

Conflicto: 73/2014

Promotor: Comunidad Foral de Navarra

Administraciones en conflicto: Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra

Objeto: IVA. Porcentaje que corresponde a Navarra por operación tributaria a valor de mercado

Fecha de la resolución: 19 de julio de 2016

RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL

I. ANTECEDENTES

1.- Mediante un escrito que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 01-04-2014, la Hacienda Tributaria de Navarra (en adelante, HTN), representada por la Consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo del Gobierno de Navarra, promovió conflicto de competencias frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) para resolver la discrepancia surgida entre ambas Administraciones respecto a la proporción correspondiente a cada una de ellas en la tributación por el IVA de 2010 de la Caja de Ahorros de AAA (en adelante, AAA).

La Consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo del Gobierno de Navarra afirmó en el referido escrito que el conflicto traía causa de los siguientes hechos:

1º.- La compañía mercantil BBB, S.A. (en adelante, BBB, S.A.), perteneciente como entidad dominada al Grupo del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) 127/09 del que era entidad dominante AAA, presentó en su día la declaración resumen anual del IVA de 2010 asignando a la HTN un porcentaje de tributación del 15,96%, a la AEAT del 83,30%, a la Hacienda Foral de Álava del 0,07%, a la Hacienda Foral de Guipúzcoa del 0,08% y a la Hacienda Foral de Vizcaya del 0,59%.

2º.- Mediante un escrito de 23-02-2011, BBB, S.A. modificó dicha asignación, reduciendo el porcentaje de la HTN al 12,72%.

3º.- Como consecuencia de esa modificación, el 14-03-2011 AAA presentó ante la AEAT un escrito en el que rectificó la declaración del IVA del período 12 de 2010.

4º.- A raíz de esa rectificación, la AEAT inició una inspección a AAA / BBB, S.A. circunscrita al IVA de 2010 en la que, según consta en una diligencia extendida el 05-10-2011 y en el acta de conformidad extendida el 30-11-2011, las operaciones con derecho a deducción efectuadas en Navarra se cifraron en 43.024.651,37 euros y el porcentaje de tributación correspondiente a la HTN en el 48,36%

5º.- El 07-12-2011 la Inspectora Coordinadora de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT emitió un informe en el que hizo constar que, de los citados 43.024.651,37 euros, 43.000.131,24 respondían a la aportación de un inmueble sito en Navarra que BBB, S.A. hizo a la compañía mercantil CCC, S.L. (denominada actualmente (...), S.L.) el 30-07-2010 y el resto a operaciones de arrendamiento de locales sitios en Navarra; y en el que concluyó que, para ajustar la distribución entre las distintas Administraciones de la tributación de AAA /BBB, S.A. por el IVA de 2010 a los datos consignados en la mencionada acta de conformidad, la HTN debería satisfacer la suma de 32.040.713,42 euros.

La AEAT remitió dicho informe a la HTN el 11-06-2013 y el 11-12-2013 remitió a esta la diligencia de 05-10-2011 y el acta de conformidad de 30-11-2011 mencionadas en el ordinal 4º.

6º.- El 11-02-2014, el Director-Gerente de la HTN, considerando que la referida reclamación de 32.040.713,42 euros era consecuencia directa de que la AEAT no había determinado el valor real de mercado del inmueble que BBB, S.A. aportó a CCC, S.L. el 30-07-2010, requirió de inhibición a la AEAT y le solicitó:

a).- Que procediera a calcular dicho valor de mercado conforme a lo establecido en el artículo 27.5 de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del IVA; y que, a partir de ese cálculo, declarara incorrecto el porcentaje del 48,36% atribuido a la HTN y determinara, tanto en AAA como en BBB, S.A., un nuevo porcentaje de tributación ajustado a lo dispuesto en el artículo 34 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio).

A tal fin, el Director-Gerente de la HTN acompañó al mencionado requerimiento un informe técnico de valoración del inmueble objeto de la referida aportación no dineraria, elaborado el 28-01-2014 por la Sección de Tasación de su Servicio de Riqueza Territorial, en el que se atribuyó a dicho inmueble un valor de mercado, a julio de 2010, de 17.159.152,11 euros, muy inferior al importe de la contraprestación pactada entre BBB, S.A. y CCC, S.L., que se cifró en 43.000.131,24 euros, y en función del cual la AEAT atribuyó a la HTN el citado porcentaje de tributación del 48,36%.

b).- Que extendiera la inspección parcial realizada a AAA / BBB, S.A. por el IVA de 2010 a una inspección general del IVA, incluyendo en ella un análisis completo de la compra a la compañía mercantil EEE, S.A. del inmueble posteriormente aportado por BBB, S.A. a CCC, S.L.

7º.-Mediante un escrito de su Delegado Especial en Navarra de 14-03-2014, la AEAT rechazó el referido requerimiento de la HTN argumentando:

a).- Que la aludida valoración del inmueble en cuestión en 43.000.131,24 euros era correcta, ya que estaba respaldada por las tasaciones realizadas por DDD, S.A. el 23-02-2009 y el 21-04-2009 para EEE, S.A. y por FFF el 10-11-2010 para CCC, S.L., así como por la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados, presentada por BBB, S.A. ante la HTN a raíz de la compra de dicho inmueble a EEE, S.A. el 31-07-2009, en la que le atribuyó un valor de 42.951.000,00 euros.

b).- Que, pese a no estar obligada a ello, la AEAT había iniciado una inspección general de AAA / BBB, S.A. referida al IVA.

8º.- Al no ver atendido su requerimiento, la HTN, mediante un escrito fechado el 01-04-2014, promovió ante esta Junta Arbitral el presente conflicto de competencias.

2.- Para fundamentar el planteamiento del conflicto, la Consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo del Gobierno de Navarra, en el mencionado escrito de 01-04-2014, formuló las siguientes alegaciones:

1ª.- Alegó, en primer lugar, la HTN que, a tenor de lo establecido en la normativa reguladora de las sociedades anónimas y en el artículo 42 del Código de Comercio, tanto BBB, S.A. como CCC, S.L. formaban parte como entidades dominadas de un mismo grupo de sociedades del que era entidad dominante AAA; y que, por tanto, la aportación no dineraria controvertida se realizó entre partes vinculadas.

2ª.- Alegó también la HTN que, en las operaciones entre partes vinculadas, la base imponible del IVA está constituida, según establece el artículo 27.5 de la Ley Foral 19/1992, por su valor de mercado; y que el valor de mercado en julio de 2010 del inmueble objeto de dicha aportación no dineraria fue cifrado en el informe de valoración emitido el 28-01-2014 por la Sección de Tasación de su Servicio de Riqueza Territorial en 17.159.152,11 euros.

3ª.- A juicio de la HTN, esa valoración debe prevalecer sobre las tasaciones en las que la AEAT apoyó su contestación al requerimiento de inhibición formulado el 11-02-2014 (la realizada por DDD, S.A. el 23-02-2009 y el 21-04-2009 para EEE, S.A. y la realizada por FFF el 10-11-2010

para CCC, S.L.), por haber sido elaboradas esas tasaciones para fines y con criterios técnicos ajenos a los que, conforme a la legislación vigente, deben aplicar las Administraciones Tributarias en la valoración del suelo.

3.- En virtud de las referidas alegaciones, en el citado escrito de 01-04-2014, la Consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo del Gobierno de Navarra solicitó a esta Junta Arbitral:

1º.- Que declare que la AEAT debe calcular el valor de mercado de la aportación no dineraria que BBB, S.A. hizo a CCC, S.L. el 30-07-2010 conforme a la regla especial contenida en el artículo 27.5 de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del IVA; y que, en función de ese valor de mercado, debe determinar nuevamente la proporción correspondiente a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra en el IVA de 2010 (tanto en lo que respecta a AAA, como en lo que concierne a BBB, S.A.) a tenor de lo dispuesto en el artículo 34 del Convenio.

2º.- Que, una vez admitido a trámite el conflicto, suspenda su tramitación hasta que concluya la inspección general sobre el IVA que la AEAT está realizando a AAA / BBB, S.A.

4.- Mediante Resolución de 27-01-2015, el Presidente de esta Junta Arbitral tuvo por planteado el conflicto promovido por la HTN en el mencionado escrito de 01-04-2014, dio traslado del mismo a la AEAT y emplazó a esta para que, en el plazo de un mes, formulara las alegaciones que considerara pertinentes para fundamentar sus pretensiones y propusiera las pruebas necesarias para acreditar los hechos justificativos de las mismas.

5.- Mediante un escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 02-03-2015, el Director General de la AEAT formuló las siguientes alegaciones:

1ª.- Alegó, en primer lugar, la AEAT que la primera de las pretensiones de la HTN no tenía por objeto la aplicación de los puntos de conexión establecidos en el Convenio ni la interpretación y aplicación del mismo; que, por tanto, dicha pretensión excedía del ámbito competencial de esta Junta Arbitral; y que, por todo ello, debería inadmitirse.

2ª.- Subsidiariamente, alegó la AEAT que, en caso de ser admitida, dicha pretensión debería desestimarse, ya que venía a cuestionar la valoración dada por la AEAT a la aportación no dineraria que BBB, S.A. hizo a CCC, S.L. el 30-07-2010, lo que suponía someter al conocimiento de la Junta Arbitral algo que escapaba a su ámbito competencial, cual es el modo en el que la AEAT ha ejercido la competencia inspectora que, con carácter exclusivo, le atribuye el artículo 34.7 del Convenio.

3ª.- Alegó asimismo la AEAT que la citada valoración era coherente con la tasación del inmueble en cuestión que efectuó DDD, S.A. el 23-02-2009 y el 21-04-2009 y con la que realizó FFF el 10-11-2010, así como con la consignada por BBB, S.A. en la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados, que presentó ante la HTN a raíz de la compra de dicho inmueble a EEE, S.A. el 31-07-2009.

4ª.- Y alegó, por último, la AEAT que la pretensión relativa a que la inspección parcial realizada a AAA / BBB, S.A. se ampliase a una inspección general sobre el IVA carecía del más mínimo amparo normativo.

6.- Mediante Resolución de 20-05-2015, el Presidente de esta Junta Arbitral declaró abierto el período de instrucción por un plazo de dos meses, designó Ponente al Vocal de esta Junta Arbitral D. (...) y emplazó a las partes para que, en dicho plazo de dos meses, aportaran los medios de prueba que consideraran oportunos para la acreditación de los hechos justificativos de sus pretensiones.

7.- Durante el referido periodo de instrucción, la HTN presentó dos escritos:

Mediante el primero de ellos, que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 20-07-2015, la HTN aportó diversos documentos, entre los que destaca un informe de 25-06-2015

mediante el que la Sección de Tasación de su Servicio de Riqueza Territorial complementó la valoración del inmueble en cuestión que había realizado el 28-01-2014.

Mediante el segundo de ellos, que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 26-04-2016, la HTN aportó un nuevo informe, fechado el 15-04-2016, mediante el que dicha Sección vino a complementar el anteriormente citado de 25-06-2015 a raíz de la compraventa del inmueble en cuestión formalizada con posterioridad a esta última fecha; concretamente, el 28-01-2016.

8.- Mediante Resolución de 10-05-2016, el Presidente de esta Junta Arbitral, en cumplimiento de lo dispuesto en los apartados 4 y 5 del artículo 17 de su Reglamento, puso de manifiesto el expediente a las Administraciones en conflicto y a los interesados y los emplazó a formular, en el plazo de quince días hábiles, cuantas alegaciones estimaran pertinentes para fundamentar sus pretensiones.

9.- Mediante un escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 27-05-2016, el Director-Gerente de la HTN formuló las siguientes alegaciones finales:

1ª.-El conflicto debe ser admitido a trámite, ya que tiene su origen en la discrepancia que la HTN mantiene con la AEAT respecto a la determinación que esta hizo de la proporción que correspondía a la HTN en el IVA de AAA / BBB, S.A. de 2010; y, a tenor de lo dispuesto en el artículo 51.1.b) del Convenio, esa discrepancia debe ser resuelta por la Junta Arbitral.

2ª.-En la referida determinación, la AEAT no aplicó la regla especial contenida en el artículo 27.5 de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del IVA, según la cual, tratándose de operaciones vinculadas, la base imponible está constituida por el valor real de mercado y no por el importe de la contraprestación acordado por las partes.

Al entender de la HTN, la AEAT no efectuó ningún tipo de comprobación administrativa sobre la adecuación de dicho importe al valor real de mercado; y las tasaciones acompañadas por la AEAT (que, en su opinión, ni siquiera eran conocidas por la Inspección cuando determinó el porcentaje correspondiente a la HTN en el IVA de AAA / BBB, S.A. de 2010) son, a su juicio, tasaciones privadas realizadas para fines y con criterios ajenos a los que deben emplear las Administraciones Tributarias en la valoración del suelo.

A ese respecto, sostiene la HTN que la única valoración administrativa del suelo que obra en el expediente es la que realizó la Sección de Tasación de su Servicio de Riqueza Territorial el 28-01-2014, complementada por los mencionados informes de 25-06-2015 y 15-04-2016. Y añade que esa valoración no puede ser rechazada por la AEAT, habida cuenta de que, siempre que esta ha necesitado conocer el valor de mercado de inmuebles sitios en Navarra, ha encargado la valoración de los mismos a dicha Sección de Tasación.

Y alega asimismo la HTN que la valoración realizada por la citada Sección fue validada en la escritura pública de 28-01-2016 mediante la que el inmueble en cuestión fue transmitido por CCC, S.L. a Livanto Promociones S.L. por el precio de 18.000.000,00 euros, muy inferior al de 43.000.131,00 euros que se le atribuyó en la tantas veces mencionada aportación no dineraria de 30-07-2010; y muy próximo al de 17.159.152,11 euros que le dio la referida Sección el 28-01-2014.

3ª.- Y afirma, por último, la HTN que la AEAT vino finalmente a reconocer la necesidad de realizar una inspección general sobre el IVA declarado por AAA / BBB, S.A., aunque solo haya aportado al procedimiento arbitral una parte de la documentación correspondiente a esa inspección general.

10.- Mediante un escrito presentado en la estafeta de correos nº 25 de Madrid el 25-05-2016, que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 01-06-2016, el Director General de la AEAT formuló sus alegaciones finales, en las que, en lo sustancial, vino a ratificar sus alegaciones iniciales.

A dicho escrito, adjuntó la AEAT el acta de conformidad formalizada el 28- 02-2014 tras la inspección general del IVA declarado por AAA / BBB, S.A.; y manifestó que dicha inspección general vino a confirmar el porcentaje de tributación del 48,36% atribuido a la HTN en la inspección parcial previa del IVA de 2010.

11.- Una vez constituida esta Junta Arbitral con la composición resultante de la Orden Ministerial HFP/514/2017, de 2 de junio, y de la Orden Foral 74/2017, de 2 de junio, del Consejero de Hacienda y Política Financiera del Gobierno de Navarra, el Presidente de la misma, mediante Resolución de 23-06-2017, volvió a nombrar Ponente del presente conflicto al Vocal de esta Junta Arbitral D. (...).

II.- NORMAS APLICABLES

12.- Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

a).- El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y modificado por la Ley 12/1993, de 13 de diciembre; por la Ley 19/1998, de 15 de junio; por la Ley 25/2003, de 15 de julio; por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre; y por la Ley 14/2015, de 24 de junio.

b).- El Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo, y modificado por el Real Decreto 530/2017, de 26 de mayo.

c).- Las demás disposiciones de general aplicación.

III.- FUNDAMENTOS JURÍDICOS

13.- Lo expuesto en el capítulo de antecedentes pone de manifiesto que las cuestiones controvertidas en este procedimiento arbitral son las siguientes:

1ª.- La admisibilidad del conflicto.

2ª.- La suspensión de su tramitación hasta que culmine la inspección general del IVA declarado por AAA / BBB, S.A.

3ª.- La determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en la tributación de AAA / BBB, S.A. por el IVA de 2010.

Y esas son, por tanto, las cuestiones que esta Junta Arbitral debe resolver observando la debida congruencia con las pretensiones formuladas por las Administraciones en conflicto.

14.-La AEAT pretende que esta Junta Arbitral declare la inadmisibilidad del presente conflicto por exceder de su ámbito competencial, ya que, a su entender, no versa sobre la aplicación de los puntos de conexión establecidos en el Convenio ni sobre la interpretación y aplicación del mismo.

Por su parte, la HTN se opone a dicha pretensión argumentando que el presente conflicto versa sobre la determinación del porcentaje correspondiente a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra en la tributación de AAA / BBB, S.A. por el IVA de 2010; y que, por consiguiente, su resolución compete a esta Junta Arbitral.

15.- A tenor de lo dispuesto en el artículo 51.1 del Convenio, el ámbito competencial de esta Junta Arbitral se extiende a las siguientes funciones:

“a).- Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Convenio a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

b).- Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y la de la Comunidad Foral, o entre esta y la Administración de una Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos cuya exacción corresponde a la Comunidad Foral de Navarra 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.

c).- Resolver las discrepancias que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes”.

16.- En el escrito de planteamiento del conflicto, la HTN explicita claramente que su pretensión principal es que esta Junta Arbitral declare que la AEAT debe recalcular el porcentaje correspondiente a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra en la tributación de AAA / BBB, S.A. por el IVA de 2010 conforme al valor de mercado de la aportación no dineraria que BBB, S.A. hizo a CCC, S.L. el 30- 07-2010.

Estamos, por consiguiente, ante un conflicto que, al igual que otros anteriores (entre los que, como más recientes, cabe citar los tramitados con los números 55, 56, 61 y 62), afecta a la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en un supuesto de tributación conjunta; y que, por tanto, tiene perfecto encaje en el ámbito competencial que atribuye a esta Junta Arbitral el artículo 51.1.b) del Convenio.

Debemos, por ello, rechazar la alegación de inadmisibilidad formulada por la AEAT.

17.- En el escrito de planteamiento del conflicto que presentó el 01-04-2014, la HTN solicitó a esta Junta Arbitral que, una vez admitido a trámite, decretara la suspensión de su tramitación hasta la finalización de la inspección general del IVA declarado por AAA / BBB, S.A.

Es, pues, obvio que, al formular el 01-04-2014 esa solicitud, la HTN desconocía que dicha inspección general había finalizado el 28-02-2014 con la extensión del acta de conformidad que la AEAT acompañó a las alegaciones finales que presentó el 01-06-2016.

Desde el momento en el que fue formulada, tal pretensión carecía, por tanto, de objeto; y esa fue, presumiblemente, la razón por la que la HTN no la reiteró en sus alegaciones finales.

No ha lugar, por tanto, a que nos pronunciemos sobre la referida solicitud.

18.- Resueltas así las cuestiones procesales, podemos ya entrar en el fondo del asunto que, como ya hemos indicado, versa sobre el porcentaje que corresponde a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra en la tributación de AAA / BBB, S.A. por el IVA de 2010.

19.- A ese respecto, la HTN sostiene que el porcentaje del 48,36% que se le asignó en la diligencia de 05-10-2011 y en el acta de conformidad de 30-11-2011 tiene su origen en una incorrecta valoración del inmueble que fue objeto de la aportación no dineraria que BBB, S.A. hizo a CCC, S.L. el 30-07-2010.

En opinión de la HTN, dicha operación se efectuó entre partes vinculadas y, por consiguiente, la base imponible del IVA correspondiente a la misma debió determinarse conforme a lo establecido en el artículo 27.5 de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del IVA; es decir, por su valor normal de mercado y no por el importe de la contraprestación acordado por las partes.

La HTN reprocha a la AEAT que no realizó ninguna actuación tendente a determinar dicho valor de mercado; y solicita, por ello, a esta Junta Arbitral que declare que la AEAT debe determinarlo; y que, una vez determinado, debe recalcular en función del mismo el porcentaje correspondiente a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra en la tributación de AAA / BBB, S.A. por el IVA de 2010.

20.- En sus alegaciones, la AEAT no cuestiona que la aportación no dineraria que BBB, S.A. efectuó a CCC, S.L. el 30-07-2010 se realizó entre partes vinculadas, pero manifiesta que el importe de la contraprestación acordado por las partes se ajusta al valor de mercado.

Para justificar esa manifestación, la AEAT alega:

a).- Que, según consta en la diligencia extendida el 28-02-2014 en el procedimiento de inspección general incoado a AAA / BBB, S.A., el inmueble que fue objeto de la referida aportación no dineraria fue adquirido por BBB, S.A. a EEE, S.A. el 31-07-2009 por el precio de 42.951.000,00 euros, habiéndose realizado dicha transmisión entre partes independientes y habiéndose ingresado en la HTN el IVA repercutido a BBB, S.A. por EEE, S.A.

b).- Que en dicha diligencia consta también que, en la mencionada aportación no dineraria, que se llevó a cabo el 30-07-2010, el citado inmueble fue valorado en 43.000.131,00 euros; importe este que es muy similar al del precio de la compraventa formalizada un año antes.

c).- Que dicho importe de 43.000.131,00 euros es coherente con la valoración efectuada por DDD, S.A. el 23-02-2009 y el 21-04-2009 (que ascendió a 40.525.762,56 euros) y con la que realizó FFF el 10-11-2010 (que se cifró en 43.018.426,76 euros), así como con la consignada en la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados, presentada por BBB, S.A. ante la HTN a raíz de la compra de dicho inmueble a EEE, S.A. el 31-07-2009, en la que le atribuyó un valor de 42.951.000,00 euros.

21.- Así pues, la HTN afirma explícitamente, y la AEAT no cuestiona, que la aportación no dineraria controvertida se realizó entre partes vinculadas.

Esta Junta Arbitral comparte dicho criterio, ya que la normativa del IVA (artículo 79.Cinco de la Ley 37/1992 y artículo 27.5 de la Ley Foral 19/1992) establece que, a los efectos de determinar la existencia o no de vinculación entre las partes, son de aplicación las disposiciones reguladoras del Impuesto sobre Sociedades; y, a tenor de estas, se consideran, entre otras, operaciones vinculadas las que realicen dos entidades pertenecientes a un mismo grupo (artículo 16.3.d) del Texto Refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y artículo 18.2.d) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre; y artículo 28.3.d) de la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre).

A tenor de lo dispuesto en el artículo 42 del Código de Comercio, tanto BBB, S.A. como CCC, S.L. forman parte, como entidades dominadas, de un mismo grupo de sociedades cuya entidad dominante es AAA; y, por tanto, la aportación no dineraria que aquella hizo a esta el 30-07-2010 debe considerarse, a efectos del IVA, como una operación realizada entre partes vinculadas.

22.- Al tratarse de una operación realizada entre partes vinculadas, la base imponible del correspondiente IVA está constituida por su valor normal de mercado, ya que así lo establece la normativa reguladora de dicho impuesto (artículo 79.Cinco de la Ley 37/1992 y artículo 27.5 de la Ley Foral 19/1992).

Y así lo han entendido también las Administraciones en conflicto.

23.- Discrepan, sin embargo, las Administraciones en conflicto acerca de si el importe acordado entre las partes para la aportación no dineraria controvertida se corresponde o no con su valor normal de mercado.

La normativa reguladora del IVA establece a ese respecto que *“se entenderá por valor normal de mercado aquel que, para adquirir los bienes o servicios en cuestión en ese mismo momento, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios, debería pagar en el territorio de aplicación del Impuesto en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente”* (artículo 79.Cinco de la Ley 37/1992 y artículo 27.5 de la Ley Foral 19/1992).

Así pues, cuando, como sucede en este caso, una determinada operación de entrega de bienes se realiza entre partes vinculadas, la determinación de si el importe acordado por las partes se corresponde o no con su valor normal de mercado exige una previa labor de comproba-

ción de si dicho importe es o no similar al que, en ese mismo momento y lugar, se habría pagado en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente.

En el caso que nos ocupa, no consta en el expediente que la AEAT hubiera llevado a cabo esa comprobación previa cuando, en la inspección abierta a AAA / BBB, S.A. por el IVA de 2010, asignó a la HTN un porcentaje del 48,36%.

Lo que se deduce del expediente es que, en el cálculo de dicho porcentaje, la AEAT computó la operación controvertida por el importe acordado por las partes, sin realizar ninguna comprobación o verificación tendente a determinar si dicho importe se correspondía o no con el valor normal de mercado.

Y, a juicio de esta Junta Arbitral, esa falta de comprobación invalida la base imponible de la operación controvertida y, consiguientemente, el porcentaje del 48,36% atribuido a la HTN en función de dicha base imponible.

24.- La referida falta de comprobación no puede considerarse subsanada por las tasaciones a las que aludió la AEAT en sus alegaciones, ya que, tanto la tasación (40.525.762,56 euros) que DDD, S.A. realizó para EEE, S.A. el 23-02-2009 y el 21-04-2009, como la de 43.018.426,76 euros que FFF realizó para CCC, S.L. el 10-11-2010, fueron hechas:

a).- Para finalidades ajenas a la de determinar el valor de mercado, a efectos del IVA, del inmueble objeto de la aportación no dineraria controvertida; y

b).- Por un método (el denominado residual dinámico) que no resulta adecuado para valorar un inmueble que, como sucede en este caso, tiene, según consta en las mencionadas tasaciones, la consideración urbanística de solar edificado.

Prueba de ello es que la Orden ECO 805/2003, de 27 de marzo, que regula la valoración de inmuebles para entidades hipotecarias, aseguradoras y de inversión colectiva y para fondos de pensiones, establece en su artículo 34.3 que los solares edificados deben valorarse por el método residual estático y no por el método residual dinámico.

Y prueba de ello es también que en la valoración por el método residual estático que realizó el 28-01-2014 la Sección de Tasación del Servicio de Riqueza Territorial de la HTN se atribuyó al inmueble en cuestión un valor de mercado, en la fecha de la operación controvertida (julio de 2010), de 17.159.152,11 euros, que ha resultado ser muy similar al precio (18.000.000,00 euros) posteriormente pactado en la escritura de compraventa de 28-01-2016 acompañada por la HTN a su escrito de 26-04-2016.

25.- Estima, por todo lo expuesto, esta Junta Arbitral que la AEAT debe determinar, conforme al artículo 79.Cinco de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, el valor de mercado de la aportación no dineraria que BBB, S.A. hizo a CCC, S.L. el 30-07-2010; y que, una vez determinado así dicho valor de mercado, debe recalcular el porcentaje correspondiente a la HTN y a las demás Administraciones Tributarias en la tributación de AAA / BBB, S.A. por el IVA de 2010 y, aplicando los nuevos porcentajes resultantes, debe determinar el importe de los créditos o débitos correspondientes a cada una de ellas.

V.-ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL MISMO

En virtud de los precedentes hechos y fundamentos jurídicos, esta Junta Arbitral acuerda:

Primero.- Estimar el conflicto de competencias promovido por la Comunidad Foral de Navarra frente a la Administración Tributaria del Estado, en relación con la proporción correspondiente a cada Administración en la tributación por el IVA de 2010 de AAA; y en consecuencia:

1.- Declarar que la AEAT debe determinar, conforme a lo dispuesto en el artículo 79.Cinco de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, el valor de mercado de la aportación no dineraria que BBB, S.A. hizo a CCC, S.L. el 30-07- 2010.

2.- Declarar que, una vez determinado así dicho valor de mercado, la AEAT debe recalcular el porcentaje correspondiente a la HTN y a las demás Administraciones Tributarias en la tributación de AAA / BBB, S.A. por el IVA de 2010 y, aplicando los nuevos porcentajes resultantes, debe determinar el importe de los créditos o débitos correspondientes a cada una de ellas.

Segundo.- Notificar el presente acuerdo, en la forma reglamentariamente establecida, a la HTN y a la AEAT.

V.-EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso deberá interponerse en el plazo de dos meses, contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo. Pamplona, 6 de octubre de 2017.