

Resolución: R021/2024

Expediente: E020/2021

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 19 de marzo 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 Landín y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

Sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Bizkaia (en lo sucesivo DFB) frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo AEAT) cuyo objeto es determinar la competencia de ésta para regularizar unilateralmente las operaciones vinculadas de los ejercicios 2012, 2014 y 2015 del Grupo Fiscal 28/96, cuya dominante es BCSA en la medida que por bilateralidad afecta a entidades de competencia inspectora foral, que se tramita ante esta Junta Arbitral con número de expediente 20/2021.

I. ANTECEDENTES

1.- El Grupo Fiscal 2/86 tributó en los ejercicios objeto de controversia a la Hacienda Foral de Navarra y al Estado en proporción de volumen de operaciones, aplicando normativa común. La competencia inspectora corresponde al Estado.

La dominante tiene domicilio fiscal en Bilbao.

2.- El 6 de febrero de 2019 la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT inició actuaciones de inspección cuyo resultado se plasmó en las actas A11-70298954 y A11-70298945, relativas al ejercicio 2012, y A11-70298972 y A11-70298981, relativas a los ejercicios 2014 y 2015, firmadas el 22 de diciembre de 2020.

3.- En el curso de la comprobación del Grupo Fiscal se puso de manifiesto la existencia de servicios de apoyo a la gestión y costes de accionista entre un elevado número de las sociedades integrantes del mismo, tanto a nivel de la sociedad matriz y las cabeceras de los diferentes subgrupos, como entre otras sociedades de cada subgrupo.

Como consecuencia de ello se incrementó la base imponible del Grupo Fiscal por la prestación de determinados "servicios de apoyo a la gestión y servicios de IT" y por la imputación de "costes del accionista" a sociedades ajenas al mismo, que determinan por bilateralidad una minoración de la base imponible de sociedades sometidas a competencia inspectora foral.

4.- El 14 de enero de 2021 BCSA presentó ante la DFB un escrito adjuntando las referidas actas del Estado, a fin de que asumiera la minoración de las bases imponibles de las sociedades sometidas a su competencia.

5.- El 19 de febrero de 2021 la AEAT comunicó a la DFB las mismas actas

6.- El 9 de marzo de 2021 la DFB requirió de inhibición a la AEAT en relación con la competencia para regularizar unilateralmente sin dar participación a aquélla en el procedimiento a fin de intentar de buena fe alcanzar un acuerdo que evitase el riesgo de sobreimposición en el conjunto de entidades del perímetro de vinculación.

El 7 de abril de 2021 la AEAT rechazó el requerimiento de inhibición al entender que no le es exigible la colaboración al no haber un cauce procedimental legalmente regulado para poder articular la participación de la DFB en el procedimiento estatal.

7.- El 30 de abril de 2021 la DFB planteó conflicto de competencias que, bajo número de expediente 20/2021 se ha tramitado por el procedimiento ordinario.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Competencia de la Junta Arbitral.

Esta Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto en base a lo dispuesto en el art. 66.Uno.b) del Concierto Económico, que establece que son sus funciones:

“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”.

Como ya se argumentó en la Resolución 8/2012 el objeto del presente conflicto no es si la AEAT tiene competencia para comprobar al Grupo Fiscal 28/96, sino si puede hacerlo sin dar participación a la DFB. No se trata por tanto de una cuestión de competencia sino de procedimiento.

Pues bien, como se razonó sobradamente en la referida Resolución, la controversia tiene cabida en los términos suficientemente amplios del art. 66.Uno b) del Concierto Económico.

Por el contrario, de acuerdo a lo dispuesto en la Disposición Transitoria primera de la Ley 10/2017, la Junta Arbitral no tiene competencia para conocer de los aspectos sustantivos de la regularización al tratarse de períodos impositivos anteriores a la publicación de la Ley.

2.- Inexistencia de un cauce normativo para articular la colaboración en el procedimiento inspector estatal.

La ejecución que la AEAT realizó de la Resolución 8/2012, articulando una colaboración previa a la incoación de las nuevas actas, permite desestimar este motivo de inadmisión.

Adicionalmente, no se puede argumentar que la falta de desarrollo de un procedimiento reglamentario para la colaboración, que le corresponde en todo caso efectuar a la misma Administración, es motivo para que la misma, que resulta del mandato legal del Concierto Económico, no se realice.

3.- Sobre el incumplimiento del deber de colaborar.

La bilateralidad de los ajustes de operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades se introdujo por Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal, que modificó el art. 16 en un doble sentido:

a) Introdujo la obligación de tributar a valor de mercado.

Hasta entonces el obligado tributaba por el valor convenido y, si la administración acreditaba que esa valoración determinaba un diferimiento o una menor tributación en España, podía regularizar a valor de mercado.

b) Introdujo la obligación para la administración de que una eventual regularización se realizase con un ajuste bilateral, a fin de evitar la sobreimposición en el conjunto de entidades del perímetro de vinculación.

La Resolución 8/2012 de la Junta Arbitral, recaída en el conflicto 16/2009 reguló por primera vez el deber de colaborar en procedimientos de comprobación de operaciones vinculadas que por bilateralidad afecten a obligados de competencia de otra Administración.

La Resolución 8/2012 parte en su fundamento de derecho séptimo, del análisis del art. 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, señalando:

“El artículo 16.1.1º LIS recoge el principio fundamental sobre la tributación de las operaciones vinculadas cuando establece que “las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado””.

La Junta Arbitral, a fin de valorar si en el ámbito de las operaciones vinculadas del Impuesto sobre Sociedades debe producirse la colaboración que propugna la DFG, parte del análisis de los precios de transferencia en el ámbito de la fiscalidad internacional (que tiene por objeto que las bases imponibles sean objeto de tributación en aquellos Estados donde se producen, evitando el traslado artificial de beneficios hacia soberanías fiscales donde resulte más ventajoso). En este sentido, señala la Resolución:

“Este principio se consagró primero en el ámbito internacional para el supuesto de que las entidades vinculadas perteneciesen a distintos Estados, como criterio de reparto entre éstos de la base imponible. Aunque la finalidad de este principio, generalmente denominado en lengua española “principio de plena competencia”, no es combatir el fraude fiscal, su adopción impide que en los grupos de sociedades el beneficio se sitúe en el lugar donde recibe un tratamiento fiscal más ventajoso, en perjuicio del legítimo derecho a la imposición de otro Estado”.

“En el ámbito internacional la bilateralidad del ajuste está establecida taxativamente, entre otros lugares, en el apartado 2 del artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, que añade que para determinar el ajuste correspondiente “las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario”.

Por tanto, la bilateralidad no implica que el otro Estado deba aceptar pasivamente el precio de transferencia fijado por el primer Estado. El comentario al artículo 9 del Modelo, párrafo 11 señala que en caso de desacuerdo entre los Estados contratantes acerca de este ajuste se

acudirá al procedimiento amistoso previsto en el artículo 25 del propio Modelo. En el ámbito de la Unión Europea está en vigor el Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (90/436/CEE), de 23 de julio de 1990, que prevé con este fin la realización de un procedimiento amistoso y, para el caso de que no se llegue a un acuerdo en esta vía, un procedimiento arbitral, cuya resolución se impone en última instancia a los Estados interesados. La modificación del artículo 25 del Modelo de la OCDE llevada a cabo en la versión de éste de 2008 introdujo también una fase arbitral en el procedimiento amistoso regulado en dicho artículo”.

A partir de ahí, la principal razón que esgrime la Junta Arbitral para considerar necesaria la colaboración es que, si en el ámbito internacional existe un procedimiento para evitar la sobreimposición (mediante el denominado “*ajuste bilateral*”), con mayor razón debe ser exigible en el ámbito interno. Así, la Junta Arbitral señala que:

“Pues bien, consideramos que existen razones suficientes para estimar que debe reconocerse a la Diputación Foral de Gipuzkoa una participación del tipo de la que acabamos de describir como característica de los procedimientos amistosos en la esfera internacional; es decir, que debe llevarse a cabo un intercambio de información entre las Administraciones interesadas con el fin de intentar de buena fe resolver las discrepancias que puedan surgir acerca de la práctica de los ajustes derivados de la valoración de las operaciones vinculadas.

La primera y fundamental de dichas razones es que, si en la esfera internacional se establece el deber de los Estados de consultarse y tratar de resolver de común acuerdo las discrepancias surgidas acerca de los ajustes de operaciones vinculadas, tal deber debe existir con mucha mayor razón en el seno de un Estado, y por tanto de un mismo ordenamiento jurídico. En efecto, no sería aceptable en el ámbito de este ordenamiento que las decisiones que en esta materia adopte una Administración se impusieran terminantemente a la otra Administración interesada, la cual se vería ante la alternativa de o bien aceptar la corrección valorativa llevada a cabo por la primera Administración y realizar en igual importe el ajuste correspondiente, evitando así una doble imposición, o bien llevar a cabo la valoración de las operaciones vinculadas de manera independiente, con el consiguiente riesgo de que se produzca una doble imposición”.

Lo anterior permite concluir que la citada Resolución 8/2012 se ciñe a resolver el concreto problema de la regularización de operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades, usando para ello una fundamentación jurídica expresamente referida a dicho impuesto, como es el notoriamente citado Convenio Modelo de la OCDE, cuyos Comentarios cita la Resolución en su apoyo, y el Convenio Europeo de Arbitraje. Se trataba entonces de trasladar al ámbito interno la lógica existente en el contexto internacional, si bien que limitado al ámbito de los convenios de doble imposición, referidos únicamente a determinados impuestos sobre la renta, y sin que dicha colaboración abarque todo el sistema tributario. A ello cabe añadir que los Comentarios al CM OCDE no tienen ningún valor jurídico, aunque puedan utilizarse en apoyo de una determinada interpretación.

La posterior Resolución 15/2018 de la Junta Arbitral, dictada en los conflictos 22/2013 y 3/2015 (acumulados), abordó nuevamente la regularización de operaciones entre entidades vinculadas cuando la competencia inspectora para efectuar la corrección valorativa y el ajuste derivado de la bilateralidad corresponde a diferentes Administraciones tributarias.

La Resolución razona que *“Dado que en el ejercicio de sus competencias cada Administración goza de plena autonomía para realizar la comprobación y regularización de sus obligados tributarios, la bilateralidad no implica ni que la Administración que realice el ajuste primario a una de las partes de la operación pueda imponer sus criterios valorativos a la Administración competente para efectuar el ajuste bilateral ni, por lo mismo, que esta última deba aceptar pasivamente los valores fijados por la primera”*.

Sin embargo, la Junta Arbitral se hace cargo de la principal diferencia entre los conflictos 16/2009 (abordado en SC) por un lado, y 22/2013 y 3/2015 por otro, que podría provocar *“no resultar exigible actuar conforme a lo planteado en la Resolución 8/2012, al ser otro el modo en que las propias Administraciones concertadas convinieron dar cumplimiento al principio de colaboración del artículo 4 del Concierto Económico, cuando las actuaciones inspectoras se efectúan sobre contribuyentes que deben tributar conjuntamente en proporción la volumen de operaciones”*.

Así, esta diferencia esencial es que en los expedientes 22/2013 y 3/2015 la Administración sin competencia inspectora no queda indefensa frente a la Administración que ejerce la competencia inspectora, pues se ha optado expresamente por un mecanismo que logra, de forma específica, el resultado de la coordinación, como es la regularización por medio de acta única. Además,

esta misma Administración, que tendrá oportunidad de discrepar sobre la regularización una vez se intercambie el acta única, es la misma que tiene competencia inspectora sobre el obligado afectado por la bilateralidad del ajuste de precios de transferencia.

Esta fundamental diferencia determina que no se trate de ver si en cada expediente de operaciones vinculadas se cumple la Resolución 8/2012 como si la misma integrase una laguna normativa, puesto que *“cada resolución depende de sus propios hechos y circunstancias”*. Dicho de otro modo, la Resolución 8/2012 no es aplicable literalmente a cualquier supuesto de regularización de operaciones vinculadas, pues no constituye una norma procesal del Concierto Económico. En efecto, como se ha señalado ya por la Junta Arbitral, *“la facultad de “integración” del Concierto Económico que pretende atribuirle la DFB excede, rebasándolos, los efectos propios de la resolución de un conflicto arbitral. Sobre todo, cuando estando reservada al titular de la potestad legislativa la facultad de regular por ley “el procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos” (artículo 105. c) de la Constitución Española), resulta que hasta la Ley 10/2017, de 28 de diciembre el legislador no consideró necesario concretar el contenido material de los artículos 2 y 4 del Concierto Económico, estableciendo para tales supuestos de operaciones vinculadas obligaciones de colaboración entre Administraciones Tributarias y reglas de coordinación de competencias inspectoras”. “Por ello, haciendo abstracción de su literalidad, hemos de entender que “las normas procedimentales” que la DFG entiende incumplidas no son sino la concreción efectuada por la Resolución 8/2012 en el conflicto 16/2009 de las exigencias de los principios generales del Concierto (artículo 2) y, en particular, del principio de colaboración (artículo 4. Tres) a los que la Junta Arbitral debió acudir en ausencia de una previsión normativa concertada para resolverlo”*.

Por tanto, en conclusión, *“De todo lo anterior se desprende que lo que se ventila en este procedimiento no es el cumplimiento de la Resolución 8/2012 de la Junta Arbitral, sino el de las concretas exigencias derivadas de la interpretación y aplicación al caso de los principios generales de coordinación y colaboración regulados en los artículos 2 y 4 del Concierto Económico”*.

En el caso objeto de controversia la Junta Arbitral tomó en consideración que la AEAT ejerció su competencia a través de acta única, que es en sí misma una fórmula de colaboración prevista en el Concierto Económico, y que, aunque en el curso de la actuación de comprobación no se dio participación a la Diputación Foral, se tramitó conforme a las *“Conclusiones del Grupo de Trabajo sobre*

Control tributario y Actas Únicas, adoptadas en la Reunión de 18 de mayo de 2006”, por lo que no se acordó la anulación de las actas.

Pues bien, en la Resolución 15/2018, la Junta Arbitral, que se ratificó en el deber de colaborar en la regularización de operaciones vinculadas, consideró, sin que ello supusiera conocer de los aspectos sustantivos de la regularización, que la colaboración entre ambas Administraciones necesariamente habría desembocado en la aplicación recíproca de los respectivos APAs suscritos por las entidades del perímetro de vinculación afectadas por la bilateralidad, por lo que acordó atemperar la regularización a dichos criterios.

Adicionalmente, la jurisprudencia sobre regularización íntegra (entre otras, Sentencias del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2019 -ECLI:ES:TS:2019:3677-, 2 octubre 2020 -ECLI:ES:TS:2020:3051-, 26 de mayo de 2021 -ECLI:ES:TS:2021:2242-, 22 de abril de 2021 -ECLI:ES:TS:2021:1557-, 23 de octubre de 2014 -ECLI:ES:TS:2014:4286-, 7 de octubre de 2015 -ECLI:ES:TS:2015:4300-, 25 de octubre de 2019 -ECLI:ES:TS:2019:3705-, 3 de abril de 2008 -ECLI:ES:TS:2008:1658-, 18 de septiembre de 2013 -ECLI:ES:TS:2013:4586-, 23 de enero de 2014 -ECLI:ES:TS:2014:432-, 6 de noviembre de 2014 -ECLI:ES:TS:2014:4592-, 10 de octubre de 2019 -ECLI:ES:TS:2019:3287-, 17 de octubre de 2019 -ECLI:ES:TS:2019:3263-, 26 de enero de 2012 -ECLI:ES:TS:2012:483-, 17 de abril de 2017 -ECLI:ES:TS:2017:1503-, 25 de octubre de 2015 -ECLI:ES:TS:2015:4507-, y 11 de junio de 2020 -ECLI:ES:TS:2020:1884-) y sobre buena administración (Sentencias del Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 2020 -ECLI:ES:TS:2020:1182-, de 22 de septiembre de 2020 -ECLI:ES:TS:2020:3060- y de 29 de octubre de 2020 -ECLI:ES:TS:2020:3734-) permiten ratificar que la AEAT debería haber permitido la participación de la DFB en su procedimiento de regularización de operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades, a fin de tratar, de buena fe, de evitar la sobreimposición que para el conjunto de entidades del perímetro de vinculación se deriva de la adopción de criterios dispares.

4.- Sobre las discrepancias sustantivas.

Esta Junta Arbitral no tiene la habilitación normativa del art. 47 de la Ley 10/2017 de modificación del Concierto Económico para conocer de los elementos sustantivos de la regularización de operaciones vinculadas para los períodos impositivos afectados por la presente controversia.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Declarar que la AEAT ha incumplido el deber de colaborar establecido por el Concierto Económico en la regularización de operaciones vinculadas al Grupo Fiscal 28/96 en lo que hace referencia a los obligados de competencia inspectora de la DFB

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