# LA CALIFICACIÓN DE OPERACIONES DEL ARTÍCULO 47 TER DEL CONCIERTO ECONÓMICO: STS DE 22 DE DICIEMBRE DE 2025, REC. NÚM. 909/2022

**Aitor Orena Domínguez**
*Universidad del País Vasco/ Euskal Herriko Unibertsitatea*
*(España)*
*https://orcid.org/0000-0003-4112-1485*

***Resumen***

El Tribunal Supremo analiza si la discrepancia entre la Administración Foral de Gipuzkoa y la AEAT sobre si una transmisión de inmuebles debía de estar sujeta al IVA (cuya exacción corresponde a la AEAT) o al ITPyADJ (cuya exacción corresponde a la Diputación Foral de Gipuzkoa), tiene o no encaje en el supuesto previsto en la letra b) del apartado Dos del artículo 47 de la Ley del Concierto Económico, pronunciándose en sentido afirmativo.

***Palabras clave***

Concierto Económico; Junta Arbitral; Comisión de Coordinación y Evaluación normativa; Calificación.

***Abstract***

The Supreme Court analyzes whether the discrepancy between the Provincial Administration of Gipuzkoa and the Spanish Tax Agency (AEAT) on whether a property transfer should be subject to VAT (which is levied by the AEAT) or to ITPyADJ (which is levied by the Provincial Council of Gipuzkoa), falls within the scope of the provision set forth in section 47(2)(b) of the Economic Agreement Law, ruling in the affirmative.

***Keywords***

Economic Agreement; Arbitration Board; Regulatory Coordination and Evaluation Commission; Classification.

Cómo citar: Orena Domínguez, A. (2026). La calificación de operaciones del artículo 47 ter del Concierto Económico: STS de 22 de diciembre de 2025, rec. núm. 909/2022. *Revista Técnica Tributaria*, 1(152). 347-357.

**SUMARIO**

1. Doctrina del tribunal

2. Supuesto de hecho

3. Fundamentos de derecho

3.1. Legitimación de Salaberria

3.2. Prueba de la afectación de los inmuebles transmitidos a la actividad empresarial o profesional de ASPA

3.3. Procedencia o no del mecanismo del artículo. 47 ter del Concierto cuando existan discrepancias en la calificación de operaciones

4. Análisis

## 1. Doctrina del tribunal

La sentencia del Tribunal Supremo, núm. 1701/2025, de 22 de diciembre de 2025, rec. núm. 909/2022 (ECLI:ES:TS:2025:5972) viene a establecer que el ámbito objetivo del término «calificación», así como la locución «*calificación de operaciones de manera diferente a como las haya declarado el contribuyente*» del artículo 47 ter de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, incluyen las discrepancias que puedan surgir entre diferentes Administraciones (en el caso concreto la AEAT y la Administración tributaria de Gipuzkoa), sobre la procedencia de aplicar el IVA o el ITPAJD a la venta de un inmueble, calificación que determina la competencia de la Administración competente.

## 2. Supuesto de hecho

Con fecha 22 de septiembre de 2020, tuvo lugar una compraventa, en virtud de la cual, la entidad Inmobiliaria Aspa, S.A. con domicilio en el Estado, transmitió a Salaberria Viviendas, Sociedad Cooperativa –con domicilio fiscal en Gipuzkoa, siendo competente de exaccionar e inspeccionar el IVA la Diputación Foral de Gipuzkoa–, dos inmuebles ubicados en Gipuzkoa, por un importe de 2.200.000 euros, más 462.000 euros de IVA. En 2019 se había realizado una entrega a cuenta de 110.000 euros y en 2020 otros 23.100 euros, pagándoselos 2.528.900 euros restantes en 2020. Salaberria se dedujo el IVA soportado en su autoliquidación ante la Diputación Foral de Gipuzkoa –en adelante, DFG–, solicitando su devolución, solicitud que fue resuelta dos años más tarde en sentido negativo y exigiéndose además el pago del ITP.

La DFG consideró que la transmisión de los inmuebles no se encontraba sujeta al IVA sino al ITPAJD, en la medida que no estaban afectos a la actividad de la inmobiliaria ASPA, como se desprende del hecho de que dicha sociedad no desarrollase ninguna actividad empresarial o profesional en el sentido requerido por el artículo 5 de la LIVA. ASPA era propietaria de la nuda propiedad de los inmuebles transmitidos, cuyo usufructo vitalicio correspondía a una tercera persona, y con motivo del fallecimiento de la usufructuaria, ASPA consolidó el pleno dominio, procediendo inmediatamente a la transmisión de la propiedad de los inmuebles.

Sin embargo, la inmobiliaria ASPA defendió que era sujeto pasivo de IVA y que la operación estaba sujeta, por tratarse de una venta de terrenos urbanizables afectos a su actividad, por lo que emitió factura, que fue abonada por Salaberria, dato que no se controvierte.

Es por ello que la DFG remitió el 13 de octubre de 2021 un escrito a la AEAT, en cumplimiento de lo previsto en el artículo 47 ter del Concierto Económico, al entender que procedía otra calificación de la operación y ello implicaba una modificación de la cuota de IVA respectivamente soportada y repercutida. Es decir, lo que pretendía la DFG era que la transmisión de los inmuebles tributase

por ITPAJD en Gipuzkoa, y no por IVA en el Estado, para lo cual utilizó el procedimiento especial de colaboración previsto en el artículo 47 ter del Concierto.

La AEAT contestó el 9 de diciembre de 2021, trasladando sus observaciones, aunque matizando que entendía que no era aplicable el procedimiento especial de colaboración del artículo 47 ter del Concierto Económico.

Al no llegar a acuerdo alguno, la DFG trasladó el 17 de enero de 2022 el expediente a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa para alcanzarlo, pero una vez transcurridos dos meses no se llegó a ningún acuerdo, de modo que la DFG planteó el conflicto frente a la AEAT ante la Junta Arbitral del Concierto Económico, cuyo objeto era determinar la competencia fiscal para la exacción de la operación, y que se tramitó bajo nº de expediente 17/2022.

La Resolución de la Junta Arbitral núm. 38/2022, de 28 de julio de 2022, estableció que la transmisión de inmuebles objeto del conflicto, debió estar sujeta al ITPAJD y que, por lo tanto, la competencia para su exacción corresponde a la DFG, excluyendo el IVA aplicable en la operación, si bien buena parte de la resolución viene referida a la interpretación acerca de si procedía aplicar el artículo 47 ter del Concierto Económico.

Contra la Resolución de la Junta Arbitral, la entidad Salaberria interpuso un recurso contencioso-administrativo por entender que se limitó a pagar una factura con IVA en el año 2020, y dos años después se vio obligada a tributar por ITP, lapso en el que no se le devolvió el IVA abonado, si bien, tal y como se recoge en la demanda, ya se le ha devuelto el importe pagado en concepto de IVA, compensándose parte de la cantidad satisfecha con el importe correspondiente al ITP.

El TS ha resuelto desestimando el recurso, al considerar que no se ha probado de modo categórico que la inmobiliaria ASPA realizase por sí misma la urbanización, transformación y mejora delos inmuebles de manera que constituyeran una actividad económica conducente a la exacción del IVA, es decir, que fuera un sujeto pasivo del IVA.

Ahora bien, más allá de si nos encontramos ante una operación de transmisión de inmuebles sujeta al IVA o al ITP, consideramos que lo interesante de esta sentencia, sin menospreciar el resto, es la consideración tanto de la Junta Arbitral, como del TS, de que las discrepancias entre dos administraciones sobre si una operación se encuentra sujeta al IVA o al ITP, tiene cabida en el supuesto previsto en el artículo 47 ter de la Ley del Concierto, «*b) Calificación de operaciones de manera diferente a como las haya declarado el contribuyente cuando ello implique una modificación de las cuotas soportadas o repercutidas en los impuestos indirectos en los que se haya establecido el mecanismo de la repercusión*», y en consecuencia puede utilizarse el mecanismo de coordinación regulado en el mismo para resolver las mismas.

## 3. Fundamentos de derecho

Tres son las cuestiones jurídicas que se abordan en esta sentencia:

### 3.1. Legitimación de Salaberria

La DFG objetó, en su escrito de contestación a la demanda, la falta de legitimación activa de Salaberria (parte demandante), objeción no compartida por el Tribunal Supremo, en cuanto que, para la recurrente no es indiferente que la impugnada resolución de la Junta Arbitral fuera acertada o no, esto es, que quede incólume o se anule, pues sus derechos e intereses legítimos pueden quedar afectados.

El Tribunal Supremo defiende su legitimación activa (artículo 19 LJCA), por el solo hecho de que habiendo abonado el IVA a ASPA, quien lo ingresó en la AEAT, y tras solicitar la devolución del IVA soportado ante la Hacienda Foral de Gipuzkoa, fue denegada, lo que derivó posteriormente en la interposición de un conflicto en la Junta Arbitral. En suma, esta resolución no le es indiferente, pues sus derechos e intereses legítimos de orden patrimonial podrían verse afectados en función del resultado del litigio, razón esencial que le habilita para promoverlo, entablando las acciones judiciales orientadas a tal fin, que es un fin legítimo, amparado por el ordenamiento jurídico y conectado con el de tutela judicial efectiva (artículo 24.1 de la Constitución Española,- en adelante, CE), en su manifestación de acceso a la jurisdicción.

### 3.2. Prueba de la afectación de los inmuebles transmitidos a la actividad empresarial o profesional de ASPA

El que la operación de transmisión de los inmuebles se encontrase sujeta al IVA o al ITPJAD pivota sobre si los inmuebles transmitidos se encontraban o no sujetos a la actividad empresarial o profesional de ASPA.

Al respeto, la DFG entiende que la transmisión de los inmuebles no se encuentra sujeta a IVA en la medida que no estaban afectos a la actividad de ASPA, como se desprende del hecho de que esta sociedad no desarrollase ninguna actividad empresarial o profesional en el sentido requerido por el artículo 5 de la LIVA, y ello en cuanto que ASPA era propietaria de la nuda propiedad de los inmuebles transmitidos, cuyo usufructo vitalicio correspondía a una tercera persona, y fue cuando tras el fallecimiento de la usufructuaria, consolidó el pleno dominio, procediendo inmediatamente a la transmisión de la propiedad de los inmuebles. A lo que se une el hecho de que si bien ASPA está dada de alta en IAE en promoción inmobiliaria (epígrafe 833.2) en el Estado desde 1992, la documentación aportada no permite concluir que haya realizado ninguna actividad, por lo menos sobre las parcelas referidas. Únicamente derribó la vivienda que estaba construida en 2016.

El Tribunal Supremo aprecia falta de rotundidad de la prueba articulada a instancia de la demandante, destacando, al respecto, que la prueba testifical de

los dos estudios de arquitectura de la empresa vendedora y de la cooperativa compradora, no prueban la intervención directa e inequívoca de Inmobiliaria ASPA en el proceso urbanizador, desde el punto de vista urbanístico como de la fiscalidad directa sobre la sociedad, como para poder enervar la determinación al respecto adoptada por la Junta Arbitral. Es más, sobre dicha prueba testifical, señala el Tribunal Supremo que, «*la misma fue admitida para que, por vía de exhorto, declarasen dos personas jurídicas, posibilidad no estrictamente reconocida en la Ley de Enjuiciamiento Civil como forma de proposición y práctica de dicha prueba —entre otras razones porque no hace posible que luzca la razón de ciencia, esto es, la fuente de conocimiento de un testigo que no es llamado al proceso a declarar sobre hechos que conoce, sino en condición de representante legal de una sociedad mercantil—, todo ello al margen de que los hechos de cuya acreditación se trata no se prueban solo con la prueba testifical*».

### 3.3. Procedencia o no del mecanismo del artículo. 47 ter del Concierto cuando existan discrepancias en la calificación de operaciones

Lo relevante de esta sentencia es determinar si las discrepancias entre dos administraciones acerca de si una operación se encuentra sujeta al IVA o al ITP, tiene cabida en el supuesto previsto en el artículo 47 ter de la Ley del Concierto, «*b) Calificación de operaciones de manera diferente a como las haya declarado el contribuyente cuando ello implique una modificación de las cuotas soportadas o repercutidas en los impuestos indirectos en los que se haya establecido el mecanismo de la repercusión*», y todo ello al objeto de que el mecanismo de coordinación ahí regulado sea utilizado para resolverlas.

El Tribunal Supremo sostiene que «*es acertada la interpretación de la JA sobre la necesidad de acudir al mecanismo de coordinación en un caso como el debatido, que no puede ser interpretado, como hace la AEAT, en atención al riesgo potencial que pudiera temerse de que todo conflicto atinente a la imposición indirecta diera lugar a ella, debe entenderse que la circunstancia de que ASPA tuviera o no tuviera actividad era un elemento determinante, no solo del régimen del IVA, sino de la procedencia o no de que la operación estuviera sujeta a un impuesto distinto al declarado, conforme a la norma del propio art. 47 ter, como «Calificación de operaciones de manera diferente a como las haya declarado el contribuyente». Además, esa diferente calificación determina la competencia, pues da lugar a la declaración de que lo precedente habría sido el ITP, cuya competencia corresponde a la DFG*».

Es decir, siguiendo con su criterio, las discrepancias que puedan existir en la imposición indirecta sobre si procede la sujeción de una operación al IVA o al ITP, tiene encaje en el supuesto previsto la letra b) del artículo 47 ter. Dos del Concierto Económico, cuando en función de la calificación de la misma pueda tener efecto en dos Administraciones tributarias en cuanto a la competencia de su exacción.

En el caso enjuiciado, siguiendo el planteamiento inicial de la operación, la inmobiliaria ASPA repercutió el IVA a Salaberria y lo ingresó en la AEAT, mien-

tras que esta última lo dedujo y solicitó su devolución a la Hacienda Foral de Gipuzkoa, con la consiguiente intervención de dos Administraciones tributarias.

Sin embargo, si la Junta Arbitral y, posteriormente, el Tribunal Supremo hubieran dado la razón a la Diputación Foral de Gipuzkoa (en contra de la pretensión de Salaberria), la operación habría estado sujeta al ITP, siendo competente dicha Diputación Foral la competente para exigir el impuesto.

Mientras que la DFG entendió, y de ahí que promovió el conflicto ante la Junta Arbitral, que el mecanismo regulado en el artículo 47 ter del Concierto Económico era adecuado para resolver la discrepancia, la AEAT se opuso a la pretensión de la Hacienda Foral de Gipuzkoa, no porque considerase que la operación estaba sujeta al IVA, sino porque propugnaba que dicho procedimiento no era adecuado para el concreto caso.

## 4. Análisis

El Concierto Económico constituye un modelo singular de reparto del poder tributario y financiero entre la Administración General del Estado y las instituciones vascas, por medio del cual se regulan las relaciones tributarias entre el Estado y el País Vasco, fundamentado en la Disposición Adicional Primera de la Constitución, que ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales[1], caracterizado por la ausencia de una relación jerárquica entre ellas. Este sistema exige mecanismos de coordinación para garantizar la seguridad jurídica del contribuyente, sobre todo cuando pueden verse afectados por la concurrencia de competencias de diferentes Administraciones sobre una misma operación, especialmente cuando las distintas Administraciones discrepan sobre las circunstancias de una operación y ello implica una diferente interpretación de las reglas de competencia previstas en el Concierto.

Esta necesidad de coordinación entre las diferentes Administraciones dio lugar al artículo 47 ter del Concierto Económico, que fue introducido por la *Ley 10/2017, de 28 de diciembre, que modificó la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco*, en cuyo Preámbulo se justificaba el mismo como una de las mejoras en la coordinación entre Administraciones «*introduciendo nuevas reglas de coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras entre Administraciones en supuestos de regularización de operaciones entre personas o entidades vinculadas y de calificación de operaciones de forma diferente a como las haya declarado el contribuyente cuando ello implique una modificación de las cuotas soportadas o repercutidas en los impuestos indirectos en los que se haya establecido el mecanismo de repercusión*».

El apartado Uno del mencionado artículo, establece una obligación para las distintas Administraciones, la de tener que coordinar sus competencias de exacción o inspección, cuando en virtud de los criterios del Concierto corres-

1 «*La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía.*»

ponda a distintas Administraciones la competencia inspectora, es decir, no estamos ante una sugerencia de coordinación, sino ante una obligación impuesta por el legislador: «*Uno. En los supuestos en los que conforme a los criterios establecidos en el presente Concierto Económico, corresponda a distintas Administraciones la competencia inspectora para regularizar las operaciones a que hace referencia el apartado Dos siguiente, deberán coordinar sus competencias de exacción o inspección con el resto de administraciones afectadas por la regularización conforme a lo previsto en el presente artículo».*

El apartado Dos, establece dos supuestos en los que la coordinación de competencias será obligatoria: «*Dos. La coordinación de competencias será procedente en relación con los siguientes supuestos: a) Regularización de operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas. b) Calificación de operaciones de manera diferente a como las haya declarado el contribuyente cuando ello implique una modificación de las cuotas soportadas o repercutidas en los impuestos indirectos en los que se haya establecido el mecanismo de la repercusión*».

Ahora bien, no nos encontramos con un listado cerrado de supuestos en los que resulta obligatoria la coordinación entre distintas Administraciones. Es decir, el que el apartado Dos fije dos supuestos en los que resulte obligatoria la coordinación no supone que única y exclusivamente sea procedente la misma en los dos supuestos mencionados, sino que, cuando concurran los mismos sí será obligatoria la coordinación de competencias entre las distintas Administraciones, pero sin que quepa desechar otros supuestos en los que pudieran surgir conflictos o discrepancias de competencias inspectoras entre distintas Administraciones.

De modo que, teniendo en cuenta la razón de ser del artículo 47 ter, puesta de manifiesto en el Preámbulo de la *Ley 10/2017, de 28 de diciembre, que modificó la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco*, que no es otra que la de implementar y en su caso reforzar la coordinación entre la Administración estatal y la vasca, a nuestro juicio, la interpretación que debe hacerse sobre los supuestos en los que resulta obligatoria la coordinación, y en consecuencia quedaría abierta la posibilidad de invocar el mecanismo previsto en el artículo 47, ha de ser amplia y no limitada a los dos supuestos previstos en su apartado Dos.

En nuestra opinión, la postura que defendemos, y que es la que ha fijado como criterio el Tribunal Supremo, tiene su justificación en el artículo 2 del Concierto Económico, relativo a los «Principio Generales», cuyo apartado Dos establece que «*Las normas de este Concierto se interpretarán de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria para la interpretación de las normas tributarias*». Pues bien, si acudimos a lo establecido en el artículo 12 de la *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria* —en adelante, LGT—, artículo que versa sobre la «*Interpretación de las normas tributarias*», «*1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil. 2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda*». Por remisión, el artículo 3 del Código Civil, que regula la aplicación e interpretación de las normas jurídicas, establece que «*Las normas se*

*interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas*». Dicho de otro modo, ya hemos defendido en las líneas precedentes que, conforme al sentido propio de las palabras, la procedencia de la coordinación entre distintas Administraciones resulta en más supuestos que los previstos de forma expresa, y a modo ejemplificativo, en el apartado Dos del artículo 47 ter. A ello habría que unírsele el hecho de que, si acudimos a los antecedentes históricos y legislativos de este artículo, no cabe la menor duda de que el espíritu del mismo es la de erigir la coordinación como pivote entre las distintas Administraciones cuando debido a las distintas interpretaciones de los criterios establecidos en el Concierto, surjan discrepancias respecto a las competencias inspectoras de las mismas.

Dicho esto, lo que se discute en el caso enjuiciado es si el conflicto sobre si la operación de transmisión de inmuebles debe tributar por IVA (y en consecuencia si cabe o no devolución del IVA por la Hacienda Foral de Gipuzkoa) o por ITP (no habiendo devolución del IVA), encaja en el supuesto previsto en la letra b) del apartado Dos del artículo 47 ter del Concierto: «*b) Calificación de operaciones de manera diferente a como las haya declarado el contribuyente cuando ello implique una modificación de las cuotas soportadas o repercutidas en los impuestos indirectos en los que se haya establecido el mecanismo de la repercusión*». Al respecto, la AEAT entendió que el conflicto no tenía cabida en el concepto de «calificación» y para defender su postura apeló al transcrito artículo 2. Dos del Concierto –que exige que las normas del Concierto se interpreten de acuerdo con lo establecido en la LGT para la interpretación de las normas–, así como al artículo 13 de la LGT que regula la «calificación», y según el cual, «*Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez*».

Así, la AEAT «*... no considera en ningún caso que la finalidad del artículo 47. ter del Concierto sea establecer un procedimiento de coordinación de aplicación generalizada en la imposición indirecta. Por el contrario, se entiende que el ámbito de aplicación del procedimiento regulado en este artículo, en lo referente a la imposición indirecta, debe ser limitado y circunscribirse a los supuestos de discrepancia en la calificación de las operaciones.*

*Concluye la AEAT señalando que el procedimiento regulado en el artículo 47. ter no está diseñado para su aplicación masiva en los supuestos de fiscalidad indirecta en los que, por haberse producido la incorrecta repercusión o deducción de cuotas, se hace necesario realizar una regularización íntegra en la que intervienen dos administraciones diferentes».*

Al respecto, hemos de señalar que la aplicación del artículo 47 ter no ha sido pacífica desde su incorporación al ordenamiento jurídico, especialmente porque la AEAT ha intentado limitar al máximo los casos de aplicación, ya que, recela cualquier restricción a sus competencias[2].

2 ALONSO ARCE, I. (2026): Sobre el enfoque ... , cit., pág. 3.

Es precisamente el argumento de la regularización íntegra, el razonamiento utilizado por la DFG para considerar que sí encaja dentro del concepto calificación la determinación de si el inmueble transmitido estaba o no afecto a la actividad, ya que *«... de lo que se trata es de coordinar las actuaciones para que se solucionen mediante una compensación interadministrativa para evitar que una administración devuelva un IVA soportado que está ingresado en otra administración, produciéndose un enriquecimiento injusto de una administración en perjuicio de otra, o que no se devuelva ese IVA y el enriquecimiento de una administración sea en perjuicio de los intervinientes en la operación».*

El razonamiento seguido por la Junta Arbitral se sustentó, al igual que la AEAT, en el artículo 2 del Concierto y en el artículo 12 de la LGT, pero llegando a conclusiones distintas. Así, tras analizar el concepto dado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo al concepto de «calificación», señala que «*La calificación en el ámbito de las leyes tributarias es una actitud intelectual tendente a subsumir las distintas realidades que se presentan a cada contribuyente, en los supuestos contemplados en las normas fiscales, una vez han sido éstas interpretadas con arreglo a los criterios ya referidos. Se trata de una operación similar a la realizada en relación con las normas penales: una vez conocido el sentido de una norma, ha de determinarse si una determinada conducta debe entenderse encuadrada en una determinada norma, y, consecuentemente, si a tal conducta han de derivársele las consecuencias jurídicas de esa norma*».

Continua la Junta Arbitral matizando lo que debe de entenderse por calificación, adoptando un concepto extensivo por la misma, al señalar que «*De acuerdo con ello, la calificación no debe limitarse a determinar si una operación se subsume en un concepto jurídico-tributario (por ejemplo, delimitar si una operación es una donación o una compraventa), sino que exige un esfuerzo más profundo para ahondar en la incardinación de la operación en la norma concreta (así, también incluye, por ejemplo, la determinación de si el objeto de una venta es un bien afecto a la actividad o no, etc.)*».

Ahora bien, pese a admitir un concepto extensivo de la calificación, puntualiza este concepto respecto a cómo debe entenderse la misma en supuestos de imposición indirecta: «*Aun así, admitir un concepto extensivo de la calificación a efectos de aplicar el artículo 47 ter del Concierto Económico, no implica dar por bueno, ni que la finalidad de este precepto sea la de establecer un procedimiento de coordinación de aplicación generalizada en la imposición indirecta, ni que la reforma operada por Ley 10/2017 tuviera por objeto llevar al Concierto Económico la jurisprudencia sobre regularización íntegra.*

*El artículo 47 ter no alcanza a los supuestos ajenos a la calificación (por ejemplo, la simple determinación de la deducibilidad de un IVA soportado por un bien o servicio no necesario o no afecto a la actividad), y además la disposición transitoria primera de la Ley 10/2017 solo lo declara de aplicación a las regularizaciones referidas a periodos impositivos iniciados con posterioridad a su entrada en vigor*». Es decir, no cualquier discrepancia sobre la imposición indirecta va a tener encaje en el supuesto previsto en la letra b) del apartado Dos del artículo 47 ter.

En esta misma línea de considerar que el supuesto de hecho encaja en la letra b) del apartado Dos del artículo 47 ter del Concierto, se posiciona el Tribunal

Supremo, haciendo mención «*a la presunción de acierto que asiste a las decisiones de la Junta Arbitral*».

Habría, en nuestra opinión, con independencia del argumento según el cual las normas han de interpretarse siguiendo los criterios establecidos por el artículo 13 de la LGT, tal y como hemos expuesto con anterioridad, otro argumento según el cual debe de interpretarse, no ya el supuesto de calificación previsto en la letra b) del apartado Dos del artículo 47 ter del Concierto, sino los apartados Uno y Dos del mismo, de un modo amplio de cara a su posible aplicación ante discrepancias entre distintas Administraciones: el principio de buena administración.

Este principio, previsto de forma expresa en el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, «*... no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente*»[3].

Así, con independencia del resultado –favorable o desfavorables a sus intereses– que los obligados tributarios pudieran obtener tras la puesta en marcha del procedimiento regulado en el artículo 47 ter del Concierto, este principio de buena administración debe ser interpretado en clave de favorecer a los obligados tributarios el acceso a los mecanismos de resolución de discrepancias, ya que ello afecta por un lado a una serie de principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario como son la capacidad económica y la justicia (artículo 3.1 de la LGT), y por otro lado afecta también a derechos que resultan aplicables en la aplicación de los tributos (seguridad jurídica y tutela judicial efectiva –artículos 9.3 y 24.1 de la Constitución Española–) entendidos en sentido amplio, principios y derechos que podrían verse afectados por limitar el acceso a los mecanismos de resolución de conflictos, que nacieron precisamente con dicho objetivo.

A ello debe sumarse la obligación, recogida como mandato constitucional de que la Administración Pública, entendiéndose como tal la estatal y las forales, han de servir con objetividad los intereses generales, actuando de acuerdo al principio de coordinación, entre otros (artículo 103.1 de la Constitución).

Es más, el propio Tribunal Supremo ha establecido en su jurisprudencia que, el principio de buena administración, tiene encaje tanto en el artículo 103[4] como en el artículo 9.3[5] del texto constitucional.

Por último, cabría señalar que, en supuestos de inversión del sujeto pasivo, la inmobiliaria Salaberria se hubiera autorrepercutido y deducido el IVA ante la DFG, de modo que la Hacienda Foral hubiera liquidado por ITP y no se habría generado ningún conflicto entre la Administración estatal y la foral.

---

3 STS 17-4-2017 (rec. 785/2016 ROJ 1503/2017).

4 STS de 17-9-2020 (rec. 5808/2018 ROJ 2921/2020); STS de 18-5-2020 (rec. 6950/2018 ROJ 966/2020); STS de 15-3-2021 (rec. 526/2020 ROJ 1149/2021); STS 23-12-2022 (rec. 1763/2021 ROJ 4891/2022.

5 STS de 18-5-2020 (rec. 6950/2018 ROJ 966/2020); STS de 15-3-2021 (rec. 526/2020 ROJ 1149/2021); STS 23-12-2022 (rec. 1763/2021 ROJ 4891/2022.