Conflicto: 24/2021
Promotor: Agencia Estatal de Administración Tributaria
Partes: Agencia Estatal de Administración Tributaria y Hacienda Foral de Bizkaia
Objeto: Volumen de operaciones IVA 2015

Resolución: R 13/2025

Expediente: 24/2021

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 8 de mayo de 2025.

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

ACUERDO

Sobre el conflicto planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo AEAT) frente a la Diputación Foral de Bizkaia (en lo sucesivo DFB), cuyo objeto es determinar la competencia de exacción del obligado tributario ENTIDAD 1, con CIF: LETRANNNNNNNN 1, respecto del IVA del año 2015, que se tramita ante esta Junta Arbitral con número de expediente 24/2021.

I. ANTECEDENTES

1.- ENTIDAD 1 se constituyó el 4 de diciembre de 2014 bajo la denominación ENTIDAD 2, con un capital de IMPORTE 1 euros y objeto la promoción, gestión y desarrollo de todo tipo de operaciones inmobiliarias y urbanísticas.

2.- El 26 de diciembre de 2014 realizó una ampliación no dineraria de capital por importe de IMPORTE 2, que fue suscrita de la siguiente manera:

- ENTIDAD 3, ENTIDAD 4, ENTIDAD 5, ENTIDAD 6 aportaron sus participaciones de ENTIDAD 7 (actual ENTIDAD 8), valoradas en IMPORTE 3 euros.
- ENTIDAD 9, ENTIDAD 10, ENTIDAD 11 aportaron sus participaciones en ENTIDAD 12 (actual ENTIDAD 13) por importe de IMPORTE 4 euros.

3.- El 31 de diciembre de 2014 ENTIDAD BANCARIA 1 adquirió las participaciones que ENTIDAD 3, ENTIDAD 4, ENTIDAD 5, ENTIDAD 6, ENTIDAD 9, ENTIDAD 10, ENTIDAD 11, tenían de ENTIDAD 1, pasando a ser su socio único.

4.- El 31 de diciembre de 2014 ENTIDAD 1 realizó una ampliación no dineraria de capital por importe de IMPORTE 5 euros, que fue suscrita por ENTIDAD BANCARIA 1 mediante la aportación de diversos inmuebles.

La transmisión quedó sometida a condición suspensiva hasta recibir la autorización del Ministerio de Economía y Competitividad.

5.- El 31 de diciembre de 2014 ENTIDAD 1 transmitió estos últimos inmuebles a ENTIDAD 12 (actual ENTIDAD 13) con motivo de la ampliación no dineraria de capital de ésta por importe de IMPORTE 5 euros.

Esta transmisión quedó sometida a condición suspensiva como consecuencia de que la previa adquisición de los bienes inmuebles también estaba sometida a condición.

6.- El 11 de mayo de 2015 se cumplió la condición suspensiva, resultando eficaces las ampliaciones de capital de ENTIDAD 1 y de ENTIDAD 12 (actual ENTIDAD 13).

7.- Con motivo del intercambio del listado de actas únicas incoado por cada Administración en el año 2019, que la AEAT recibió el 26 de junio de 2020, se requirió a la DFB las relativas al IVA de los años 2014 y 2015 de ENTIDAD 1.

La DFB contestó el 19 de enero de 2021 indicando que el acta relativa al IVA del 2015 no se intercambiaba porque, al no haber superado en 2014 los 7.000.000 de euros de volumen de operaciones, no se trataba de acta única.

8.- El 18 de marzo de 2021 la AEAT requirió de inhibición a la DFB en relación con la competencia de exacción de ENTIDAD 1 por IVA 2015, al entender que debía tributar en proporción de volumen de operaciones.

9.- El 16 de abril de 2021 la DFB contestó ratificándose en su competencia en base a las siguientes consideraciones:

- La tributación en exclusiva (por domicilio fiscal) o en proporción de volumen de operaciones por el IVA del año 2015, depende de que en el año 2014 se superasen o no los 7.000.000 de euros de volumen de operaciones, ya que el año de comienzo de la actividad es el 2014.
- Tanto la adquisición de los inmuebles a ENTIDAD BANCARIA 1 como su transmisión a ENTIDAD 12 (actual ENTIDAD 13) se entienden producidas en 2014, a pesar de la condición suspensiva.
- La transmisión de los referidos inmuebles no computa a efectos del volumen de operaciones por se una operación no sujeta a IVA.

10.- El 14 de mayo de 2021 la AEAT planteó el conflicto que, bajo número de expediente 24/2021, se ha tramitado por el procedimiento ordinario.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Competencia de la Junta Arbitral.

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 funciones de la Junta Arbitral:

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

b) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

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

2.- Objeto del recurso.

El recurso tiene por objeto determinar si ENTIDAD 1 debió tributar por IVA 2015 en exclusiva a la DFB o en proporción de volumen de operaciones y, en consecuencia, si el acta incoada por la DFB es correcta o debió ser acta única.

La determinación de la competencia de exacción depende de las siguientes cuestiones:

1.-Si la transmisión de diversos inmuebles a ENTIDAD 12 (actual "ENTIDAD 13"), con motivo de la ampliación de capital de ésta, computa a efectos del cálculo del volumen de operaciones.

2.-Si ENTIDAD 1 comenzó su actividad en 2014 o en 2015. Ello depende, por una parte, de que el cumplimiento de la condición en 2015 produzca efectos retroactivos al 2014 y, por otra parte, de que se considere que la adquisición de los inmuebles aportados por ENTIDAD

BANCARIA 1 es una adquisición de bienes con la finalidad objetiva de destinarlos a su actividad.

3.-Si la posterior transmisión de los mismos inmuebles ENTIDAD 12 (actual ENTIDAD 13), se considera efectuada en 2014 o 2015. Ello depende de que el cumplimiento de la condición en 2015 produzca efectos retroactivos al 2014.

3.- Determinación del volumen de operaciones.

3.1.- Normativa aplicable.

El art. 14.Dos del Concierto Económico señala en relación con el I.Sociedades:

> "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".

Por su parte, el art. 27.Dos del Concierto Económico señala en relación con el IVA:

> "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".

Lo primero que destaca es que la definición de volumen de operaciones del Concierto Económico es la misma para el I.Sociedades y para el IVA (con la

lógica diferencia de que el art. 27.Dos no remite a la normativa del IVA para determinar qué se entiende por entrega de bien y prestación de servicio).

La única diferencia perceptible es que en el I.Sociedades el período de referencia es el ejercicio económico mientras que en el IVA el período es el año natural, por lo que normalmente no coincidirá la cifra de volumen de operaciones a efectos del I.Sociedades e IVA en los obligados cuyo ejercicio económico no coincida con el año natural.

3.2.- Concepto de volumen de operaciones.

Para determinar qué conceptos incluye el volumen de operaciones vamos a analizar el Concierto Económico en su perspectiva o vertiente de norma de distribución de recursos tributarios.

Como norma general, el Concierto Económico distribuye los recursos tributarios y las competencias necesarias para gestionarlos (entendido en el sentido lato del término “gestión”, incluyendo la recaudación, inspección, revisión vía recurso, etc) asignándolos a una sola Administración por un criterio de simplificación. Para ello utiliza diversos puntos de conexión objetivos (residencia, localización de los inmuebles, etc). Esta asignación exclusiva supone abandonar la exactitud financiera (que requeriría, por ejemplo, en el IRPF distinguir entre las distintas fuentes de renta, y asignar el rendimiento de trabajo a la Administración del lugar donde presta sus servicios, los rendimientos de capital inmobiliario al lugar donde radican los inmuebles alquilados, etc), pero se entiende que, en términos globales, las ineficiencias tienden a compensarse.

Como excepción, en el IVA, IS e IRNR con EP, además de ciertas retenciones, la asignación exclusiva del tributo por un criterio de simplificación solo se aplica a obligados que no superen un cierto tamaño, que en el Concierto Económico se identifica como aquellos que no superen el umbral de volumen de operaciones en el ejercicio-año anterior de 7.000.000 de euros (cifra vigente en 2015).

Así pues, el volumen de operaciones es el concepto al que se refiere el Concierto Económico para calcular si se alcanza el umbral de 7.000.000 de euros.

El volumen de operaciones se define como el importe de las contraprestaciones por entregas de bienes o prestaciones de servicios, por lo que la clave para saber si una determinada operación se debe incluir o no el volumen de operaciones es si se puede o no calificar como entrega de bien o prestación de servicios de acuerdo con la LIVA.

El art. 8 LIVA define la entrega de bien como la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal (lógicamente, de acuerdo al art. 4 LIVA, siempre que la realice un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad, con carácter habitual u ocasional y a título oneroso) y el art. 11 LIVA define las prestaciones de servicios residualmente como toda operación sujeta que no sea entrega de bien, adquisición intracomunitaria o importación.

De acuerdo con esto, las operaciones no sujetas que recoge el art. 7 LIVA son entregas de bienes o prestaciones de servicios, que estarían sujetas de no ser porque este artículo expresamente las declara no sujetas.

Es más, si las operaciones del art. 7 no fuesen entrega de bien o prestación de servicio, no haría falta que se declarasen no sujetas, porque estarían no sujetas por no constituir el hecho imponible del IVA.

En consecuencia, las operaciones no sujetas computan en el cálculo del volumen de operaciones.

A mayor abundamiento y con el mismo razonamiento visto, integran el volumen de operaciones todas las operaciones que realiza el obligado que sean susceptibles de ser consideradas entrega de bien o prestación de servicios, tanto si están sujetas como si no (independientemente de que la no sujeción sea por localizarse fuera del TAI o por concepto -las del art. 7 de la Ley del IVA-), y tanto si están exentas (limitadas o plenas) o no exentas.

Aunque a estas alturas es perfectamente entendible, la Resolución 4/2009 de la Junta Arbitral ya señaló que el volumen de operaciones a efectos del Concierto Económico no coincide con el del art. 121 LIVA.

3.3.- Las Instrucciones 7/2005 y 7/2008 de la Dirección General de Hacienda Foral de Bizkaia.

La Instrucción 7/2005 de la Dirección General de Hacienda de la DFB sobre la interpretación del concepto de volumen de operaciones a efectos de lo previsto en el Concierto Económico señala en su apartado primero que, a efectos de determinar el volumen de operaciones, se tendrán en cuentas las contraprestaciones relativas a las siguientes operaciones:

- Las Entregas de Bienes (en lo sucesivo EB) y Prestaciones de Servicios (en lo sucesivo PS), habituales y ocasionales, realizadas en la actividad del sujeto pasivo.

- El importe de los pagos anticipados (...).

- Las subvenciones vinculadas al precio que formen parte de la base imponible.

El apartado tercero de la Instrucción señala que “A efectos de lo expuesto en el apartado Primero de la presente Instrucción, se deben tener en consideración todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios, se encuentren sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, aunque estén exentas, o no estén sujetas al citado Impuesto”

La Instrucción 7/2008 de la Dirección General de Hacienda de la DFB modificó la Instrucción 7/2005 exclusivamente en cuanto a lo que señala el apartado primero sobre los anticipos, por lo que ratifica tácitamente lo dispuesto en el apartado tercero.

3.4.- El volumen de operaciones como punto de conexión.

Los obligados que en el ejercicio-anterior (por ejemplo, X1) no hayan superado los 7.000.000 de euros (cantidad aplicable ratione temporis) de volumen de operaciones, tributarán en exclusiva a la administración donde tengan el domicilio fiscal a fecha de devengo del ejercicio-año por el que se tributa (siguiendo el ejemplo, X2).

Por el contrario, si hubieran superado en el ejercicio-año anterior (X1) los 7.000.000 de euros de volumen de operaciones, tributarán en el ejercicio-año (X2) presente en la proporción de volumen de operaciones del ejercicio-año por el que se tributa (X2).

3.5.- La proporción de "dicho" volumen de operaciones como punto de conexión.

Para determinar con arreglo a qué normativa se realizará la tributación en proporción de volumen de operaciones, así como para determinar cuál será la administración que pueda inspeccionar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, debe determinarse, a partir del volumen de operaciones del ejercicio-año anterior definido anteriormente, qué proporción de las operaciones que han computado en el cálculo se han realizado en el País Vasco y en territorio común (que, a este efecto, incluye Navarra), atendiendo a las reglas de localización de operaciones del Concierto Económico (que son sustancialmente iguales para el I.Sociedades y para el IVA, pero que son distintas de las recogidas en los art. 68 a 70 LIVA).

El art. 14.Uno.pfo 2º del Concierto Económico, en relación con el I.Sociedades, señala:

> "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 ciento o más de

su volumen de operaciones, quedarán sometidos a la normativa de dicho territorio".

El art. 19.Uno.pfo 2º del Concierto Económico, también en relación con el I.Sociedades, señala:

"No obstante, la inspección de los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 12 millones de euros y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por ciento o más de su volumen de operaciones corresponderá a la Administración del Estado".

El art. 29.Seis del Concierto Económico, en relación con el IVA, señala: "La inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a las Diputaciones Forales o, en su caso, a la Administración del Estado, se llevará a cabo por las inspecciones de los tributos de cada una de dichas Administraciones.

b) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en territorio común y vasco se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

Primera. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio común: la comprobación e investigación será realizada por los órganos de la Administración del Estado, que regularizarán la situación tributaria del sujeto pasivo frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las distintas Administraciones.

En el caso de que el sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territorio vasco el 75 por 100 o más de sus operaciones o el cien por cien en el caso de entidades acogidas al régimen especial de grupos de

entidades, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, la comprobación e investigación será realizada por la Diputación Foral competente por razón del territorio, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado.

Segunda. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio vasco: la comprobación e investigación será realizada por los órganos competentes de la Administración Foral correspondiente al domicilio fiscal, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado, y surtirá efectos frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas. En el caso de que el sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territorio común el 75 por 100 o más de sus operaciones, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, será competente la Administración del Estado sin perjuicio de la colaboración de las Diputaciones Forales".

Así pues, si de las operaciones que computaron en el cálculo del volumen de operaciones del ejercicio-anterior (X1), se realizaron más del 25% en el territorio donde el obligado tiene el domicilio fiscal al devengo del ejercicio por el que se tributa (X2), se aplicará la normativa de dicho territorio y ésta será la administración competente para la inspección.

3.6.- La proporción de volumen de operaciones como punto de conexión.

Los obligados que deban tributar en proporción lo harán a las administraciones que resulten competentes para la exacción de acuerdo a la proporción de volumen de operaciones realizada en el ejercicio por el que se tributa (X2).

Análisis de las operaciones que computan en el cálculo de la proporción de volumen de operaciones.

El art. 18.Primera del Concierto Económico, en relación con los obligados que deben tributar en proporción por el I. Sociedades, señala:

> “El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones del Estado y del País Vasco en proporción al volumen de operaciones realizado en uno y otro territorio en cada período impositivo”.

El art. 29.Uno del Concierto Económico, en relación con el IVA, señala:

> “El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan derecho a la deducción que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural”.

Así pues, para determinar la proporción de tributación se computarán en el I. Sociedades todas las operaciones salvo las no sujetas por entenderse (de acuerdo a las reglas de localización del Concierto) fuera.

En cambio, para determinar la proporción de tributación se computarán en el IVA todas las operaciones salvo las no sujetas (bien por concepto -art. 7 LIVA- como por localizarse fuera del TAI) y las exentas limitadas (art. 20 LIVA).

Obviamente, no debería coincidir la proporción de volumen de operaciones a efectos del I. Sociedades e IVA de aquellos obligados que tributen en prorrata.

4.- Competencia de exacción.

Considerando que la condición suspensiva que opera sobre la transmisión de los inmuebles es que se cumpla la condición suspensiva que opera sobre la previa adquisición de los mismos, el inicio de la actividad (ligado a la adquisición de los inmuebles aportados por ENTIDAD BANCARIA 1 y sometidos a condición suspensiva) y la fecha de entrega (ligado a la transmisión a ENTIDAD 12 sometida a la misma condición suspensiva)

necesariamente se deben entender producidas en el mismo año, siendo indiferente que sea el 2014 o el 2015, porque en ambos casos superaría el umbral de volumen de operaciones que obliga a tributar en proporción de volumen de operaciones.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1°.- Declarar que ENTIDAD 1 debió tributar por IVA 2015 en proporción de volumen de operaciones.

2°.- Notificar el presente acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Bizkaia y asimismo a ENTIDAD 1.

RUIZ ALMENDRAL VIOLETA SOFIA ARANA LANDIN

Fdo.: Violeta Ruiz Almendral. Fdo.: Sofía Arana Landín

MUGURUZA ARRESE FRANCISCO JAVIER

Fdo.: Javier Muguruza Arrese.