

Expediente	Resolución		Administraciones afectadas		Concepto
33/2012	R8/2018	28/6/2018	Administración del Estado	Diputación Foral de Bizkaia	IS 2006 - Administración competente exacción

Resolución: 8/2018

Expediente: 33/2012

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz a 28 de junio de 2018,

la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Gabriel Casado Ollero, Presidente, y D. Isaac Merino Jara 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) en relación con la competencia para la exacción e inspección del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 de la entidad PLGDM, S.L. tramitándose con el número de expediente 33/2012 y actuando como ponente D. Isaac Merino Jara.

I. ANTECEDENTES

1.- El 5 de octubre de 2012 se registró de entrada en la Junta Arbitral escrito de la Directora General de la AEAT fechado el 1 de octubre de 2012 planteando conflicto frente a la DFB respecto a la competencia para la exacción e inspección del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 de la entidad PLGDM, S.L. y con base en los antecedentes y fundamentos de Derecho que expone termina solicitando una resolución en la que se declare que dichas competencias corresponden a la AEAT.

2.- Del expediente se desprenden los siguientes hechos y circunstancias relevantes para la resolución del conflicto:

a) La entidad PLGDM, S.L. es una sociedad con domicilio fiscal en Bizkaia

b) El 21 de febrero de 2011, la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco solicitó a la DFB la determinación de porcentaje de volumen de operaciones por el IVA y el Impuesto sobre Sociedades del año/ejercicio 2005 de dicha entidad, al objeto de verificar cuál era la Administración competente a efectos del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio ejercicio 2006, adjuntando informe de la Dependencia Regional de Inspección, de fecha 10 de febrero de 2011, en el que se explicitaba que declara en el año 2005 un volumen de operaciones superior a 6 millones de euros (resumen anual del IVA) y que la sociedad operaba exclusivamente en territorio común.

c) Con fecha 19 de mayo de 2011 la DFB comunicó a la AEAT que realizaría la comprobación solicitada

Expediente	Resolución		Administraciones afectadas		Concepto
33/2012	R8/2018	28/6/2018	Administración del Estado	Diputación Foral de Bizkaia	IS 2006 - Administración competente exacción

d) El 19 de junio de 2012 la DFB registró en la AEAT el resultado de sus actuaciones, plasmado en acta de conformidad fechada el 22 de mayo de 2012, acompañada de informes del Servicio de Actuaciones Inspectoras del Departamento de Hacienda y Finanzas de fechas 7 de febrero de 2012 y 7 de mayo de 2012,

De los documentos anteriores se desprenden las siguientes circunstancias:

1. Que la única actividad desarrollada por la entidad desde su constitución en 2003 es la promoción de 127 viviendas en Málaga.
2. Que los anticipos “percibidos o cobrados” de clientes en los ejercicios 2004, 2005 y 2006 superan 6.000.000 de euros. En particular, en 2005 ascendieron a 7.241.926,12 de euros.
3. Que, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, la entidad no ha contabilizado los anticipos de clientes por no ajustarse al criterio de devengo, por lo que no integran la cifra neta de negocio.
4. Que la DFB aprobó la Instrucción 7/2008, de 24 de noviembre, aplicable a “todos los procedimientos en curso de tramitación” a su entrada en vigor cuyo objeto es modificar la Instrucción 7/2005 (sobre interpretación del concepto de volumen de operaciones a los efectos de lo dispuesto en el Concierto Económico) en el sentido de entender que los anticipos computan como volumen de operaciones tanto en el Impuesto sobre Sociedades como en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes cuando se perciban, con independencia de las normas de determinación del resultado contable.
5. La DFB considera que “deben aplicarse los criterios contenidos en la redacción originaria de la Instrucción 7/2005, de 23 de marzo, en la determinación de importe del volumen de operaciones a tener en cuenta para la fijación de los puntos de conexión del Concierto Económico en el Impuesto sobre Sociedades devengado con anterioridad a la modificación introducida por la Instrucción 7/2008, de 24 de noviembre” y llega a la siguiente conclusión: “teniendo en cuenta que los pagos anticipados percibidos por el obligado tributario en los ejercicios anteriores a 2007 no fueron computados como ingresos en esos periodos (...) siguiendo los criterios contenidos en la redacción originaria de la Instrucción 7/2005, el volumen de operaciones en los ejercicios 2004, 2005 y 2006 debe cuantificarse en cero euros”.
6. El 7 de agosto de 2012, la AEAT requirió a la DFB para que “reconozca la competencia de la Administración tributaria del Estado para la exacción e inspección del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 de la entidad PLGDM, S.L.”. La AEAT fundamenta su postura en el hecho de que tanto una interpretación sistemática como finalista del Concierto llevan a incluir los pagos anticipados en el volumen de operaciones en todos los casos y no solamente cuando se computen como ingresos en el resultado contable, por lo que teniendo en cuenta que el volumen de operaciones en 2005 resulta superior a 6 millones de euros y, que, además, se han efectuado todas las operaciones en territorio común, resulta que tanto la competencia inspectora como la exacción corresponde a la AEAT.

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
33/2012	R8/2018	28/6/2018	Administración del Estado	Diputación Foral de Bizkaia	IS 2006 - Administración competente exacción

7. El 13 de septiembre de 2012, la DFB notifico a la AEAT la contestación al requerimiento de inhibición rechazándolo mediante acuerdo de 10 de septiembre de 2012.

3.- Los argumentos de fondo en los que funda su posición la AEAT pueden resumirse del siguiente modo:

- La competencia para la exacción del impuesto se regula en el artículo 15 del Concierto Económico de la siguiente forma:

Uno. Corresponderá de forma exclusiva a las Diputaciones Forales la exacción del Impuesto sobre Sociedades de los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de 6 millones de euros.

Dos. Los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 6 millones de euros tributarán, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio.

La proporción del volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio se determinará por aplicación de las reglas que se establecen en el artículo siguiente y se expresará en porcentaje redondeado con dos decimales.

Y, respecto de la competencia inspectora, el artículo 19 del Concierto Económico dispone lo siguiente:

Uno. La inspección del Impuesto se realizará por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal en el País Vasco.

No obstante, la inspección de los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6 millones de euros y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por 100 o más de su volumen de operaciones, corresponderá a la Administración del Estado.

Asimismo, la inspección de los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6 millones de euros y hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en territorio vasco, se realizará por la Diputación Foral competente por razón del territorio.

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
33/2012	R8/2018	28/6/2018	Administración del Estado	Diputación Foral de Bizkaia	IS 2006 - Administración competente exacción

Por consiguiente, para determinar la competencia para la exacción y la Inspección del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 resulta necesario analizar el volumen de operaciones del ejercicio anterior, es decir, del ejercicio 2005, para determinar si se ha excedido o no de 6 millones de euros.

El Concierto utiliza el concepto de volumen de operaciones para el Impuesto sobre Sociedades (artículo 14.2) y para el IVA (artículo 27.2), aunque se define con mínimas diferencias, como el importe de las contraprestaciones, excluido el IVA y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido en ejercicio/año por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.

En ambos casos añade el Concierto que tendrán la consideración de entregas de bienes y prestaciones de servicios las operaciones definidas como tales en la legislación reguladora del IVA.

La contraprestación es la prestación que una parte debe entregar como consecuencia de lo que ha recibido o va a recibir, por lo que no cabe duda de que los anticipos son contraprestación que obtiene en el ejercicio el sujeto pasivo o a cambio de una entrega futura

Si el concepto es idéntico para el Impuesto sobre Sociedades y para el IVA, y no cabe duda que los anticipos integran el volumen de operaciones a efectos del IVA, una interpretación sistemática del Concierto, aplicable en virtud de lo dispuesto en el artículo 3 del Código Civil por remisión implícita del artículo 2. Dos del propio Concierto lleva a considerar que los anticipos también integran el volumen de operaciones a efectos del Impuesto Sociedades

Por último, una interpretación finalista del Concierto, lleva a considera que no son se hubiese querido que los anticipos computasen a efectos del Impuesto sobre Sociedades, se habría utilizado un punto de conexión propio de este tributo, como la cifra de negocios, y no el volumen de operaciones

En ningún caso, por último, los argumentos anteriores quedar desvirtuados por la existencia de una instrucción interna (la 7/2005) que exigía para su inclusión que hubiesen sido previamente computados como ingresos, instrucción que, por otra parte, se modificó por la instrucción 7/2008 para eliminar dicho requisito.

La AEAT sostiene, que teniendo en consideración los datos aportados por la propia DFB, que el importe de los anticipos obtenidos por el obligado tributario fue de 7.241.926 euros en 2005 (es decir, su volumen de operaciones fue superior a 6.000.000 euros) y que todas las operaciones fueron realizadas en territorio común, es claro que la competencia para la exacción e inspección del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 de PLGDM, S.L., corresponde a la AEAT, y por ello, acaba solicitando de esta Junta Arbitra que dicte resolución declarándolo así.

4.- La Junta Arbitral, en sesión celebrada el 24 de octubre de 2017, acordó admitir a trámite el conflicto, procediendo a notificárselo así a las administraciones y a la

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
33/2012	R8/2018	28/6/2018	Administración del Estado	Diputación Foral de Bizkaia	IS 2006 - Administración competente exacción

entidad PLGDM, S.L., concediéndoles el plazo de un mes a fin de que formulen las alegaciones que tengan por conveniente y aporten y propongan las pruebas y documentación que estimen oportunas.

5.- La DFB presentó sus alegaciones el 19 de diciembre de 2017, de las que se desprende una coincidencia con respecto a los antecedentes antes indicados, quedando reducido al debate sobre el concepto de volumen de operaciones a efectos del Impuesto sobre Sociedades, más exactamente, a si los pagos anticipados se integran o no en dicho concepto.

La DFB recoge extensamente el criterio contenido en la citada Instrucción 7/2005, de 23 de marzo, que afecta a los puntos de conexión sobre la normativa aplicable y exacción del Impuesto sobre Sociedades, de Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Impuesto sobre el Valor Añadido. El concepto de volumen de operaciones es muy similar en los tres, pero no idéntico. En particular, difieren en cuanto al tratamiento del importe de los pagos anticipados, puesto que en relación con el Impuesto sobre Sociedades y con el Impuesto sobre Renta de no Residentes, se indica que “solamente se tendrán en cuenta los pagos anticipados cuando, de conformidad con las normas del resultado contable, se computen como ingresos en el periodo impositivo de que se trate

A continuación, señala que según se deriva de las comprobaciones realizadas por la Hacienda Foral de Bizkaia los ingresos contabilizados por el obligado tributario en la contabilidad del ejercicio 2006 fueron de cero euros, al no haber registrado como ingresos los pagos anticipados recibidos durante dicho ejercicio. Esta forma de operar por parte del obligado tributario se adecua a lo establecido en la norma de valoración 18ª regulada en la Orden de 28 de diciembre de 1994, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias.

6.- Finalizado el trámite de instrucción y completado el expediente relativo al conflicto y conforme a lo dispuesto en el artículo 16.4 del Reglamento de la Junta Arbitral, con fecha 13 de abril de 2018 se dictó acuerdo poniendo de manifiesto a las administraciones personadas y la entidad afecta por un plazo de un mes para que formulen cuantas alegaciones tengan por conveniente.

7.- La DFB presentó sus alegaciones el 23 de abril de 2018 ratificándose en todos sus antecedentes y fundamentos de derecho en su escrito de alegaciones de 19 de diciembre de 2017

8.- El 14 de mayo de 2018 la AEAT presentó las alegaciones, señalando que ambas administraciones han reconocido en sus escritos que, estando el domicilio fiscal del obligado tributario en Bizkaia y habiendo realizado éste la totalidad de sus operaciones en los ejercicios 2005 y 2006 en territorio común, para la resolución del presente conflicto, el elemento determinante consiste en la determinación del volumen de operaciones del obligado tributario en el ejercicio 2005.

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
33/2012	R8/2018	28/6/2018	Administración del Estado	Diputación Foral de Bizkaia	IS 2006 - Administración competente exacción

Añade que DFB se limita a poner de manifiesto que el volumen de operaciones a efectos del Impuesto sobre Sociedades fue calculado por la sociedad conforme a lo dispuesto en la Instrucción 7/2005, de 23 de marzo, de la Dirección General de Hacienda, sobre interpretación del concepto de volumen de operaciones a los efectos de lo dispuesto en el Concierto, en su redacción originaria, puesto que el Impuesto sobre Sociedades de dicho ejercicio se ha devengado con anterioridad a la modificación introducida por la Instrucción 7/2005, de 24 de noviembre, cuyo objeto es modificar la Instrucción 7/2005 en el sentido de entender que los anticipos se deben computar como integrantes del volumen de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades cuando se perciben, con independencia de las normas de determinación del resultado contable

La AEAT destaca que la DFB se limita a relatar la modificación producida en sus Instrucciones internas, pero no ofrece explicación alguna sobre por qué hasta el 31/12/2007 no considera los anticipos computables a efectos del volumen de operaciones y a partir de 1 de enero de 2008 si los considera integrante es del volumen de operaciones, así como tampoco realiza esfuerzo argumentativo alguno que permita sostener que la Instrucción interna de la Hacienda Foral de Bizkaia deba prevalecer sobre lo dispuesto en el Concierto.

9.- El 18 de mayo de 2018 PLGDM, S.L. presentó sus alegaciones, que están en línea con la posición mantenida por la DFB, finalizando las mismas señalando que “las consecuencias que pudiera tener la resolución del presente conflicto deberían ser una cuestión a solventar exclusivamente entre la HFB y la AEAT. De esta manera, en el caso de que a juicio de esta Junta Arbitral el criterio de la AEAT debiera prevalecer sobre el de la HFB y aplicado de buena fe por la Compañía lo deseable sería que la cuestión se resolviera mediante la transferencia a la AEAT de la deuda tributaria por el IS ingresada por esta parte ya que la Compañía no ha formado parte de la generación del presente conflicto, ha actuado de buena fe y sobre la base de una interpretación más que razonable de la norma por cuanto se trataba de un criterio refrendado por la HFB”.

10.- El procedimiento se ha tramitado conforme a lo dispuesto en el Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Como hemos indicado en los antecedentes, la discrepancia está ceñida a la inclusión o no en el concepto de volumen de operaciones, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, de los pagos anticipados.

Expediente	Resolución		Administraciones afectadas		Concepto
33/2012	R8/2018	28/6/2018	Administración del Estado	Diputación Foral de Bizkaia	IS 2006 - Administración competente exacción

Pues bien, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, el artículo 14. Dos de la Ley 12/20002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco establece lo siguiente:

“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”.

2.- El Concierto Económico no se remite, por tanto, ni a la legislación del Impuesto sobre Sociedades ni a la legislación del Impuesto sobre el Valor Añadido a la hora de definir el concepto de volumen de operaciones. Ello es importante, puesto que la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades actual –ni la actual ni la vigente al tiempo al que se refiere el conflicto (2007)- no define el volumen de operaciones, lo que sí lleva a cabo la normativa reguladora del impuesto sobre el Valor Añadido.

En efecto, en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido se establece:

Uno. A efectos de lo dispuesto en esta Ley, se entenderá por volumen de operaciones el importe total, excluido el propio impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el recargo de equivalencia y la compensación a tanto alzado, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo durante el año natural anterior, incluidas las exentas del impuesto. En los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional el volumen a computar por el sujeto pasivo adquirente será el resultado de añadir al realizado, en su caso, por este último durante el año natural anterior, el volumen de operaciones realizadas durante el mismo periodo por el transmitente en relación a la parte de su patrimonio transmitida.

Dos. Las operaciones se entenderán realizadas cuando se produzca, o en su caso, se hubiera producido el devengo del impuesto sobre el Valor Añadido.

Tres. Para la determinación del volumen de operaciones no se tomarán en consideración las siguientes:

1. Las entregas ocasionales de bienes inmuebles.
2. Las entregas de bienes calificados como de inversión respecto del transmitente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 108 de esta Ley
3. Las operaciones financieras mencionadas en el artículo 20, apartado uno, número 18 de esta Ley, incluidas las que no gocen de exención, así como las

Expediente	Resolución		Administraciones afectadas		Concepto
33/2012	R8/2018	28/6/2018	Administración del Estado	Diputación Foral de Bizkaia	IS 2006 - Administración competente exacción

operaciones exentas relativas al oro de inversión comprendidas en el artículo 140 bis de esta Ley, cuando unas y otras no sean habituales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

Este precepto tiene su correspondiente en el artículo 121 de la Norma Foral (Bizkaia) 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido de Bizkaia

Por tanto, el concepto de volumen de operaciones es el definido como tal en el Concierto Económico.

3.- ¿Qué decía el Concierto Económico en su redacción inmediatamente precedente?
El artículo 18. Cinco de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en la redacción dada por la Ley Ley 38/1997, 4 agosto, establece que “se entenderá como 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 por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad”. La diferencia entre la redacción precedente y la actual se traduce en que en esta última se contiene una precisión que no está prevista en la anterior, cual es que ahora se especifica que “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”.

¿Nos puede arrojar luz sobre esta cuestión el Convenio Económico? Veámoslo.

¿Qué decía en la redacción inmediatamente precedente la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y qué dice en la redacción a la sazón vigente? Pues bien, tanto el 17.5 del Convenio en la redacción dada por la Ley 19/1998, 15 junio, por la que se aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, con efectos desde el 1 de enero de 1998, a excepción de la letra c) del número 3 que entró en vigor a partir del 1 de enero de 1997, como el 19. 5 del Convenio, redactado por Ley 48/2007, de 19 de diciembre, por la que se modifica la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra establecen lo mismo “Se entenderá como 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 por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad”.

Por tanto, la única diferencia del Convenio con el Concierto es que aquel no incluye la frase: “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”.

¿Cambian las cosas por el que hecho de que se incluya o no se incluya esa precisión? Creemos que no; la utilización de la expresión entregas de bienes y

Expediente	Resolución		Administraciones afectadas		Concepto
33/2012	R8/2018	28/6/2018	Administración del Estado	Diputación Foral de Bizkaia	IS 2006 - Administración competente exacción

prestaciones, en ese artículo, remite al concepto de ambas operaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil y 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. Actualmente, el significado de los términos entregas de bienes y prestaciones de servicios está definido por remisión a la normativa reguladora del IVA, antes no lo estaba –y en Convenio ni lo estaba ni lo está-, pero lo que procedía era interpretar esos términos de la misma manera que ahora. Pensamos que con la inclusión de dicha precisión se ha ganado en claridad y en seguridad jurídica, pero no se ha cambiado el sentido. El problema, -el de determinar si los pagos anticipados se integran en el concepto de volumen de operaciones- no está resuelto de manera expresa.

No se resuelve tampoco –igualmente de modo expreso- el problema si acudimos al concepto de volumen de operaciones a los efectos de la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido, puesto que el artículo 28.3 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en la redacción dada por la Ley de la Ley 38/1997, 4 agosto, por la que se aprueba la modificación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, establecía que “Se entenderá como 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 por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en todas las actividades empresariales o profesionales que realice”, y el artículo 27.2 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en la redacción a la sazón vigente, establece: “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.

En el supuesto de inicio de la actividad, para el cómputo de la cifra de 6 millones de euros, se atenderá al volumen de operaciones realizado en el primer año natural.

Si el primer año de actividad no coincidiera con el año natural, para el cómputo de la cifra anterior, las operaciones realizadas desde el inicio de las actividades se elevarán al año”.

Si acudimos al Convenio Económico comprobamos que tampoco se resuelve de manera expresa la controversia que nos ocupa, puesto que el artículo 33.3 de la Ley del Convenio establece que “Se entenderá como 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 por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en todas las actividades empresariales o profesionales que realice”.

Expediente	Resolución		Administraciones afectadas		Concepto
33/2012	R8/2018	28/6/2018	Administración del Estado	Diputación Foral de Bizkaia	IS 2006 - Administración competente exacción

4.- En resumidas cuentas, nos ayudan poco en nuestra labor interpretativa el Convenio y el artículo 27.2 del Concierto (ni antes el 28.3). Por lo que tenemos que volver sobre nuestros pasos y centrarnos en el análisis del artículo 14.2 del Concierto Económico.

Lo primero que hemos de decir es que las Instrucciones 7/2005, de 23 de marzo, y 7/2008, de 24 de noviembre, de la Dirección General de Hacienda de Bizkaia no son fuente del derecho, y, por tanto, no nos vinculan, lo cual no quiere decir que carezcan de efectos, en línea con lo que en sus alegaciones fechadas el día 18 de mayo de 2018 manifiesta el representante de PLGDM, S.L.. Lo que nos vincula es lo que establece el Concierto y, en este punto, ningún cambio se ha producido, que avale la modificación del criterio acerca de la inclusión en el concepto de volumen de operaciones, a efectos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre Renta de no Residentes, que se aprecia comparando las Instrucciones 7/2005, de 23 de marzo y 7/2008, de 24 de noviembre.

Volviendo al núcleo del debate. Los términos utilizados por el Concierto Económico en su artículo 14.2, no son irrelevantes, como es natural, al contrario, tienen mucho sentido. Recordemos que ese precepto establece: “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”.

¿Qué significa, en este contexto el “importe total de las contraprestaciones”? Y ¿qué significa “obtenido en un ejercicio”? En ese sentido, podría recordarse que el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades es la “obtención de renta por el contribuyente”, lo cual podría llevar a pensar que el Concierto estaba refiriéndose a dicho concepto cuando utilizó esa expresión. No creemos que ello sea así. La expresión “obtenido en un ejercicio”, no se olvide, se vincula al “importe total de las contraprestaciones”, que no a la renta obtenida. El Concierto Económico, a los efectos del “volumen de operaciones”, no quiere desvincular el Impuesto sobre Sociedades del Impuesto sobre el Valor Añadido; quiere que estén conectados.

El Concierto Económico utiliza una expresión, “obtenido en un ejercicio”, que está haciendo referencia al cuando, al tiempo. Ello lleva a pensar que el Concierto quizás estaba pensando en las reglas del devengo, ya sean las del Impuesto sobre Sociedades ya sean las del Impuesto sobre el Valor Añadido, pero lo cierto es que no se remite de manera expresa, al menos, a las reglas de devengo ni de uno ni de otro, sino que utiliza una expresión imprecisa: “obtenido”. En la primera acción del Diccionario de la Real Academia de la Lengua obtener es alcanzar, conseguir, y lograr algo que se merece, solicita o pretende.

Es preciso aclarar que los importes obtenidos en el ejercicio por el sujeto pasivo que no deriven de entregas de bienes o prestaciones de servicios no forman parte del

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
33/2012	R8/2018	28/6/2018	Administración del Estado	Diputación Foral de Bizkaia	IS 2006 - Administración competente exacción

concepto volumen de operaciones. En la presente ocasión, sin embargo, los pagos anticipados producidos derivan todos ellos de entregas de bienes.

A esta conclusión también llega la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco 547/2016, de 14 de diciembre de 2016 (ref. 257/2016), recurrida en casación (ATS de 7 de junio de 2017, Rec. 1307/201).

5.- En resumen, dado que los importes obtenidos en el ejercicio por el sujeto pasivo derivan todos ellos de entregas de bienes, forman parte del concepto volumen de operaciones y su importe asciende en 2005 a 7.241.926 euros por lo que hemos de convenir que la AEAT es competente para la exacción e inspección del Impuesto sobre Sociedades (artículos 15 y 19 del Concierto Económico, respectivamente) del ejercicio 2006 de la entidad PLGDM, S.L.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Declarar que la Agencia Estatal de Administración Tributaria es la Administración competente para la exacción e inspección del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 de la entidad PLGDM, S.L.

2º.- Notificar el presente Acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria a la Diputación Foral de Bizkaia y a la sociedad afectada por el conflicto. 1.- Como hemos indicado en los antecedentes, la discrepancia está ceñida a la inclusión o no en el concepto de volumen de operaciones, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, de los pagos anticipados.