

**Resolución: R018/2025**

**Expediente: E063/2022**

En la villa de Bilbao, a 18 de junio 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 Diputación Foral de Gipuzkoa (en lo sucesivo, DFG) frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo, AEAT), cuyo objeto es determinar la calificación conforme al procedimiento del artículo 47 ter del Concierto Económico, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, IVA) del año 2019, de las ejecuciones de obra realizadas a UTE PUENTE ESPARTXO, con C.I.F. XXXXXXXXX1, por las entidades METÁLICAS ESTRUMAR, S.A., con C.I.F. XXXXXXXXX2, ISCHEBECK IBÉRICA, S.L., con C.I.F. XXXXXXXXX3, VILARIÑO MOVIMIENTOS DE TIERRAS Y OBRAS, S.L., con C.I.F. XXXXXXXXX4, y ENALPE OBRAS Y SERVICIOS, S.L. con C.I.F. XXXXXXXXX5, que se tramita ante esta Junta Arbitral con número de expediente 63/2022.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**1.-** El obligado tributario UTE PUENTE ESPARTXO (en lo sucesivo UTE PE) tiene domicilio fiscal en San Sebastián (Gipuzkoa) y realizó en el año 2019 la totalidad de las operaciones en el territorio histórico de Gipuzkoa, por lo que estuvo sujeto a la competencia inspectora de la DFG.

UTE PE llevó a cabo los trabajos de ejecución de las obras de un puente sobre el río Urumea en la ciudad de San Sebastián, realizada conforme al contrato formalizado el 28 de mayo de 2018 entre el Ayuntamiento de San Sebastián como promotora y la citada UTE como contratista principal.

**2.-** Por su parte, las mercantiles METÁLICAS ESTRUMAR, S.A., ISCHEBECK IBÉRICA, S.L., VILARIÑO MOVIMIENTOS DE TIERRAS Y OBRAS, S.L., y ENALPE OBRAS Y SERVICIOS, S.L (en lo sucesivo, las entidades subcontratistas), sujetas todas ellas a competencia inspectora de la AEAT, fueron empresas proveedoras de la contratista principal UTE PE, para la que realizaron ejecuciones de obras que fueron facturadas por las citadas mercantiles.

**3.-** El Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos, Impuestos sobre Transmisiones y Tributos Medioambientales de la DFG revisó la autoliquidación del IVA, modelo 390 correspondiente al ejercicio 2019, de UTE PE. Tras dicha revisión la Subdirección General de Gestión Tributaria de la DFG remitió el 24 de marzo de 2022 a la AEAT un escrito de comunicación, en aplicación del procedimiento regulado en el artículo 47 ter de la Ley 12/2002 por la que se

aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (en lo sucesivo Concierto Económico).

En dicho escrito la Subdirección General de Gestión Tributaria de la DFG expuso que las cuotas de IVA repercutidas en el año 2019 por las entidades subcontratistas a UTE PE lo fueron indebidamente, al no haberse aplicado la inversión del sujeto pasivo, contenida en el artículo 84, apartado 2º, letra f) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido para las ejecuciones de obra que, UTE PE, como contratista principal, subcontrató con las entidades subcontratistas, y teniendo en cuenta que el destinatario de las operaciones, es decir, UTE PE, tenía la consideración de empresario o profesional a efectos del IVA. En opinión de la DFG lo anterior significó una calificación de las operaciones de manera diferente a como las había declarado el contribuyente, con modificación de cuotas soportadas o repercutidas en el IVA.

**4.-** El 23 de mayo de 2022, la AEAT notificó a la DFG escrito manifestando que no consideraba que la solicitud efectuada por la DFG tuviera encaje en el artículo 47 ter del Concierto Económico, sin perjuicio de que procediera la aplicación del principio general de colaboración, previsto en el artículo 4 del mismo texto legal.

**5.-** Al objeto de alcanzar un acuerdo, la DFG procedió a comunicar el traslado a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa del Concierto Económico de las observaciones formuladas por la AEAT, junto con la documentación remitida por la DFG, trámite del que se informó a la AEAT, mediante escrito fechado el 1 de julio de 2022.

Posteriormente, se notificó a la DFG el 22 de julio de 2022 que la representación de la AEAT en la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa reiteraba lo manifestado en el escrito de respuesta cursado con fecha 23 de mayo de 2022, no considerando procedente la aplicación del artículo 47 ter del texto concertado al caso debatido.

**6.-** Una vez transcurridos dos meses sin que se lograra un acuerdo en el seno de la antedicha Comisión, el día 1 de agosto de 2022 la DFG planteó conflicto ante la Junta Arbitral que, se ha tramitado bajo número de expediente 63/2022, con el resultado que obra en el expediente.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **1.- Competencia de la Junta Arbitral.**

El art. 66.Uno del Concierto Económico 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”.

En consecuencia, entra dentro de las competencias de la Junta Arbitral conocer de la aplicación del procedimiento del art. 47 ter al presente caso.

## 2.- Normativa Aplicable.

El art. 47 ter del Concierto Económico establece:

“Artículo 47 ter. Coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras.

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.

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.

Tres. En los supuestos a que se refiere el apartado anterior, la Administración que esté ejercitando sus competencias en relación con alguno de esos supuestos, deberá comunicar, con anterioridad a formular propuesta de resolución al contribuyente o de formalizar la correspondiente acta de inspección, a las otras Administraciones afectadas los elementos de hecho y fundamentos de derecho de la regularización que entienda procedente.

En el caso de que en el plazo de dos meses no se hubieran formulado observaciones sobre la propuesta de resolución por parte de las otras Administraciones concernidas, ésta se entenderá aprobada y todas ellas quedarán vinculadas frente a los contribuyentes, a quienes deberán aplicar esos criterios.

De existir observaciones, se dará traslado de las mismas a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa donde podrá llegarse a un acuerdo sobre las observaciones planteadas.

En todo caso, transcurridos dos meses desde que dichas observaciones hayan sido formuladas sin llegar a un acuerdo sobre las mismas, la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa así como cualquiera de las Administraciones concernidas podrá proceder a trasladar el desacuerdo a la Junta Arbitral en el plazo de un mes, quien deberá resolver la controversia, previa audiencia del contribuyente, por medio del procedimiento abreviado previsto en el artículo 68 del presente concierto económico.

Cuatro. Una vez resuelta la controversia o en su defecto trascurridos los plazos previstos en el apartado dos del artículo 68 de este Concierto sin pronunciamiento de la Junta Arbitral, la Administración actuante podrá continuar las actuaciones y dictar los actos administrativos correspondientes, cuyos efectos entre administraciones se suspenderán hasta la resolución de la Junta Arbitral.”

### **3.- Alcance de la calificación.**

**3.1.-** El procedimiento de colaboración, en cuanto al IVA se refiere, está condicionado a que la regularización alcance a la calificación de operaciones.

La interpretación de lo que deba entenderse por “calificación” se debe realizar, por la remisión del art. 2.Dos del Concierto Económico, conforme a los criterios del art. 12.1 de la Ley General Tributaria, que a su vez nos reenvía al apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.

Pues bien, con arreglo al mismo, “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”.

**3.2.-** 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, una vez han sido éstas interpretadas con arreglo a los criterios ya referidos.

Así pues, calificar una operación no es solo subsumirla en un concepto jurídico (por ejemplo, determinar si una operación es, a efectos del IVA, entrega de bien o prestación de servicios; o determinar si es una entrega de bien onerosa o gratuita; o si es una compraventa o un arrendamiento-venta; etc.), sino también subsumirla en una norma tributaria.

**3.3.-** Como ya hemos tenido ocasión de reiterar, entre otras en las Resoluciones de la Junta Arbitral 27/2022 (dictada en conflicto 45/2015 y acumulados) y 38/2022 (dictada en el conflicto 17/2022), se debe excluir del concepto de calificación el proceso por el que se analizan aspectos que van más allá de la propia operación y cuyo propósito es la interpretación jurídica de una determinada disposición normativa, al objeto de determinar la aplicación al caso. El ejemplo más claro sería, una vez sentado que se ha adquirido un bien o servicio, y que ello es una operación sujeta y no exenta, la determinación de si



el IVA soportado es deducible o no en función de si el bien o servicio es necesario para la actividad, o en función de si se ha afectado o no a la actividad.

Por el contrario, no se excluiría del término “calificación” el proceso de análisis de la operación misma para determinar su incardinación en una norma.

En este conflicto que nos ocupa, la DFG calificó las labores efectuadas de una manera diferente a como las declararon UTE PE y las entidades subcontratistas, considerando aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo y determinando que era UTE PE quien debía ostentar la condición de sujeto pasivo.

En consecuencia, la determinación del sujeto pasivo de la operación quedaría incluida dentro de la calificación a que se refiere el artículo 47 ter del Concierto Económico.

#### **4.- Sobre la regularización a través de un procedimiento de gestión.**

**4.1.-** La Resolución 44/2024 de la Junta Arbitral resolvió en relación con el conflicto 43/2020 que “la interpretación del art. 47.ter del Concierto Económico no puede ser otra que cuando se cumplen los presupuestos objetivos de la norma (que se pretenda revisar la calificación de una operación en la que han intervenido sujetos de competencia inspectora de distintas Administraciones, con la posibilidad de que ello afecte a las cuotas de IVA), la regularización necesariamente debe realizarse a través de un procedimiento de inspección”.

**4.2.-** La DFG entiende que el procedimiento del art. 47 ter del Concierto Económico ampara tanto procedimientos de comprobación de gestión como de inspección, manifestando que la literalidad del título del precepto y del texto de la letra b) del apartado Dos del artículo 47 ter del Concierto Económico no limita los procedimientos o los órganos tributarios que intervienen en la coordinación de las competencias señaladas, ni el preámbulo de la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, recogía una reserva excluyente a favor de los procedimientos inspectores como cauce para efectuar la coordinación. De este modo, la DFG interpreta que cuando la norma menciona los procedimientos de “exacción o inspección” se está refiriendo a los procedimientos de “gestión o inspección”.

Lo cierto es que la asimilación de “exacción” a “gestión” no es defendible desde ninguna de las perspectivas hermeneúticas que se derivan del citado art. 3 del Código Civil.

**4.3.-** Por su parte, la AEAT defiende en sus alegaciones que no se puede acudir a la coordinación del artículo 47 ter a partir de una comprobación de gestión tributaria porque las competencias ejercitadas por una y otra Administración podrían diferir y, en consecuencia, también el alcance de las actuaciones.

**4.4.-** El art. 47 ter del Concierto Económico establece un único procedimiento de colaboración que resulta aplicable tanto a la regularización de operaciones vinculadas como a la calificación de operaciones en el IVA, tal y como se deriva del apartado 2, letra b) del precepto.

El procedimiento de colaboración del art. 47 ter no supuso un cambio de paradigma sino más bien, como señaló la Resolución 27/2022, la plasmación de una obligación implícita que la Junta Arbitral explicitó a través de la Resolución 8/2012. Pues bien, en esta Resolución, recaída en el conflicto 16/2019, la Junta estableció que el procedimiento inspector de regularización de operaciones vinculadas que había desarrollado la AEAT debía incorporar la colaboración de la DFG.

Precisamente, el principal argumento fue que, si dicha colaboración (procedimiento amistoso ulterior al procedimiento inspector nacional) era predicable del ámbito internacional, con mayor razón debía ser exigible en las regularizaciones internas.

Así, cuando la Ley 10/2017 introdujo el procedimiento de colaboración para operaciones vinculadas se daba por supuesto que se produciría en el seno de sendos procedimientos inspectores.

Por ello, siendo procedente el mismo procedimiento de coordinación de competencias con motivo de una regularización de operaciones vinculadas o de calificación de operaciones, no resulta coherente con lo anteriormente expuesto que en el primer caso se circunscriba a actuaciones inspectoras y, en el otro caso, alcance adicionalmente actuaciones de gestión.

En su virtud, la Junta Arbitral

## **ACUERDA**

**1º.-** Declarar que la determinación del sujeto pasivo de la operación queda incluida dentro de la calificación a que se refiere el artículo 47 ter del Concierto Económico.

**2º.-** Declarar, no obstante, que no procede comprobar vía gestión tributaria la calificación de una operación a los efectos de solicitar la colaboración prevista en el artículo 47 ter del Concierto Económico.

**3º.-** Notificar el presente acuerdo a la Diputación Foral de Gipuzkoa, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y a UTE PUENTE ESPARTXO.

Fdo.: Violeta Ruiz Almendral.

Fdo.: Sofía Arana Landín.

Fdo.: Javier Muguruza Arrese.