6.- La DFB no ha comprobado el volumen de operaciones del 2011 a través de un procedimiento inspector.

Ello es así porque en las Actas incoadas el 18 de mayo de 2017 se reconoce que se ha partido del volumen de operaciones rectificado en 2014 por la obligada.

Esta cifra de volumen de operaciones, 6.666.952,21 euros, fue declarada por la obligada sin aportar la documentación necesaria que la soporte, tal como se desprende de la liquidación provisional de la AEAT de fecha 30 de julio de 2014 y del escrito de la DFB de enero de 2016 por el que se rechaza la remesa del IS 2012.

A pesar de ello, dicha cifra fue confirmada por la DFB por liquidación provisional notificada a la obligada el 26 de junio de 2015.

Por tanto, la cifra de la que parten las actas, 6.666.952,21 euros, no ha sido comprobada por un procedimiento inspector.

3.7.- La autoliquidación por IS 2012 presentada por la obligada el 26 de marzo de 2014 es una declaración inducida, pues trae causa del previo requerimiento de la AEAT.

Sin embargo, a diferencia de lo señalado en la Resolución 28/2023 de la Junta Arbitral (recaída en conflicto 1/2017), en este caso la AEAT no se extralimitó en su competencia, ya que la obligación de IIESA derivaba de su previa declaración censal (modelo 036) dándose de alta de obligaciones.

En efecto, como ya señaló la Junta Arbitral en la Resolución 19/2022, no tendría sentido la obligación prevista en los arts. 18.Segunda y 29.Cuatro del Concierto Económico de presentar tantas autoliquidaciones como Administraciones haya con competencia de exacción, si no se atribuyera a éstas alguna posibilidad de actuación en caso de incumplimiento de su obligación por parte de la obligada.

Así pues, no parece que la AEAT se haya excedido por el mero requerimiento a la obligada para presentación de la autoliquidación que, según su propia declaración censal, debía haber efectuado.

Tampoco se excede la AEAT cuando dicta una propuesta de liquidación provisional en los mismos términos de la autoliquidación extemporánea presentada por la obligada.

3..8- No puede correr idéntica suerte, tal como deriva de la Resolución 19/2022 de la Junta Arbitral, el acuerdo de liquidación provisional en la medida que incorpora una valoración jurídica de las alegaciones formuladas por la obligada.

La AEAT acude al principio *quien puede lo más puede lo menos* para justificar que, si según las declaraciones de la obligada le corresponde la competencia inspectora del IS 2012, también podrá realizar una comprobación y regularización completa a través de un procedimiento de gestión tributaria.

Ello no es así, porque el volumen de operaciones declarado por la obligada en IS 2011 es inferior a 7.000.000 de euros, por lo que la AEAT no puede atribuirse la competencia inspectora del IS sobre el dato de volumen de operaciones declarado en el IVA por la obligada.

Además, aunque hubiera tenido tal competencia, la valoración del volumen de operaciones (desestimando las alegaciones de la obligada) debería haberse realizado a través de un procedimiento inspector, tal y como ha quedado expuesto, y se ha reiterado en numerosas resoluciones de esta Junta Arbitral. Por otra parte, la AEAT es conocedora de que la proporción de tributación declarada en la autoliquidación extemporánea es errónea, por lo que también debería haberla comprobado en el seno de un procedimiento inspector.

Esto resulta tanto más evidente cuanto la AEAT conoce que el sistema de cálculo del volumen y de la proporción de volumen de operaciones de la obligada es necesariamente erróneo, tal y como ha quedado expuesto.

En idéntico sentido se ha pronunciado el TEAR del País Vasco respecto de las liquidaciones provisionales relativas al IVA 2012 y 2013, anulando las liquidaciones provisionales a expensas de lo que resulte de la determinación del volumen de operaciones del año 2011.

3.9.- Sin embargo, tampoco es ajustado a derecho que la DFB, que también sabe que las cifras de volumen y proporción de volumen de operaciones declaradas por la obligada no se ajustan a la realidad, y que, como hemos señalado, no las ha comprobado a través de un procedimiento de inspección, desestime la remesa solicitada por el Estado sobre la premisa de la desatención de la obligada a su requerimiento para aclarar la discrepancia de las cifras declaradas en IVA e IS, pues dispone de instrumentos para obtener dicha información (comenzando por las sanciones por desatender requerimientos) y le corresponde la competencia inspectora del año 2011.

En su escrito de alegaciones la DFB pretende otorgar valor a su liquidación provisional de 26 de junio de 2015, en la que se confirmaba la cifra de volumen de operaciones a efectos del IVA propuesta por la obligada (6.666.925,21 euros), cuando esta Junta Arbitral ha reiterado que la comprobación del volumen de operaciones debe realizarse por la Administración que tenga la competencia inspectora exclusivamente a través de un procedimiento de inspección, y, por tanto, no a través de un procedimiento de gestión.

3.10.- Respecto del resto del procedimiento seguido en relación con el IVA, el requerimiento inicial para que la obligada comunique los criterios seguidos en el cálculo de la proporción de tributación podría tener sentido dentro de las actuaciones tendentes a elaborar un informe que permita solicitar la comprobación a la Administración con competencia de inspección.

3.11.- Distinta suerte deben correr el resto de actuaciones procesales (anuladas por el TEAR en cuanto a los actos resolutorios) una vez que a la AEAT le consta que el criterio de cálculo de la obligada (en función de la localización de su personal en territorio común y foral) es erróneo, en la medida que en dicho

momento ya debería haberse solicitado la comprobación a la Administración competente.

3.12.- De los antecedentes que obran en los expedientes objeto de controversia no se deducen los datos necesarios para que esta Junta Arbitral pueda determinar el volumen de operaciones del 2011.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Declarar que la DFB debe comprobar a través de un procedimiento inspector íntegramente el volumen de operaciones del año 2011 de IIESA así como, en su caso, la proporción de dichas operaciones realizada en territorio foral y común a fin de determinar la competencia de exacción e inspección del IVA e IS del año 2012.

2º.- Anular los actos de la AEAT y DFB que resultan afectados por el resultado que pudiera derivarse de la comprobación anterior, singularmente y sin ánimo exhaustivo, la liquidación provisional de la AEAT relativa al IS 2012, el acuerdo de rechazo de la remesa de la DFB, la liquidación provisional de la DFB confirmando la modificación del volumen de operaciones declarado por la obligada a 6.666.952,21 euros y las Actas del 2017 de la DFB.

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