

TRIBUNAL SUPREMO**Sentencia n.º 1707/2025 de 22 de diciembre de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 909/2022****SUMARIO:**

Haciendas forales. País Vasco. Concierto económico. ITP y AJD. Transmisiones patrimoniales onerosas. Hecho imponible. No sujeción. Relaciones con el IVA. IVA. Hecho imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Bienes afectos a la actividad. La resolución que se impugna resuelve el conflicto planteado por la Diputación Foral de Guipúzcoa frente a la AEAT cuyo objeto era determinar la competencia fiscal para la exacción de la operación por la que una sociedad cooperativa adquirió en 2020 un inmueble a una sociedad inmobiliaria. El objeto litigioso es la procedencia de aplicar el ITP a la operación seguida, en lugar del IVA, siendo así que esa declaración encierra en definitiva una cuestión estrictamente probatoria. La sociedad actora es la fecha del fallecimiento de la usufructuaria, que se produjo en 2005 (se aporta certificado de defunción) y no en 2020 como sostiene sin fundamento la Diputación Foral. Sin embargo, no estamos ante una prueba concluyente que pueda sustentar el hecho aquí relevante de que la sociedad era sujeto pasivo del IVA y realizó por sí misma la urbanización, transformación y mejora de los inmuebles de manera que constituyeran una actividad económica conducente a la exacción del IVA. Tales extremos no han quedado probados de un modo categórico. Considera la Sala que es acertada la interpretación de la Junta Arbitral 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 la sociedad inmobiliaria 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 Ley del Concierto Económico, 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 Diputación Foral. Además de que a la vendedora y a la AEAT no les ha interesado combatir el acto de resolución impugnado por la sociedad adquirente, lo que a juicio de este Tribunal Supremo, dada la naturaleza de los abundantes indicios presentados y a la presunción de acierto que asiste a las decisiones de la Junta Arbitral -máxime en este caso en que, una vez decantada la posibilidad de calificar los hechos relevantes, ex art. 47 ter, ejerció tal facultad en un sentido preciso, el de considerar que la vendedora no era sujeto pasivo del IVA, en cuanto a la cuestión esencial de si el inmueble transmitido estaba o no afecto a la actividad, aunque la resolución de la Junta Arbitral recurrida adolece de cierta falta de explicación de por qué alcanza esa conclusión. Se aprecia falta de rotundidad en la prueba articulada por esta Sala a instancia de la demandante, siendo de destacar, al respecto, que la prueba testifical, que 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. En suma, eran precisos elementos concluyentes acerca de la intervención directa e inequívoca de Inmobiliaria en el proceso urbanizador, desde el punto de vista urbanístico como de la fiscalidad directa sobre la sociedad, de la que nada se dice en el proceso, para poder enervar la determinación al respecto adoptada por la Junta Arbitral, por la que esta queda confirmada por el Tribunal.

Síguenos en...

TRIBUNAL SUPREMO**SENTENCIA****Magistrados/as**

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
ISAAC MERINO JARA
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE
MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS
SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO
MARIA DOLORES RIVERA FRADE

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 1.707/2025**

Fecha de sentencia: 22/12/2025

Tipo de procedimiento: REC.ORDINARIO(c/a)

Número del procedimiento: 909/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 09/12/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: CONSEJO MINISTROS

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 909/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 1707/2025**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.^a Sandra María González de Lara Mingo

D.^a María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 22 de diciembre de 2025.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Magistrados indicados al margen, el recurso contencioso-administrativo nº **909/2022**, interpuesto por la procuradora doña Olga Rodríguez Herranz, en nombre y representación de la **SALABERRIA VIVIENDAS, SOCIEDAD COOPERATIVA**, contra la resolución de la Junta Arbitral -JA, en adelante- del Concierto Económico del País Vasco nº 38/2022, de 28 de julio, que declaró que la transmisión de inmuebles de Inmobiliaria Aspa, S.A. a Salaberria Viviendas, instrumentada en escritura de 22 de septiembre de 2020, debió estar sujeta al ITPAJD, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Han sido partes demandadas la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO-AEAT**-, representada y asistida por el Abogado del Estado; la **DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPÚZCOA-DFG**-, representada por el procurador don Jesús López Gracia; e **INMOBILIARIA ASPA, S.A.**-, bajo la representación del procurador don Ramón Rodríguez Nogueira.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

Síguenos en...

PRIMERO.- Mediante escrito de 31 de octubre de 2022, la procuradora doña Olga Rodríguez Herranz, en nombre y representación de Salaberria Viviendas, Sociedad Cooperativa - Salaberria, en adelante-, interpuso recurso ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo contra la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico del País Vasco ya reseñada, que declaró que la transmisión referida debió estar sujeta a ITPAJD, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, y que la competencia de su exacción corresponde a la DFG.

SEGUNDO.- Se tuvo por interpuesto el recurso jurisdiccional por diligencia de ordenación de 22 de noviembre de 2022, en la que se acordó requerir a la Junta Arbitral para que, en el plazo de veinte días, remitiese el expediente administrativo y practicase los emplazamientos que ordena el artículo 49 de la Ley de esta Jurisdicción.

TERCERO.- Por diligencia de ordenación de 11 de abril de 2023 se tuvo por personada a la Administración demandada y por recibido el expediente administrativo y, comprobados los emplazamientos practicados, se dio traslado del citado expediente a la representación procesal de Salaberria para que, en el plazo de veinte días, formalizase la demanda.

CUARTO.- La procuradora Sra. Rodríguez Herranz formalizó demanda en escrito de 17 de abril de 2023. En dicho escrito, tras relatar los hechos que se consideran relevantes, la recurrente formula su pretensión en el suplico, interesando de este Tribunal Supremo lo siguiente, transcrito literalmente:

"[...] SUPLICO A LA SALA que tenga por presentado este escrito, en unión de los documentos que adjunto se acompañan, y sus copias, tenga por interpuesto en forma recurso contencioso administrativo y formulada al propio tiempo demanda de procedimiento ordinario contra la Resolución nº 28/2022 de 28 de julio de 2022 que ha sido relacionada de la JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO, notificada a esta parte el 10 de agosto de 2022, que declaró que la transmisión de 22 de septiembre de 2020 de los inmuebles de INMOBILIARIA ASPA, S. A. a SALABERRIA VIVIENDAS, S. COOP. se encontraba sujeta a ITP/AJD, y acabe dictando sentencia por la que declare nula, o subsidiariamente anulable la resolución impugnada, por ser contraria a derecho, o revocándola en todo caso, con las consecuencias que implica sobre el pago indebido del ITP llevado a cabo por la demandante; todo ello con expresa imposición de costas a la parte demandada".

QUINTO.- Mediante diligencia de ordenación de 19 de abril de 2023 se tuvo por formalizada la demanda, de la que se dio traslado al Abogado del Estado para que, en el plazo de veinte días, la contestase. Por escrito de 17 de mayo de 2023 formuló éste su escrito de contestación a la demanda, en que manifiesta:

"1º).- La resolución de la Junta Arbitral ha sido recurrida por SALABERRIA VIVIENDAS S COOP, que pide su anulación, pero no por la AEAT. En tales circunstancias, la eventual estimación del recurso no perjudicaría sino que, al contrario, favorecería a la AEAT...

...2º).- Dado que estrictamente no se formula con el presente escrito ninguna pretensión que pudiera ser desestimada en los términos previstos en el art. 139.1 de la LJCA, entiende esta parte que sea cual sea el sentido del fallo no procedería imponer las costas a la AEAT.

[...] A LA SALA SUPLICA que tenga por presentado este escrito, por cumplido el trámite conferido y, previos los que sean procedentes, por interesado que se dicte la sentencia que proceda conforme a Derecho, sin imposición de costas a esta parte [...]"

Por diligencia de ordenación de 22 de mayo de 2023 se tuvo por contestada la demanda del Abogado del Estado y se dio traslado al procurador Sr. Jesús López Gracia, en nombre de la Diputación Foral de Guipúzcoa para que, en el plazo de veinte días, la formulase. Por escrito de 19 de junio de 2023 dedujo ésta su escrito de contestación a la demanda, en que solicita lo siguiente:

"[...] SUPLICO A LA SALA que, teniendo por presentado este escrito, se sirva admitirlo y en su virtud tenga por contestada la demanda formulada de adverso y tras los demás trámites legales, dicte sentencia por la cual desestimando la precitada demanda, confirme íntegramente la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico 38/2022, de 28 de julio, con los demás pronunciamientos a que en Derecho hubiera lugar. Por ser de Justicia que pido en Madrid, a 12 de junio de 2023 [...]"

Mediante diligencia de ordenación de 21 de junio de 2023 se tuvo por contestada la demanda de la Diputación Foral de Guipúzcoa y se dio traslado al procurador Sr. D. Ramón Rodríguez

Nogueira, en representación de la Inmobiliaria Aspa, S.A. para que, en el plazo de veinte días, la formulase. Por escrito de 21 de julio de 2023 presentó tal escrito, en que solicita:

"[...] Es cierto que INMOBILIARIA ASPA aparece como interesado en el Expediente Administrativo del que trae causa el recurso contencioso-administrativo interpuesto por SALABERRIA. Es en base a ello por lo que esta representación se ha personado en el presente procedimiento.

No obstante, no es interés de INMOBILIARIA ASPA formular pretensión ninguna en calidad de demandada ya que, como expuso en su Escrito de Alegaciones, no comparte los planteamientos que llevaron a la Diputación Foral de Guipúzcoa a plantear el conflicto y que fundamentan la Resolución recurrida.

Segundo.- Costas

Habida cuenta de que no se formulan pretensiones que puedan ser desestimadas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 139.1 LJCA, no procede en ningún caso la imposición de costas a INMOBILIARIA ASPA. Ello con independencia de cuál sea el contenido de la resolución que ponga fin a este procedimiento [...]."

SEXTO.- Por decreto de 24 de julio de 2023, se une el escrito de contestación, se considera la cuantía como indeterminada y habiendo solicitado la demandante en su demanda el recibimiento a prueba documental y subsidiariamente, se practique la testifical, así como también la celebración de vista, pasan las actuaciones al Excmo. Sr. Magistrado Ponente, a fin de que proponga a la Sala la resolución que proceda.

Por auto de la Sala de 10 de noviembre de 2023 se acuerda:

"1.- Recibir el proceso a prueba.

2.- Admitir como medio de prueba la documental aportada, quedando incorporada a los autos.

3.- No ha lugar a la admisión de los medios de prueba enumerados en los puntos 2 a 4 del referido Segundo Otrosí."

La Sala dictó auto de 22 de mayo de 2024, por virtud del cual se estimó el recurso de reposición entablado por Salaberria y, admitió la práctica de los medios de prueba 2 y 3 del segundo otrosí del escrito de demanda.

El procurador Sr. Rodríguez Nogueira en nombre de Inmobiliaria Aspa, presenta alegaciones el 12 de junio de 2024, donde aporta facturas no incluidas en el expediente administrativo a pesar de su remisión a la Junta Arbitral.

SÉPTIMO.- Por diligencia de ordenación de 13 de marzo de 2025 se acuerda unir los escritos solicitando formular conclusiones y se concede el plazo de diez días para formularlas, lo que efectuaron la Sra. Rodríguez Herranz, en nombre de Salaberria; y el procurador Sr. D. Jesús López Gracia, en el de la DFG, ambos el 28 de marzo de 2025; así como el procurador Sr. D. Ramón Rodríguez Nogueira en nombre de la Inmobiliaria Aspa el 3 de abril de 2025.

La Sala dictó providencia de 9 de abril de 2025, en que declaró que no había lugar a la celebración de vista, al considerarla innecesaria, atendiendo a la índole del asunto y que queda concluso el recurso, pendiente de señalamiento para votación y fallo, cuando por turno corresponda.

OCTAVO.- Por providencia de 21 de octubre de 2025 se señaló para deliberación, votación y fallo del recurso el 9 de diciembre de 2025, día en que efectivamente se deliberó, votó y fallo, con el resultado que a continuación se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Es objeto de impugnación en este proceso jurisdiccional la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico del País Vasco, de 28 de julio de 2022, en la que se declaró que la transmisión, por compraventa, de inmuebles efectuada por Inmobiliaria Aspa, S.A. a Salaberria Viviendas e instrumentada en escritura pública de 22 de septiembre de 2020, debió estar sujeta al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y que, por lo tanto, la competencia para su exacción corresponde a la DFG. Ese gravamen excluye el IVA aplicado a la operación. La resolución que se impugna resuelve el conflicto planteado por la Diputación Foral de Guipúzcoa (DFG) frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), cuyo objeto era determinar la competencia fiscal para la exacción de la operación por la que Salaberria Viviendas adquirió en 2020 un inmueble a Inmobiliaria ASPA, S.A.), que se tramita ante la Junta Arbitral con nº 17/2022.

Los hechos que dieron lugar al conflicto son los siguientes:

Síguenos en...

1.- Salaberria tiene su domicilio fiscal en Guipúzcoa y la competencia de exacción e inspección del IVA 2010 es de la DFG.

2.- El 22 de septiembre de 2020 se otorgó escritura pública de compraventa por la que Salaberria adquirió a ASPA dos inmuebles en Guipúzcoa por 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, pagándose los 2.528.900 euros restantes en 2020.

3.- Salaberria se dedujo el IVA soportado en su autoliquidación ante la DFG.

4.- La DFG remitió el 13 de octubre de 2021 un escrito a la AEAT, en cumplimiento de lo previsto en el art. 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.

5.- El 9 de diciembre de 2021 la AEAT contestó trasladando sus observaciones, aunque matizando que entendía que no era aplicable el procedimiento especial de colaboración del art. 47 ter del Concierto Económico.

6.- Ante la falta de acuerdo, la DFG trasladó el 17 de enero de 2022 el expediente a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa para alcanzarlo.

7.- Transcurridos dos meses sin acuerdo, se planteó conflicto ante la Junta Arbitral, que se tramitó bajo nº de expediente 17/2022.

Buena parte de la resolución que ahora se impugna viene referida a la interpretación acerca de si procedía aplicar el art. 47 ter del Concierto Económico.

Este precepto 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.

Dice así el precepto:

"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".

La JA, que denomina a este mecanismo procedimiento especial de colaboración del art. 47.ter del Concierto Económico, dedica buena parte de su fundamentación, la casi totalidad, a razonar sobre la aplicabilidad de dicho procedimiento, que negaba la AEAT, especialmente sobre la exégesis del término *calificación*.

Señala la resolución de la JA, aquí impugnada:

"2.2.- Postura de la DFG sobre el art. 47.ter

La DFG interpreta el art. 47.ter atendiendo a la situación que se quiso solucionar, que es la de dos Administraciones con competencia de exacción e inspección sobre distintos sujetos que han intervenido en una operación y respecto de los que debe hacerse una regularización coordinada y coherente.

Así, la DFG entiende que entra dentro del concepto calificación la determinación de si el inmueble transmitido estaba o no afecto a la actividad. A su vez, ello afecta de manera esencial a las cuotas de IVA soportado o devengado a través del mecanismo de la repercusión.

En apoyo de esta solución, la DFG trae la jurisprudencia sobre regularización íntegra.

La dificultad observada por el Tribunal Supremo derivada de la existencia de tres sujetos distintos (sujeto que soporta IVA, sujeto que repercute IVA y Administración tributaria) se incrementa si resulta que son dos las administraciones con competencia de exacción e inspección sobre los administrados intervinientes en la operación.

Precisamente por ello procede la aplicación del art. 47.ter a fin de dirimir la posible controversia que surgiría entre administraciones derivada de la diferente calificación de la operación y, simultáneamente, de evitar el empobrecimiento injusto de los distintos sujetos intervinientes.

Además, señala la DFG 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.

2.3.- Postura de la AEAT sobre el art. 47.ter

Se insta en primer lugar la inadmisión del conflicto porque la solicitud enviada por la DFG en octubre de 2021 tiene por objeto que se realice una comprobación de la situación de ASPA o se inicie un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, por lo que la contestación estatal no puede calificarse como la discrepancia que habilita a trasladar la cuestión a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa como paso previo al planteamiento de conflicto ante la Junta Arbitral.

Adicionalmente, la AEAT entiende que el contenido del conflicto no tiene cabida en el concepto de calificación.

Así, el art. 2.Dos del Concierto Económico señala 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.

Por su parte, el art. 13 de la LGT, aprobada por la Ley 58/2003, sobre la calificación, señala:

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...

...La AEAT considera relevante poner de manifiesto que 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.

Según la AEAT, la regularización íntegra parte de unas cuotas de IVA indebidamente repercutidas y descubiertas en el seno de un procedimiento de comprobación.

Así, mientras el art. 47.ter pretende alcanzar un acuerdo entre administraciones que dé lugar a una compensación entre ellas, la regularización íntegra pretende salvaguardar la neutralidad del IVA devolviendo las cuotas indebidamente repercutidas, para lo cual solo se comprueba el ingreso efectivo de las mismas.

En ningún momento la solicitud inicial de la DFG tenía por objeto comprobar si el IVA indebidamente repercutido había sido indebidamente ingresado en la AEAT.

3.-Postura de la DFG (sobre el fondo del asunto).

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 art. 5 de la LIVA .

En efecto, ASPA era propietaria de la nuda propiedad de los inmuebles transmitidos, cuyo usufructo vitalicio correspondía a Marcelina SCOOP Marcelina, con NIF NUM000.

Con motivo del fallecimiento de la usufructuaria, ASPA consolidó el pleno dominio, procediendo inmediatamente a la transmisión de la propiedad de los inmuebles.

ASPA está dada de alta en IAE en promoción inmobiliaria (epígrafe 833.2) en el Estado desde 1992, pero 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.

4.- Posición de la Junta Arbitral

La correcta delimitación del ámbito de aplicación del art. 47 ter del Concierto Económico requiere la previa interpretación del alcance del concepto de calificación.

Para ello, hemos de seguir la pauta hermenéutica que nos marca el art. 2.dos del Concierto Económico (las normas de este Concierto se interpretarán de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria para la interpretación de las normas tributarias), que nos remite al art. 12 de la LGT (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), que, a su vez, nos remite al art. 3 del Código Civil , que señala 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.

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.

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.).

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".

SEGUNDO.-Sobre la alegada falta de legitimación activa de Salaberria.

Objetada por la DFG, en su escrito de contestación a la demanda, la falta de legitimación activa de que estaría aquejada Salaberria, parte demandante, es necesario que nos pronunciemos con carácter previo sobre esta cuestión, dado que en caso de éxito de dicha pretensión quedaría indebidamente constituida, del lado subjetivo, la relación jurídico-procesal y, con ella, viciado el proceso mismo.

Podemos declarar, en consonancia con lo que seguidamente vamos a razonar, que Salaberria sí ostenta legitimación activa (artículo 19 LJCA, no mencionado por la DFG, que regula la legitimación procesal). Al efecto, ni la sobrevenida ausencia real de conflicto entre Administraciones públicas en la actualidad -dada la posición procesal idéntica, al respecto del fondo, de las dos Administraciones en liza en el inicial conflicto- ni tampoco el que ASPA, que era el sujeto pasivo del IVA, no haya recurrido el acuerdo de la JA, pueden significar, como se afirma, que Salaberria fuera un tercero -sin indicar respecto de qué relación dada podía ser considerada un tercero-; o que no ostentase un interés legítimo en la anulación de la resolución de la JA.

Tenga o no razón de fondo, lo cierto es que Salaberria abonó el IVA a ASPA y ésta lo ingresó en la AEAT. Salaberria pretendió la devolución del IVA soportado ante la Hacienda Foral de Guipúzcoa -HFG-. Este solo dato, abstracción hecha de toda otra consideración, basta para avalar la legitimación activa, como expresión del derecho a la tutela judicial efectiva y, dentro de

ésta, del acceso a la jurisdicción, pues para la recurrente no es indiferente que la resolución de la Junta Arbitral del Concierto que ahora es impugnada fuera acertada o no, esto es, que quede incólume o se anule, pues sus derechos e intereses legítimos pueden quedar afectados, lo que resulta evidente. Como esta Sala ha dicho a propósito de la legitimación *ad causam*-por todas, en la sentencia de 20 de septiembre de 2020, rec. de casación nº 991/2019.

"...el concepto de legitimación procesal es una manifestación del derecho al acceso a la jurisdicción, reconocido en el art.º 24.1 de la CE. El derecho a la tutela judicial efectiva contiene un mandato implícito al legislador, y al intérprete, consistente en promover la defensa en la medida de lo posible, mediante la correspondiente contradicción. El primer contenido, en un orden lógico y cronológico, del derecho a obtener la tutela judicial efectiva de los Jueces y Tribunales que reconoce el art. 24.1 CE es el acceso a la jurisdicción, que se concreta en el derecho a ser parte en un proceso para poder promover la actividad jurisdiccional que desemboque en una decisión judicial sobre las pretensiones deducidas.

Así, la doctrina del Tribunal Constitucional, por todas STC 182/2008, de 22 de diciembre, señala «[...] que el primer contenido del derecho a obtener la tutela judicial efectiva que reconoce el art. 24.1 CE es el acceso a la jurisdicción, que se concreta en el derecho a ser parte en un proceso para poder promover la actividad jurisdiccional que desemboque en una decisión judicial sobre las pretensiones deducidas (SSTC 220/1993, de 30 de junio, FJ 2 ; y 26/2008, de 11 de febrero, FJ 5, entre otras). No se trata, sin embargo, de un derecho de libertad, ejercitable sin más y directamente a partir de la Constitución, ni tampoco de un derecho absoluto e incondicionado a la prestación jurisdiccional, sino de un derecho a obtenerla por los cauces procesales existentes y con sujeción a una concreta ordenación legal que puede establecer límites al pleno acceso a la jurisdicción, siempre que obedezcan a razonables finalidades de protección de bienes e intereses constitucionalmente protegidos (SSTC 311/2000, de 18 de diciembre, FJ 3 ; 124/2002, de 20 de mayo, FJ 3 ; y 327/2005, de 12 de diciembre, FJ 3, por todas)» (FJ 2).

En definitiva, la legitimación procesal se configura legalmente, de suerte que la determinación del legitimado es una cuestión de estricta legalidad, sin más limitaciones que las prevenidas por el Tribunal Constitucional, limitación que se impone al legislador y al intérprete, de evitar restricciones que provoquen una lesión al derecho a la tutela judicial efectiva. Al punto que en la línea apuntada y respecto de la aplicación de la normativa, ha dicho el Tribunal Constitucional que «[...] la decisión que ponga fin a un proceso judicial puede ser de inadmisión por falta de legitimación activa si el órgano judicial niega la concurrencia de ese presupuesto procesal de forma no arbitraria ni irrazonable e interpretando los requisitos procesales legalmente previstos atendiendo a la ratio de la norma, cumpliendo con ello las exigencias del principio de proporcionalidad» (por todas, STC 227/2007, de 22 de octubre)."

Al respecto, en el caso presente resulta innegable que a Salaberria, por su condición de adquirente de los inmuebles a Inmobiliaria Aspa y, por ende, objeto de repercusión del IVA, que recibe una resolución administrativa -de naturaleza arbitral- en virtud de la cual se declara que el impuesto procedente, sin posibilidad de recuperación, reembolso o deducción, era otro distinto al del IVA como pago asociado a la compraventa, precisamente el que grava las transmisiones patrimoniales, no le es indiferente la declaración contenida en el acuerdo de la JA, 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 (art. 24.1 CE), en su manifestación de acceso a la jurisdicción.

TERCERO.-Posición de la parte demandante, Salaberria Viviendas.

Una vez despejada la anterior incógnita procesal, procede examinar los términos del debate seguido en este proceso, tal como han sido configurados por las partes.

Al respecto, afirma la actora que Inmobiliaria ASPA, S.A. manifestó 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 ha controvierte.

Inmobiliaria ASPA declaró el IVA ante la AEAT en enero de 2021, como estaba obligada en virtud de la normativa en vigor. Por su parte, Salaberria solicitó a la Hacienda foral -HFG- la devolución del IVA soportado, toda vez que hasta el final de la promoción no tendría IVA que repercutir, y contaba con ese dinero para llevar a cabo la construcción de las tres viviendas, dado que era suyo.

Afirma al efecto que la HFG tardó dos años en resolver sobre la solicitud de devolución de IVA, causando graves perjuicios económicos a la recurrente, que se vio obligada a ampliar la financiación, y a pagar intereses para llevar a cabo la obra, cuando disponía de 462.000 euros de Salaberria desde enero de 2021.

El 13 de octubre de 2021, HFG decidió iniciar el procedimiento previsto en el art. 47 ter del Convenio Económico para transformar la operación sujeta a IVA en una compraventa sujeta a ITP, según afirma.

Tras recibir el escrito de disconformidad de AEAT -Administración que ostenta la facultad, según se dice en la demanda, de exacción e inspección para calificar la operación (artículos 27.1. Primera y 29.6.a) del Convenio Económico)-, presentó alegaciones ante la Junta Arbitral del Convenio Económico el 17 de enero de 2022.

Aduce que en su escrito inicial -folios 1 a 27 del expediente- se demuestra que estamos ante un problema entre la Administración del Estado y la Administración de Guipúzcoa, puesto que la segunda sostiene que la primera no colabora en la resolución de este tipo de asuntos (págs. 13 y 14 del escrito inicial de HFG).

Dice la HFG que no existe un mecanismo de compensación entre administraciones en este tipo de operaciones, y asumiendo que debe devolver el IVA a Salaberria, cuando INMOBILIARIA ASPA, S.A. lo ha ingresado en AEAT, considera "injusto" que HFG no ostente facultades inspectoras frente a esta última (lo reconoce expresamente en el segundo párrafo de la página 13).

Considera que de la simple lectura del argumento ya se advierte que a quien no se puede perjudicar es a Salaberria, que se ha limitado a pagar una factura con IVA en el año 2020, y dos años después se ha visto obligada a tributar por ITP, lapso en el que, según afirma, tampoco se le devolvió el IVA abonado.

CUARTO.-Contestación a la demanda de la DFG, sobre el fondo del asunto.

Desde su punto de vista, el asunto presenta unas particularidades muy específicas que hacen que sea un caso atípico, que expone:

1.- La HFG consideró que la venta de ASPA a Salaberria no estaba sujeta al IVA sino al ITP, dado que ASPA no era *empresario* a efectos del IVA y, por ello, no era sujeto pasivo de tal impuesto.

2.- Dada la falta de acuerdo, el asunto (previa la tramitación pertinente, requerimientos, Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, etc.) se llevó a la JAC por parte de la HFG.

3.- La AEAT se opuso a la pretensión de la HFG, pero no porque considerase que la operación estaba sujeta al IVA, sino porque propugnaba que el procedimiento previsto en el artículo 47.ter del Convenio Económico no era adecuado para el presente caso (ver folios 245 a 258 del expediente administrativo).

4.- De hecho, según indica, la Junta Arbitral dedica 11 de las 12 páginas de su Resolución a explicar por qué el presente caso sí tiene encaje en el 47.ter del Convenio; y solo una a explicar que la operación está sujeta al ITP y no al IVA.

5.- Así, la AEAT no ha recurrido la resolución, lo que lleva a pensar, de manera inequívoca, que está de acuerdo con ella. De otro modo, la habría recurrido.

6.- Ello no obstante, sostiene que llama la atención la posición de la AEAT que indica que, pese a que no ha recurrido la resolución, una eventual estimación del recurso presentado por un tercero (Salaberria) le beneficiaría, aun sin mantener otra posición procesal que la de defensa del acto combatido, igual que hace la DFG.

7.- ASPA, que es el contribuyente que la HFG considera que no es sujeto pasivo del IVA, no ha recurrido la Resolución de la JAC y es parte demandada. Por tanto, está conforme con que no es sujeto pasivo del IVA. También la HFG, es obvio, considera que ASPA no es sujeto pasivo del IVA. También la AEAT se alinea con tal postura, porque nada señala al respecto y no ha recurrido la resolución de la JAC.

La JA sostiene la misma tesis, al considerar que los inmuebles transferidos por ASPA no estaban sujetos a la actividad y la operación no está sujeta al IVA.

8.- Por tanto, el único que defiende que ASPA es empresario a efectos del IVA y que la operación está sujeta al IVA es un tercero.

Sobre el fondo del asunto, aduce la DFG lo siguiente:

1. El artículo 5 de la Ley del IVA (Ley 37/1992) declara que se reputarán empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. Pues bien, en este caso, ha quedado plenamente acreditado, en su opinión, que la operación en cuestión no tiene carácter empresarial. Por ello, no está sujeta al IVA.

2. ASPA únicamente era titular de la nuda propiedad de los inmuebles desde 1999. El usufructo correspondía a otra persona. Por tanto, no pudo realizar actuaciones empresariales con dichos inmuebles.

3. El 22 de septiembre de 2020 se extinguió el usufructo y se consolidó el pleno dominio a favor de ASPA. En el mismo acto se vendieron las fincas a Salaberria.

4. La licencia de obras, el certificado del Colegio de Arquitectos, etc., están a nombre de Salaberria. ASPA no participó en ninguna operación dirigida a la urbanización, promoción o construcción de viviendas.

5. Desde 1999 hasta 2020, ASPA no realizó ninguna actividad sobre las parcelas que pueda tener la consideración de *empresarial*. Únicamente, en 2016, demolió la vivienda ubicada en el terreno.

6. ASPA no ha satisfecho ni costes de urbanización, ni gastos de elaboración de proyectos de reparcelación, ni gastos administrativos ni ningún otro concepto similar.

- El TJUE tiene declarado, de manera reiterada, que no forman parte del concepto de actividad económica a efectos del IVA los actos y operaciones que sean consecuencia del simple ejercicio de la propiedad de un bien por parte de su titular.

7. El TEAC recoge esa doctrina en una resolución de 19 de febrero de 2014, que se cita a los folios 23 y 24 del expediente.

8. De acuerdo con lo anterior, la simple venta de unos terrenos por una sociedad, adquiridos 21 años antes, además solo de su nuda propiedad, no está sujeta a IVA. Únicamente ha procedido a su venta como podría haber hecho cualquier otra persona, incluso particular, lo que no implica una actividad empresarial.

9. De las autoliquidaciones de IVA presentadas por ASPA se desprende que no ha realizado ninguna actividad empresarial. En realidad, la sociedad no ha tenido actividad, salvo la propia venta de los dos inmuebles.

10. En definitiva, la venta de los dos inmuebles se ha realizado por parte de una sociedad sin actividad económica (ASPA), y por lo tanto, la operación no está sujeta al IVA, sino al ITP.

Afirma, en relación con la denunciada vulneración del principio de neutralidad del IVA, alegado por Salaberria, que las alegaciones de la actora relativas a propósito del principio de neutralidad del IVA resultan ajenas al presente recurso, entre otras razones, porque la operación que nos ocupa no está sujeta al IVA y de ello deriva que tal principio no es aplicable al caso.

Además indica la propia demandante Salaberria en su demanda que ya se le ha devuelto el importe pagado en concepto de IVA, lo que definitivamente descartaría todo quebrantamiento del principio de neutralidad, a lo que no obsta que se le haya compensado parte de la cantidad satisfecha con el importe correspondiente al ITP.

Sostiene que si, efectivamente, se ha devuelto el IVA con la compensación que indica, ello tendría toda la lógica. Efectivamente, si se le hubiera devuelto todo el IVA y no se hubiera compensado parcialmente por el importe del ITP, el resultado habría sido que la operación no habría tributado ni por el IVA (porque no procede y, además, se ha devuelto a Salaberria) ni tampoco por el ITP, esto es, no se habría satisfecho ningún impuesto indirecto que tuviera como hecho imponible la transmisión operada por medio de la compraventa. Ninguna de las partes defiende, según afirma la DFG, que la operación no tenga que pagar ningún impuesto.

Lo sucedido en este asunto, argumenta la DFG, no tiene como consecuencia el perjuicio de Salaberria por razón de la falta de coordinación entre las Administraciones en inicial pugna. Al contrario, el problema reside en que, de un aparte, Lo que en este caso acontece es que, por una parte, Salaberria defiende que la operación está sujeta a IVA. Y por la otra, la HFG, como también la AEAT (que nunca ha defendido lo contrario y no impugna la resolución de la JA) e incluso ASPA (que ni ha realizado alegaciones en contrario ni ha recurrido la resolución), consideran que la operación esté sujeta al ITP.

QUINTO.-Sobre el trámite de conclusiones.

La demandante, Salaberria, formuló conclusiones, en que comenta la prueba practicada, insistiendo en que la parcela transmitida estaba afecta a la actividad de Inmobiliaria ASPA, S.A. porque la había transformado antes de su venta a Salaberria, luego procedía aplicar IVA, y no el ITPAJD. Como prueba de lo anterior invoca:

"a) Escritura de constitución de SALABERRIA VIVIENDAS, S. COOP. donde figura su objeto social (documento nº 2 demanda).

b) Certificados de AEAT sobre condición de sujeto pasivo de IVA y alta en IAE de INMOBILIARIA ASPA, S.A. en enero de 1992 (documentos nº 3 y 4 demanda).

c) Escritura de compraventa entre INMOBILIARIA ASPA, S. A. y SALABERRIA VIVIENDAS, S. COOP. (documento nº 5 demanda), donde aparece que se había hecho un derribo sobre la parcela adquirida, y que la compraventa incluía cualquier derecho de sobreedificación o edificabilidad no consumida.

d) Factura y justificante de pago de la compraventa, incluido el IVA (documentos nº 6 y 7 demanda).

e) Declaraciones de IVA de INMOBILIARIA ASPA, S.A. de los últimos años por operaciones similares (documentos nº 13 a 16 demanda).

f) Certificado de defunción de la usufructuaria de 10 de enero de 2005, fecha desde la que, en virtud del artículo 513 del Código Civil, INMOBILIARIA ASPA, S.A. es plena propietaria, al contrario de lo que indica DFG equivocadamente al datar la extinción del usufructo en el año 2020 (documento nº 12 demanda).

g) Documentación sobre transformación y mejora de la finca por parte de INMOBILIARIA ASPA, S. A. en 2014, 2015 y 2016, antes de la venta en 2020 (documento nº 17 demanda relativo a documentación administrativa sobre el derribo, resolución sobre petición de volumen de edificabilidad resultante..., así como documentación aportada por INMOBILIARIA ASPA, S. A. mediante escrito de 12 de junio de 2024 - facturas de la transformación y mejora de las fincas de los años 2015 y 2016 -, y testificales de los dos estudios de arquitectura de la empresa vendedora y de la cooperativa compradora, TANCO ASOCIADOS ARQUITECTURA Y URBANISMO, S.L.P. y MITXELENA ARQUITECTOS, S.L.P., respectivamente).

h) Testificales de los dos estudios a los que acabamos de hacer referencia, coincidentes en cuanto a que (i) INMOBILIARIA ASPA, S.A. transformó las fincas antes de venderlas, (ii) derribó la construcción existente y preparó el suelo como parte de la edificación, (iii) mejoró las fincas que vendió, y (iv) dichas actuaciones formaron parte de la actividad urbanizadora/promotora de INMOBILIARIA ASPA, S.A.

Además, TANCO afirmó que INMOBILIARIA ASPA, S. A. le contrató para hacer la promoción de dichas fincas, construyendo tres viviendas, y MITXELENA aseveró que la transformación de las fincas por INMOBILIARIA ASPA, S. A., antes de la venta, tuvo una repercusión favorable para SALABERRIA VIVIENDAS, S. COOP., porque les ahorró tener que hacerla y mejoró los inmuebles y su edificabilidad.

i) Postura de AEAT, que no está de acuerdo con la decisión de DFG, tal y como se acredita con su escrito de contestación, y los diferentes documentos que contienen su rúbrica y se encuentran en el expediente administrativo.

Para AEAT estamos ante una operación sujeta a IVA. Es AEAT quien certifica que INMOBILIARIA ASPA, S. A. es sujeto pasivo de IVA. Es AEAT quien jamás ha revocado sus declaraciones de IVA por operaciones similares ni, por supuesto, la que nos ocupa".

Por su parte, en sus conclusiones, la DFG sostiene que la prueba practicada no modifica la conclusión de que ASPA no era sujeto pasivo del IVA, reiterando lo que ya había manifestado en su escrito de contestación a la demanda, reiterándose en que los datos que, en su criterio, acreditan que INMOBILIARIA ASPA (ASPA) no era empresario a efectos del IVA. No era sujeto pasivo del IVA. Y, por tanto, que la operación no estaba sujeta al IVA sino al ITP y así:

"- ASPA no era pleno propietario de las fincas en cuestión, sino que desde el año 1999 únicamente era titular de la nuda propiedad. Creemos que esta es una cuestión relevante que la actora ni siquiera explica.

Porque creemos que resulta evidente que si ASPA no era titular del usufructo de las fincas, sino solo de la nuda propiedad, no podía realizar sobre dichas fincas, por sí misma, operaciones tendentes a urbanizar, promover o construir viviendas en dicha finca. Creemos que el argumento es incontestable.

- Al hilo de lo anterior, creemos que es especialmente significativo que tal y como explicamos en nuestra contestación a la demanda y consta en el expediente, el usufructo sobre las fincas se extinguió el 22 de septiembre de 2020, y se consolidó el pleno dominio de las fincas a favor de ASPA. Pues bien, en el mismo acto se vendieron las fincas a SALABERRIA.

No hubo ni siquiera un solo día en el que ASPA fuera pleno propietario de las mencionadas fincas.

- La licencia de obras, el certificado del Colegio de Arquitectos, etc., están a nombre de Salaverria. ASPA no participó en la urbanización, en la promoción o en la construcción de viviendas.

Tampoco ha satisfecho costes de urbanización, ni gastos de elaboración de proyectos de reparcelación ni ningún otro concepto equiparable.

- Desde 1999 hasta 2020, ASPA no ha realizado ninguna actividad sobre las fincas que pueda tener la consideración empresarial.

La única actuación que realizó, y siendo únicamente nuda propietaria, fue demoler en el año 2016 una vivienda en ruinas ubicada en el terreno en cuestión.

La prueba practicada, a propuesta de SALAVERRIA, se centra en acreditar que realizó dicha demolición. Sin embargo, dicha prueba no aporta absolutamente nada al litigio, porque en nuestra contestación a la demanda (página 7), ya indicábamos tal cuestión. Que esa fue su única actuación sobre el terreno, en 2016. Así consta en el expediente. Pero ello en modo alguno es suficiente como para considerar que ASPA era empresario a efectos del IVA.

- De las declaraciones de IVA presentadas por ASPA se desprende que no ha realizado ninguna actividad empresarial. No ha tenido actividad alguna salvo la venta de los propios inmuebles.

- El TJUE tiene declarado de manera reiterada que no forman parte del concepto de actividad económica a efectos del IVA los actos y operaciones consecuencia del simple ejercicio de la propiedad de un bien por su titular. Lo indicamos en nuestra contestación a la demanda.

En definitiva, la venta de los inmuebles la operación no está sujeta al IVA sino al ITP".

SEXTO.-Criterio de la Sala.

Es cierto, al margen de la cuestión procesal suscitada por la DFG sobre la falta de legitimación de Salaberria, que ya ha sido despejada, que no por ello el asunto deja de presentar peculiaridades que no pueden ser desconocidas. Así, un conflicto entre Administraciones públicas en torno a la interpretación pertinente del artículo 47 ter del Concierto Económico y, en particular, sobre el ámbito objetivo del término "calificación", así como de la locución "calificación de operaciones de manera diferente a como las haya declarado el contribuyente", ha quedado desvirtuado en sede judicial porque las dos Administraciones en liza están concordes sobre el problema de la calificación que deriva del art. 47 ter LC, dado que la AEAT no hace alusión a ella. Por tanto, la cuestión exegética, que alentó el conflicto que la JA estaba llamado a resolver, esencial por tanto como objeto del debate sostenido en la vía arbitral, ha desaparecido sin rastro apreciable en este litigio, pues ninguno de los intervinientes se opone a la solución adoptada al respecto por la JA. Ni siquiera Salaberria, única demandante, alude, ni aun tangencialmente, a la cuestión relativa a la calificación.

El objeto litigioso queda, por tanto, relegado en este pleito a la calificación fiscal que, en aplicación de ese art. 47 ter LC que le habilita para ello, o sea, en la procedencia de aplicar el ITP a la operación seguida, en lugar del IVA, siendo así que esa declaración encierra en definitiva una cuestión estrictamente probatoria.

Pues bien, el único dato relevante que acredita la sociedad actora es la fecha del fallecimiento de la usufructuaria, que se produjo en 2005 -tiene razón en este punto Salaberria, aportando certificado de defunción- y no en 2020 -como sostiene sin fundamento la DFG, que no efectúa comentario alguno al respecto-.

Sin embargo, no estamos ante una prueba concluyente que pueda sustentar el hecho aquí relevante de que Inmobiliaria ASPA era sujeto pasivo del IVA y realizó por sí misma la urbanización, transformación y mejora de los inmuebles de manera que constituyeran una actividad económica conducente a la exacción del IVA. Tales extremos no han quedado probados de un modo categórico.

En síntesis, 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.

En resumen, además de que a la vendedora ASPA y a la AEAT no les ha interesado combatir el acto de resolución impugnado por Salaberria, lo que a juicio de este Tribunal Supremo, dada la naturaleza de los abundantes indicios presentados y a la presunción de acierto que asiste a las decisiones de la Junta Arbitral -máxime en este caso en que, una vez decantada la posibilidad de calificar los hechos relevantes, ex art. 47 ter, ejerció tal facultad en un sentido preciso, el de considerar que la vendedora no era sujeto pasivo del IVA, en cuanto a la cuestión esencial de si

el inmueble transmitido estaba o no afecto a la actividad, aunque la resolución de la JA recurrida adolece de cierta falta de explicación de por qué alcanza esa conclusión.

Por lo tanto, es de apreciar falta de rotundidad en la prueba articulada por esta Sala a instancia de la demandante, siendo de destacar, al respecto, que la prueba testifical, que 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, abstracción hecha de los términos en que ha sido propuesta. En suma, eran precisos elementos concluyentes acerca de 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, de la que nada se dice en el proceso, para poder enervar la determinación al respecto adoptada por la Junta Arbitral.

SÉPTIMO.- Conforme dispone el artículo 139.2 de la Ley de la Jurisdicción, procede no imponer las costas procesales a la actora, vencida en juicio. En lo que respecta a la Diputación Foral de Guipúzcoa, porque el vencimiento no ha sido total, al haberle sido rechazada una pretensión de inadmisibilidad. Y en lo relativo a la posición procesal, tanto de la AEAT como la Inmobiliaria Aspa, porque no han formulado una real y efectiva oposición al recurso que justifique su presencia en él.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Que tras rechazar la causa de inadmisibilidad planteada por la Diputación Foral de Guipúzcoa, relativa a la falta de legitimación de la parte recurrente, debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo nº 909/2022, interpuesto por la procuradora Sra. Olga Rodríguez Herranz, en nombre y representación de **SALABERRIA VIVIENDAS, SOCIEDAD COOPERATIVA**, contra la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico del País Vasco nº 38/2022, de 28 de julio, que declaró que la transmisión de inmuebles de Inmobiliaria Aspa, S.A. a Salaberria Viviendas, instrumentada en escritura de 22 de septiembre de 2020, debió estar sujeta al ITPAJD, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, sin que proceda imponer las costas procesales causadas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).