

**Resolución: R117/2023
Expediente: E132/2023 y E156/2023.**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 15 de diciembre 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 incidentes de ejecución 132/2023 y 156/2023 planteados respectivamente por PLGM, y Diputación Foral de Bizkaia (en lo sucesivo DFB) frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo AEAT), cuyo objeto es determinar si ésta ha ejecutado en sus justos términos la Resolución 64/2023 que finalizó el conflicto 3/2020.

I. ANTECEDENTES

1.- PLGM es una entidad con domicilio fiscal en Bizkaia, cuya actividad consistió en la promoción y venta de 127 viviendas en Estepona (Málaga).

La venta de viviendas en escritura pública no comenzó hasta 2007, a pesar de lo cual desde 2004 fue recibiendo anticipos, que en 2005 y 2006 superaron los 6 millones de euros.

La empresa tributó en exclusiva a la DFB por entender que los anticipos no integran el volumen de operaciones, por lo que debía tributar en exclusiva a la Administración correspondiente a su domicilio fiscal.

2.- La AEAT solicitó el 21 de febrero de 2011 a la DFB la comprobación del volumen de operaciones de los años 2005 y 2006.

La DFB finalizó su comprobación por actas de conformidad de 22 de mayo de 2012 por las que concluía que el volumen de operaciones no había superado los 6 millones de euros, al no computarse los anticipos. Las actas se remitieron a la AEAT el 19 de junio de 2012.

En ningún momento se solicitó ni, consecuentemente, se comprobó la proporción de volumen de operaciones de los ejercicios 2005 y 2006, que, junto con el

domicilio fiscal y el volumen de operaciones, son los tres puntos de conexión de los que depende la competencia inspectora.

3.- Disconforme con la competencia de exacción e inspección derivada de la declaración del obligado y del criterio del acta de la Diputación, la AEAT asumió unilateralmente la competencia inspectora y comunicó el 3 de julio de 2012 el inicio de un procedimiento inspector relativo al Impuesto sobre Sociedades del año 2007.

4.- La AEAT planteó el 5 de octubre de 2012 el conflicto n.º 33/2012, que tenía por objeto determinar si el volumen de operaciones del ejercicio 2005 había superado los 6 millones de euros (que dependía de que los anticipos computasen o no), en el bien entendido de que ello determinaba la competencia inspectora del 2006 (porque daba por supuesto que el 100% de las operaciones se habían realizado en territorio común).

5.- La DFB promovió el 5 de noviembre de 2012 el conflicto n.º 43/2012, que tenía por objeto determinar si el volumen de operaciones del ejercicio 2006 había superado los 6 millones de euros, en el bien entendido que ello determinaba la competencia inspectora del 2007, a pesar de que el obligado había declarado que el 100% de sus operaciones (esencialmente intereses derivados de activos financieros) se habían localizado en territorio foral.

6.- Ambos conflictos se resolvieron por la Junta Arbitral mediante sus Resoluciones 8/2018 y 9/2018, que determinaban que en ambos ejercicios se había superado los 6 millones de euros de volumen de operaciones, al computarse los anticipos.

7.- Ambas Resoluciones fueron recurridas y confirmadas por el Tribunal Supremo. La Sentencia de 10 de julio de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:2759) se refiere al volumen de operaciones del 2006.

8.- La AEAT continuó el procedimiento inspector iniciado el 3 de julio de 2012 y dictó acta de conformidad de fecha 5 de diciembre de 2019, que regularizaba, entre otros conceptos, operaciones vinculadas realizadas entre PLGM y diversas entidades vinculadas de competencia inspectora de la DFB, sin dar participación a ésta en su procedimiento.

9.- Previo requerimiento de inhibición, la DFB planteó el 6 de febrero de 2020 el conflicto 3/2020 en relación con el ejercicio de la competencia inspectora por la AEAT.

A esta cuestión se añadió a resultas del escrito de alegaciones de PLGM otras dos controversias:

- a) Si el ejercicio de la competencia inspectora por la AEAT había invadido las competencias de la DFB, vulnerando sustancialmente las reglas de procedimiento establecido en el art. 66.Tres del Concierto Económico y 15.2 del Reglamento de la Junta Arbitral.
- b) Si la AEAT había modificado correctamente la proporción de volumen de operaciones declarada en 2006 por el obligado (100% Foral).

10.- El 1 de junio de 2023 la Junta Arbitral dictó la Resolución 64/2023 con el siguiente contenido:

- a) Se acuerda declarar la invalidez de la “comunicación de inicio” de la AEAT de 3 de julio de 2012 por concurrir dos vicios de falta de competencia material y vulneración sustancial de las reglas de procedimiento establecido.
- b) Se acuerda declarar la invalidez del “acta” de la AEAT de 5 de diciembre de 2019 por no haber dado participación a la DFB en su procedimiento de regularización de operaciones vinculadas.

Con independencia de ello, la Junta Arbitral también justifica que la AEAT no ha desvirtuado la proporción de volumen de operaciones declarada en 2006 por el obligado, y, en particular no ha acreditado que el 75% de la proporción de volumen de operaciones (ya que en ningún caso el 100% se habrían realizado en territorio común, pues hay intereses derivados de activos financieros localizados en la sede del prestador) del año 2006 se hiciera en territorio común.

11.- El 3 de agosto de 2023 la AEAT notificó a PLGM la anulación del acta de 5 de diciembre de 2019.

12.- El 18 de septiembre de 2023 la AEAT emitió nueva comunicación de inicio de procedimiento inspector en relación con el Impuesto sobre Sociedades 2007.

13.- El 27 de septiembre de 2023 la AEAT notificó a la DFB el informe INF 90-24 REF:0033YF16 en relación con las operaciones vinculadas realizadas en 2007 entre PLGM y diversas sociedades de competencia inspectora foral, a fin de que efectúe las observaciones que considere oportunas.

14.- El 25 de septiembre de 2023 PLGM planteó incidente de ejecución que se ha tramitado bajo número de conflicto 132/2023 en que, en esencia, se solicita se declare la inadecuación de la ejecución de la AEAT a la Resolución 64/2023, por entender que ésta acuerda la nulidad de pleno derecho de la comunicación de inicio de 3 de julio de 2012, lo que determina, como consecuencia de “los actos en cascada” la prescripción del derecho del Estado para comprobar el Impuesto sobre Sociedades del 2007.

15.- El 31 de octubre de 2023 la DFB planteó incidente de ejecución que se ha tramitado bajo número de conflicto 156/2023, que, en esencia, promueve la misma petición que el anterior.

16.- Se ha concedido trámite de alegaciones a todas las partes por período de 1 mes.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Competencia de la Junta Arbitral.

El art. 66 del Concierto Económico señala que las funciones de la Junta Arbitral son:

“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”.

El art. 47.ter, introducido por la Ley 10/2017, también atribuye a la Junta Arbitral la función de resolver las cuestiones “sustantivas” en relación con las regularizaciones de operaciones vinculadas y de calificación de operaciones

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.

2.- Acumulación de procedimientos.

El art. 57 de la Ley 39/2015 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”.

Esta Junta Arbitral entiende que los incidentes de ejecución 132/2023 y 156/2023 son acumulables, en la medida que se plantean contra idéntica ejecución de una misma resolución.

3.- Objeto del procedimiento.

El art. 68.Cuarto del Concierto Económico señala que “Por medio del incidente de ejecución, quien hubiera sido parte en un procedimiento ante la Junta Arbitral prevista en el presente Concierto Económico podrá solicitar la adopción de medidas de ejecución de la resolución de la Junta Arbitral cuando la Administración concernida no hubiera ejecutado la misma en sus propios términos”.

Así, el objeto del procedimiento no es dilucidar si la Resolución ha dictaminado la nulidad o anulabilidad de la comunicación ni revisar si procede una u otra declaración, sino si la ejecución se ha ajustado a lo que la Resolución ha dictaminado.

4.- Nulidad de pleno derecho de la comunicación de inicio.

4.1.- El fundamento de derecho primero de la Resolución 64/2023 comienza señalando que la invasión de las competencias de la DFB es una cuestión que se introdujo por el escrito de alegaciones de PLGM, en la tramitación del conflicto 3/2020.

También señala que esta controversia puede conocerse porque no pesa sobre la misma la excepción de cosa juzgada, al no haber sido tratada en los conflictos 33/2012 y 43/2012.

Por último, temporalmente puede conocerse esta cuestión porque asimismo advierte que “la invasión de las competencias de la DFB podría viciar de nulidad de pleno derecho la actuación de la AEAT, por lo que, al no estar sometida a prescripción, puede ser objeto de conocimiento actual”.

Esto ya es una declaración de principios de que la Resolución considera que la invasión de competencias de la DFB constituye un vicio determinante de nulidad de pleno derecho, pues, de lo contrario, no podría haber sido objeto de conocimiento por la Junta Arbitral (pues el plazo para declarar la anulabilidad prescribe a los 4 años).

Si la AEAT entendiera verdaderamente que la declaración de la Junta Arbitral ha sido de anulabilidad de la comunicación de inicio, la habría recurrido por prescripción. Sin embargo, la Resolución 64/2023 es firme.

4.2.- En el fundamento de derecho tercero de la Resolución 64/2023 se explica que el incumplimiento de lo dispuesto en el art. 66.Tres del Concierto Económico y 15.2 del Reglamento de la Junta Arbitral es “determinante de nulidad de pleno derecho”.

4.3.- En el fundamento de derecho cuarto de la Resolución 64/2023, que trata de la proporción de volumen de operaciones del año 2006, se señala que “Nada aporta en este momento la resolución acerca de la naturaleza de los anticipos como entrega de bien o prestación de servicios y su posible localización en inmuebles cuya construcción no hubiera comenzado, puesto que la actuación del Estado ya ha resultado invalidada por una causa de anulabilidad y otra de nulidad”.

4.4.- La Junta Arbitral tenía por tanto claro que el interés general, al que deben orientar su actividad ambas Administraciones en conflicto, pasaba por una declaración de nulidad de pleno derecho.

No obstante, como el interés general también exige evitar al obligado la pendencia artificial de un recurso ante el Tribunal Supremo, y, consciente la Junta Arbitral de que la fundamentación jurídica no dejaba lugar a dudas, se obvió deliberadamente el término “nulidad” en el Acuerdo.

En este sentido y aunque no es el objeto de este procedimiento, mal se compadece con las facultades “sustantivas” otorgadas por el art. 47.ter de la Ley 10/2017 la postura de que la Junta Arbitral solo tiene competencia para resolver

la controversia competencial y procedimental pero no para declarar los efectos que se derivan de los vicios de la actuación administrativa. De hecho, la Junta Arbitral, en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 88.1 de la Ley 39/2015, aplicable en virtud de lo dispuesto en el art. 8 del Reglamento de Junta Arbitral (aprobado por Real Decreto 1760/2007), ha dictaminado con cierta frecuencia si los incumplimientos observados eran determinantes de vicio de nulidad de pleno derecho o de anulabilidad.

Por último, la referencia que hace la AEAT a la Resolución 7/2013, además de incompleta (puesto que se omite “Ahora bien, la resolución que se pide a la Junta Arbitral de que declare abstractamente que la AEAT incumplió su deber de paralizar las actuaciones entraña implícitamente un pronunciamiento sobre la validez de las que ocasionaron tal incumplimiento. En efecto, declarada la infracción del mencionado deber la consecuencia ineludible es la nulidad de los actos infractores. En este sentido, la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional, en la sentencia de 23 de marzo de 2011 de repetida cita declaró la nulidad de la resolución del TEAC de 23 de octubre de 2008 precisamente por infracción del artículo 66.2 del Concierto Económico, desestimando, como señalan la Diputación Foral de Bizkaia y ENTIDAD1, argumentos de contrario de la Administración del Estado similares a los ahora esgrimidos por la AEAT”), solo obligaría, en su caso, a motivar el cambio de criterio (art. 35.1.c Ley 39/2015), que, a raíz de la Ley 10/2017 (que no permite mantener que las competencias de la Junta Arbitral se limitan a la determinación de la competencia y el procedimiento aplicable), no se considera necesario.

Pues bien, como se ha dicho, se omitió deliberadamente en el Acuerdo el término “nulidad”, sustituyéndolo por “invalidez”, aunque para evitar dejar huérfano al obligado de la necesaria seguridad jurídica, se matizó que la invalidez se debía al doble motivo de “falta de competencia material” y “vulneración sustancial de las reglas de procedimiento establecido”, en el bien entendido de que ambos son vicios determinantes de nulidad de pleno derecho.

Efectivamente, considerando que la propia Resolución declara (fundamento de derecho cuarto) que la AEAT no ha acreditado que la proporción de volumen de operaciones declarada por el obligado respecto del 2006 (100% foral) sea incorrecta, la falta de competencia material no puede sino ser determinante de nulidad de pleno derecho de acuerdo a lo dispuesto en el art. 217.1.b) de la Ley General Tributaria.

Igualmente, la vulneración sustancial de las reglas del procedimiento establecido no puede sino considerarse determinante de nulidad de pleno derecho de acuerdo a lo dispuesto en el art. 217.1.e) de la Ley General Tributaria.

4.5.- La AEAT pudo haber recurrido la Resolución 64/2023 si no compartía la invalidez declarada por la Junta Arbitral y las consecuencias que se derivan de la misma (nulidad de pleno derecho), y podía haber presentado un recurso de aclaración si observaba cierta discrepancia entre su entendida anulabilidad del fallo y la reiterada y expresa nulidad de la fundamentación jurídica, pero lo que no puede es obviar las acciones anteriores e incumplirla de raíz.

5.- Efectos de la nulidad.

La declaración de nulidad produce efectos “*ex tunc*”, por lo cual ni la comunicación de inicio ni, por la teoría de los frutos del árbol envenenado, ninguna actuación derivada de la misma, interrumpen la prescripción, tal como se pronuncia la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo. Sirva como referencia la Sentencia de 29 de junio de 2015 (ECLI:ES:TS:2015:2875).

En consecuencia, ni el acta de 5 de diciembre de 2019 ni el posterior conflicto 3/2020 acerca de su procedencia interrumpen la prescripción. Solo con ello, ya habría prescrito el derecho de la AEAT por transcurso de más de 4 años desde la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2019 hasta la comunicación de inicio de nuevas actuaciones el 18 de septiembre de 2023.

Pero, a mayor abundamiento, tampoco el conflicto 43/2012 (que versa sobre el volumen de operaciones del 2006 en el bien entendido que ello determinaba la competencia inspectora del 2007, aunque, como se ha explicado, no es cierto porque no se ha acreditado que la proporción de volumen de operaciones declarada por el obligado -100% foral- no fuese correcta) ni el posterior recurso ante el Tribunal Supremo interrumpen la prescripción.

En consecuencia, ha prescrito el derecho de la AEAT para comprobar el Impuesto sobre Sociedades del 2007.

Por último, aunque resulte ocioso, tampoco se podrían haber aprovechado las pruebas e información obtenidas en el procedimiento declarado nulo para la evacuación del informe INF 90-24 REF:0033YF16 enviado a la DFB.

6.- Las actuaciones seguidas por la AEAT no puede derivarse de una declaración de anulabilidad de la comunicación de inicio.

Aunque este apartado resulte ocioso porque, como se ha explicado, no existe ninguna duda de que la Junta Arbitral ha acordado la nulidad de pleno derecho, vamos a reflexionar sobre los aspectos que impiden entender que la comunicación de inicio es anulable.

6.1.- La Junta Arbitral no podría haber invalidado por anulabilidad la comunicación de inicio de 3 julio de 2012 por haber transcurrido más de 4 años para el ejercicio de la acción de anulabilidad.

6.2.- Aun en el caso de que la Junta Arbitral hubiese invalidado por anulabilidad la comunicación de inicio, la AEAT no podría hacer iniciado de nuevo el procedimiento porque le ha prescrito el derecho a comprobar la proporción de volumen de operaciones del año 2006 declarada por el obligado tributario.

Efectivamente, la AEAT siempre había dado por supuesto que el 100% de las operaciones del 2006 se localizaban en territorio común, a pesar de lo cual se ha dictaminado en la Resolución 64/2023 que una cierta proporción se localiza necesariamente en Bizkaia, y que el Estado no ha acreditado suficientemente las operaciones que se localizan en territorio común.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Acumular los incidentes de ejecución 132/2023 y 156/2023.

2º.- Declarar que la AEAT no ha ejecutado correctamente la Resolución 64/2023 de la Junta Arbitral, porque de la misma no puede sino interpretarse la nulidad de pleno derecho de la comunicación de inicio de 3 de julio de 2012 y, derivado de ello, la prescripción del derecho de la AEAT a comprobar el Impuesto sobre Sociedades del 2007 de PLGM.

3º.- Notificar el presente acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Bizkaia y asimismo a PLGM.