

Resolución: R013/2024
Expediente: E011/2022 – E046/2022

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 26 de febrero de 2024.

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por Dña. Violeta Ruiz Almendral, Presidenta, y Dña. Sofía Arana Landin y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

Sobre los conflictos planteados por la Diputación Foral de Bizkaia (en lo sucesivo DFB) y HGSL, frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo AEAT) y la propia DFB, cuyo objeto es determinar la competencia de exacción de las retenciones por dividendos practicadas por GCFSL, a HGSL, durante los ejercicios 2011, 2013 y 2014, que se tramitan ante esta Junta Arbitral con números de expediente 11/2022 y 46/2022.

I. ANTECEDENTES

1.- HGSL es la dominante del Grupo Fiscal 0205B, que durante los ejercicios 2011, 2013 y 2014 tributó en exclusiva a la DFB, aplicando normativa foral.

Durante esos ejercicios HGSL tuvo una participación en GCFSL del 74,68%.

En los mismos ejercicios GCFSL que es la dominante del Grupo Fiscal 27/92, con domicilio fiscal en territorio común, tributó aplicando normativa común.

2.- El 2 de diciembre de 2015 la AEAT inició un procedimiento inspector a GCFS, que culminó con la incoación el 26 de octubre de 2017 de un acta con acuerdo A11 número 70174835 en la que recalificaba parte de los intereses satisfechos por GCFS como dividendos.

En el acta se consideró que el valor de mercado de los préstamos participativos era del 7%, por lo que el exceso del valor convenido no era calificable como intereses sino como dividendos.

Ello determinaba la eliminación de un gasto deducible en GCFS, incrementando su base imponible; mientras que eliminaba un ingreso gravado en HGSL (por estar exentos los dividendos), lo que determinaba una minoración de la base imponible.

3.- Conflicto 46/2022.

GCFSL había presentado ante la AEAT autoliquidación por Impuesto sobre Sociedades (en lo sucesivo IS), habiendo declarado unos gastos deducibles por intereses de préstamos participativos de 12.433.628,47 euros, practicando una retención de 784.586,98 euros (tipo del 21%) que fue ingresada en el Estado.

Como consecuencia del acta se recalificaron como dividendos 3.736.128,47 euros, que supusieron un incremento de la base imponible y determinó el ingreso de una cuota tributaria de 1.167.831,71 euros.

En mayo de 2021 HGSL presentó sendos escritos ante la AEAT y la DFB solicitando la bilateralidad del ajuste de operaciones vinculadas, que determinaba una minoración de la base imponible por la exención de los dividendos y, en consecuencia, un exceso de cuota tributaria de 1.046.115,97 euros.

Este exceso solicitó que se devolviese por la AEAT, en la cuantía de 784.586,98 euros, y por la DFB en la diferencia de 261.528,99 euros.

La DFB aceptó el 29 de julio de 2021 la solicitud y efectuó la devolución solicitada.

La AEAT denegó el 29 de octubre de 2021 la devolución solicitada por entender que le corresponde a la Administración con competencia de exacción del IS 2014 de HGSL, que es la DFB.

Derivado del acuerdo de la AEAT, HGSL solicitó el 17 de enero de 2022 la devolución de 784.586,98 euros a la DFB, que la denegó el 17 de marzo de 2022. La AEAT entiende que la devolución se debe realizar por la única Administración a la que tributó por IS 2014 HGSL, por entender que el derecho a la devolución de ingresos indebidos frente a la AEAT está prescrito porque el cómputo comienza desde la liquidación derivada del acta (26 de octubre de 2017).

El 17 de mayo de 2022 HGSL planteó conflicto negativo, que se ha tramitado bajo número de expediente 46/2022.

4.- Conflicto 11/2022.

Por lo que respecta a los años 2011 y 2013, HGSL no rectificó su autoliquidación porque en los referidos ejercicios también los intereses percibidos de GCFSL estaban exentos (por lo que su recalificación como dividendos no originaba una minoración de la base imponible).

A pesar de ello, los intereses si estaban sujetos a retención, que fue ingresada por GCFS. Ello determinaba que la cuota ingresada por IS de los referidos ejercicios a la DFB fuera inferior en la cuantía de las retenciones soportadas por los intereses que luego se recalificaron como dividendos.

En consecuencia, la DFB solicitó el 27 de julio de 2021 a la AEAT la devolución de la retención practicada por GCFS e ingresada en el Estado respecto de los intereses recalificados como dividendos (que según la DFB estaban exentos de retención), por importe de 962.722,01 euros.

Por tanto, el conflicto 11/2022 tiene por objeto el derecho de la DFB a que la AEAT remese las retenciones correspondientes a los intereses recalificados como dividendos relativos a los ejercicios 2011 y 2013.

El 25 de octubre de 2021 la AEAT rechazó la solicitud de remesa al entender que le corresponde la competencia de exacción de las retenciones según las reglas del art. 9 del Concierto Económico. Adicionalmente, argumentó que la retención se extingue con la presentación de la autoliquidación respecto de la cual opera como pago a cuenta.

El 20 de diciembre de 2021 la DFB requirió de inhibición a la AEAT, que el 18 de enero de 2022 lo rechazó con los mismos argumentos utilizados para denegar la remesa.

5.- Los conflictos se han tramitado acumuladamente por el procedimiento ordinario.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Competencia de la Junta Arbitral.

La Junta Arbitral es competente para resolver este conflicto de acuerdo a lo dispuesto en el art. 66.Uno del Concierto Económico, que señala que son sus funciones:

“a) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

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

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

2.- Acumulación.

El art. 57 de la Ley 39/2015 de Procedimiento Administrativo Común, aplicable en virtud de lo dispuesto en el art. 8 del Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado por Real Decreto 1760/2007, señala que “el órgano administrativo que inicie o tramite un procedimiento, cualquiera que haya sido la forma de su iniciación, podrá disponer, de oficio o a instancia de parte, su acumulación a otros con los que guarde identidad sustancial o íntima conexión, siempre que sea el mismo órgano quien deba tramitar y resolver el procedimiento”, sin que quepa recurso alguno contra el acuerdo.

3.- Regularización unilateral de operaciones vinculadas por la AEAT.

La DFB entiende que la regularización unilateral de la AEAT vulnera la Resolución 8/2012 de la Junta Arbitral, así como la jurisprudencia sobre regularización íntegra y buena administración.

El procedimiento inspector seguido por la AEAT frente al obligado de su competencia (GCFS) ha regularizado los préstamos participativos concedidos por HGSL (sujeto vinculado) al considerar que el valor convenido (interés pactado) superaba el valor de mercado (interés del 7%). Ello ha determinado un ajuste primario por el que se considera que el gasto por intereses es solo del 7% y un ajuste secundario por el que otorga al traspaso de patrimonio de la socia al socio (derivado de la utilización de un valor convenido distinto del valor de mercado que habrían pactado partes independientes) la calificación de dividendo.

Sin embargo, se observa que los ajustes derivados de la regularización de operaciones vinculadas no han tenido carácter bilateral, determinando, en principio, una sobreimposición en el conjunto de entidades del perímetro de vinculación.

Esta sobreimposición se produce en primer lugar porque la AEAT no tiene competencia sobre la contraparte de los ajustes (HGSL).

Ello se habría solucionado sencillamente cumpliendo los deberes de colaboración y coordinación regulados en los art. 2 y 4 del Concierto Económico, señalados por la Resolución 8/2012 de la Junta Arbitral, aceptada tácitamente por el Estado al no haber sido recurrida. Este deber fue posteriormente explicitado en el art. 47 ter del Concierto Económico según la reforma operada por Ley 10/2017.

Pues bien, las circunstancias fácticas que concurrieron en el conflicto 16/2009 son, mutatis mutandis, las mismas que se observan en este caso, pues se trata de una regularización a un obligado competencia exclusiva de una Administración de sus operaciones con un sujeto vinculado competencia exclusiva de otra Administración.

Por lo tanto, la consecuencia no puede ser distinta de la reflejada en la Resolución 8/2012, que la AEAT ejecutó anulando su acta e iniciando un procedimiento de colaboración a resultas del cual se dictó una nueva propuesta (que recogía parcialmente las pretensiones de la Diputación) y una nueva liquidación.

4.- Improcedencia de la retención.

La DFB sostiene que HGSL ha soportado indebidamente retenciones sobre los intereses recalificados como dividendos en los años 2011 y 2013, al resultar que estos dividendos, al igual que los intereses, gozaban de exención.

También la AEAT parece aceptar que los dividendos exentos, al menos en lo que se refiere a los ejercicios 2011 y 2013, no deberían ser objeto de retención. En efecto en la página 17 de su escrito de alegaciones señala que “Así, es indudable que las retenciones objeto del presente conflicto en ningún caso debieron haberse ingresado en ninguna Administración, ni estatal ni foral, y, por ello, no teniendo competencia la DFB para ingresar las retenciones que en este conflicto reclama a la AEAT, entiende esta, que aquella (la DFB) no tiene derecho a exigirselas”.

Efectivamente, el art. 128.4.d) de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (en términos análogos a los que se refería el art. 140.4.d del Real Decreto Legislativo 4/2004, norma aplicable *ratione temporis*) señala que no estarán sujetos a retención “Los dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere el apartado 1 del artículo 21 de esta Ley”, que son aquellos exentos por tratarse de participaciones de, al menos, el 5%.

El problema es que la retención se practicó e ingresó (en la AEAT) cuando aún no se calificaba de dividendos sino de intereses.

En otro orden de cosas, además de ser cuestionable la extinción de la retención, entendida como obligación autónoma, una vez es deducida en la autoliquidación del retenido (de hecho, no es infrecuente que se exijan los intereses de las cantidades que debían haberse retenido -y no se hicieron- devengados hasta la fecha de presentación de la autoliquidación principal), no influye en que el ingreso indebido deba devolverlo quien lo ha recibido. La improcedencia sobrevenida del ingreso de la retención determina que la regla que le atribuya la competencia de exacción no resulte aplicable para convalidar el ingreso recibido.

5.- No prescripción.

En principio, si no se debiera anular la liquidación en base a lo dispuesto en el fundamento tercero, la improcedencia de la retención se derivaría de la liquidación que finalizó el procedimiento inspector el 26 de octubre de 2017, no del momento en que se realizó e ingresó por GCFS, ni del momento en que HGSL se la “dedujo” en su autoliquidación por IS.

Hay que recordar que la DFB reclamó la remesa el 27 de julio de 2021, por lo que no estaba prescrito el derecho de crédito público interadministrativo (cuya existencia está admitida por la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo invocada en multitud de resoluciones de esta Junta Arbitral como la 39/2022).

En cualquier caso, la anulación del acta y la liquidación que debe realizarse por la AEAT en virtud de lo establecido en el fundamento jurídico tercero, determina que el plazo de prescripción comenzaría de nuevo desde la notificación de la nueva liquidación.

6.- Enriquecimiento injusto.

La teoría del enriquecimiento injusto no puede estimarse en cuanto a la divergencia entre la Administración competente para exaccionar al retenido por la obligación principal y la Administración competente para exaccionar las retenciones, tal como se explicó en la Resolución 28/2022 de la Junta Arbitral, que reproducimos en sus aspectos más relevantes:

«6.1.- Analizado el Concierto Económico exclusivamente en su vertiente de norma de financiación, esto es, de distribución de recursos financieros entre el Estado y el País Vasco, opta como norma general por asignar los recursos tributarios correspondientes a la obligación tributaria principal a una sola Administración en función de tres puntos de conexión recogidos en su art. 15 (domicilio fiscal, volumen de operaciones y proporción de volumen de operaciones).

Como excepción, hay ciertos casos en que, por aplicación de los puntos de conexión, el Concierto Económico asigna estos recursos simultáneamente a varias Administraciones; para lo cual utiliza casi en exclusiva el criterio de reparto en función de la proporción de volumen de operaciones realizado en cada territorio (aunque hay alguna excepción, como la regulada en el art. 31.3 del Concierto Económico).

Esta tributación compartida se produce para tres tributos (IVA, Impuesto sobre Sociedades, e Impuesto sobre la Renta de No Residentes con Establecimiento Permanente) y tres retenciones satisfechas por entidades que a su vez tributen en proporción (retenciones de trabajo a miembros de consejo de administración, retenciones de rendimientos de capital mobiliario obtenidos por residentes, y ciertas retenciones de capital mobiliario –las reguladas en el art. 23.Dos del Concierto Económico– obtenidas por no residentes sin establecimiento permanente).

Para la distribución de los pagos a cuenta, el Concierto Económico utiliza otros puntos de conexión diferentes (por ejemplo, lugar de prestación del trabajo), que pueden provocar que la recaudación derivada del ingreso de una retención soportada por un sujeto y la recaudación derivada del ingreso de la obligación tributaria principal, respecto de la que la retención anterior es un ingreso a cuenta, correspondan a distintas Administraciones.

Ello es posible porque, como señala el fundamento jurídico 4.b) de la Sentencia 78/2020 del Tribunal Constitucional “Esos pagos fraccionados tienen la naturaleza de prestaciones coactivamente impuestas para la financiación del gasto público y, por tanto, de prestaciones patrimoniales de carácter público, de naturaleza tributaria, concretamente, impositiva. Aunque tienen “carácter autónomo” respecto de la obligación principal (art. 23.1 LGT), su existencia y justificación depende de la misma capacidad económica susceptible de ser sometida a imposición: la renta del contribuyente (art. 4.1 LIS), obtenida durante un ejercicio económico (arts. 11.1 y 27.1 LIS), gravada sucesivamente en el tiempo y cumulativamente sobre el mismo objeto, primero, de manera fraccionada y provisional, a lo largo del período impositivo, y después, de manera total y definitiva, mediante la declaración-liquidación que debe practicarse tras el devengo del impuesto durante el siguiente período impositivo (art. 28 LIS). Tanto la obligación anticipada como la principal son dos partes inseparables de una misma relación jurídico-tributaria (art. 17 LGT), que concurren, aunque de forma autónoma en el tiempo, al gravamen de una única capacidad económica en un mismo contribuyente.”

El ejemplo típico es el caso de una persona física que trabaja en territorio común (en cuyo caso la retención de trabajo se ingresa a la AEAT), pero reside en territorio foral (en cuyo caso tributa por IRPF a una Diputación, que, en su caso, le devolverá la retención cobrada por el Estado), o viceversa.

Esta discordancia es más evidente cuando el punto de conexión determinante de la competencia de exacción de la retención se desvincula de las circunstancias del retenido y se articula sobre las del retenedor, siendo el caso más claro el de exacción de las retenciones en función de la proporción de volumen de operaciones del sujeto pasivo retenedor.

Este desequilibrio financiero, derivado de que la retención pueda ser ingresada a una Administración distinta de la competente para la exacción del impuesto personal del retenido, es conocido y aceptado por el legislador, como demuestra

que no se establezca con carácter general un mecanismo de ajuste (con la excepción del art. 55.Uno del Concierto Económico).

Es por ello que no pueden aceptarse interpretaciones finalistas de las Administraciones, dirigidas a corregir un desequilibrio o falta de coincidencia que ha sido aceptado por las propias Administraciones al alcanzar un acuerdo que el legislador ha aprobado como Ley de artículo único.»

Ello nada obsta a que quien deba devolver un ingreso indebido o improcedente sea la Administración que lo recibió, bien sea al sujeto que lo practicó (o, en este caso, a quien sufrió la retención) en el marco de la relación jurídico tributaria, bien al sujeto que ha sufrido económicamente su deducción, en el marco de la relación de derecho público interadministrativo.

7.- Conflicto 46/2022.

La anulación del acta de la AEAT, y de la posterior liquidación, por causa regularización unilateral sin permitir la colaboración de la DFB, determina la no prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos. En consecuencia, la petición del obligado de fecha 17 de enero de 2022 debe calificarse como solicitud de devolución de ingresos indebidos y, en consecuencia, debe procederse a su devolución.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Declarar que la AEAT ha incumplido su deber de colaborar en la regularización de operaciones vinculadas a GCFS, debiendo en consecuencia anular las actuaciones desde la incoación del acta y permitir la colaboración de la DFB, con el mismo alcance previsto en la Resolución 8/2012, a fin de tratar de alcanzar un acuerdo que evite la sobreimposición en el conjunto de entidades que integran el perímetro de vinculación, que se plasmará en una liquidación que

operará como comienzo del plazo de prescripción para el cómputo del plazo para solicitar la devolución de ingresos indebidos de las retenciones del año 2014 y del plazo para solicitar la remesa del crédito de derecho público interadministrativo de los años 2011 y 2013.

2º.- Notificar el presente acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Bizkaia y asimismo a HGSL.