

**Resolución: R113/2023**

**Expediente: E019/2021**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 15 de diciembre de 2023.

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 Ministerio de Hacienda y Función Pública (en lo sucesivo MHFP), en relación con la consulta tributaria formulada ante aquella el 11 de febrero de 2019 por MSCOOP, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 19/2021.

### **I. ANTECEDENTES**

1.- MSCOOP es una cooperativa con domicilio fiscal en Ajangiz (Bizkaia), que tributa por Impuesto sobre Sociedades (en lo sucesivo IS) con normativa foral en proporción de volumen de operaciones a la Diputación Foral y al Estado.

2.- El 11 de febrero de 2019 MSCOOP formuló ante la DFB la siguiente consulta, en relación a los intereses que abona a las socias trabajadoras procedentes de las aportaciones al capital social:

1.- Si los intereses que se abonan a los socios trabajadores procedentes del capital social tienen la calificación de "Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios" o de "Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios".

2.- Desde el punto de vista de los intereses de aportaciones pagados a socios residentes, la consultante desea saber si la retención la debe ingresar solo a la DFB por ser donde tiene el domicilio fiscal la pagadora (en caso de calificación como cesión a terceros de capitales propios, en virtud del art. 9.Uno.Cuarta del Concierto Económico) o a las Administraciones a las que tributa en proporción de volumen de

operaciones (en caso de calificación como participación en fondos propios, en virtud del art. 9.Uno.Primer.a del Concierto Económico).

3.- Desde el punto de vista de los intereses de aportaciones pagados a socios No Residentes, la consultante desea saber:

Si se califican como "Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios", si se aplica la retención correspondiente a "dividendos" o "intereses" en virtud de lo previsto en el Convenio de Doble Imposición correspondiente.

Si se califican como "rendimientos derivados de la cesión a terceros de capitales propios", si se aplica la exención del art. 14.1.b de la Norma Foral 1/2013 del IRNR.

**3.-** El 2 de diciembre de 2020 el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE) notificó al MHFP el Informe emitido por el OCTE en relación con la consulta planteada por MSCOOP.

3.1.- La contestación del OCTE comienza con una remisión a la normativa, sustantiva (Ley 11/2019 de Cooperativas de Euskadi) y fiscal (Norma Foral 6/2018 de régimen fiscal de sociedades cooperativas de Bizkaia, Instrucción 3/2013 de la Dirección General de Hacienda Foral), que afecta a las sociedades cooperativas, especialmente en lo que se refiere a las remuneraciones de las aportaciones al capital realizadas por los socios.

3.2.- Respecto a la primera cuestión consultada, el OCTE entiende que esta retribución tiene una naturaleza singular que no coincide plenamente con los dividendos ni con los intereses, pero que tanto en el IS como en el IRPF recibe el tratamiento propio de las cesiones a terceros de capitales propios.

3.3.- Precisamente por su naturaleza singular, el OCTE entiende que, a efectos de competencia de exacción respecto de las retenciones que hayan de practicarse, tiene encaje en el art. 9.Uno.Primer.a del Concierto Económico (y no en el art. 9.Uno.Cuarta), por lo que los pagos a cuenta deberán ingresarse en las Administraciones con competencia de exacción en proporción de volumen de operaciones.

3.4.- Respecto de los socios no residentes, deberá acudir, en caso de que lo haya, al Convenio de Doble Imposición (en lo sucesivo CDI) suscrito con el Estado de residencia.

No obstante, con criterio orientativo, se menciona que esta retribución tendría incardinación en el art. 11 del Modelo de Convenio OCDE (en lo sucesivo MCOCDE) relativo a los intereses.

En caso de que el socio fuese residente en un Estado Miembro de la UE, el rendimiento estará exento en el Estado de la fuente en virtud de lo establecido en el art. 31.4 de la Norma Foral 1/2013 del IRNR, por lo que no procederá la práctica de retención.

Si, por el contrario, los socios no fuesen residentes en un Estado Miembro de la UE, la renta estará sujeta a retención (en su caso, con el límite que establezca el CDI correspondiente), que se ingresará en proporción de volumen de operaciones.

**4.-** El 1 de febrero de 2021 el MHFP trasladó su contestación a la propuesta del OCTE con las siguientes observaciones:

4.1.- Debería matizarse que la referencia a la normativa sustantiva vasca de cooperativas se realiza en la presunción de que se realiza en el País Vasco la mayoría de la actividad cooperativa.

De igual manera, debería matizarse que la referencia a la normativa tributaria foral se realiza en la presunción de que se realiza en el País Vasco el 26% de sus operaciones.

4.2.- El MHFP continúa indicando que la calificación fiscal del rendimiento debe partir de una remisión al art. 9 del Concierto Económico, en virtud del cual, tanto si se incardina en el apartado Uno.Primer.a) como en el Uno.Cuarta, se determinará según la normativa foral correspondiente.

4.3.- Respecto de los CDI, entiende el MHFP que su negociación e interpretación corresponde al Estado, por lo que las Instituciones Forales deben realizar una interpretación idéntica a la que haya elaborado la Dirección General de Tributos.

4.4.- El MHFP no comparte la interpretación del OCTE sobre la incardinación de los rendimientos derivados de aportaciones al capital en el art. 11 del MCODE.

Así, entiende que el catálogo del art. 11 es cerrado, siendo exhaustiva su definición de intereses, lo cual a su vez se deriva del comentario 21, que evita una remisión a la normativa interna en aras a la seguridad jurídica.

El art. 19 del MCOCDE señala que hay casos en que es difícil identificar si estamos ante rentas del art. 10 o del art. 11, concluyendo la prevalencia del art. 10 MCODE.

En este sentido, el art. 10.3 del MCOCDE sí establece una definición abierta de “dividendos”, lo cual se ve ratificado por los comentarios 23 y 24.

4.5.- El MHFP considera conveniente advertir al obligado que, si, de acuerdo a los art. 22 y 23 del Concierto Económico la normativa tributaria aplicable fuese la estatal, la Dirección General de Tributos en consulta vinculante 2178-08 entiende que la calificación correspondiente a los rendimientos sería la de “rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios”, lo que determinaría la aplicación del art. 25.,1 de la Ley 35/2006 del IRPF, por lo que no sería aplicable el beneficio fiscal mencionado por la consultante.

**5.-** El 2 de marzo de 2021 el OCTE notificó al MHFP un nuevo Informe en el que se incorporaba una nueva propuesta de contestación.

En este nuevo documento el OCTE acepta la presunción relativa a la realización de la actividad cooperativa en el País Vasco (que determinaría la aplicación de la normativa sustantiva autonómica), la incardinación de los rendimientos en el art. 10 del MCOCDE y, en consecuencia, la no aplicación de la exención del art. 14.1.b de la Norma Foral del IRNR.

**6.-** El 17 de marzo de 2021 el MHFP trasladó al OCTE las siguientes observaciones:

6.1.- Antes de analizar la normativa tributaria foral, debe hacerse una referencia al art. 9 del Concierto Económico a advertir que la contestación se efectúa sobre la previsión de que fuese aplicable aquélla.

6.2.- Debe hacerse una referencia a los art. 22 y 23 del Concierto Económico, porque, en función de la proporción de tributación del retenedor, podría resultar aplicable la normativa estatal.

6.3.- Debe hacerse una referencia a que la contestación no solo produce los efectos propios de la consulta tributaria prevista en la normativa foral sino también en la normativa estatal, ya que la competencia para contestar en la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa.

7.- El 30 de marzo de 2021 el OCTE remite al MHFP otro Informe en el que incorpora la referencia a los art. 22 y 23 del Concierto Económico, aunque no considera adecuado hacer una referencia a la normativa estatal.

8.- El 13 de abril de 2021 el MHFP reiteró su oposición en cuanto a las observaciones no atendidas por el OCTE.

9.- Al no alcanzarse un acuerdo en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa (CCEN), el 30 de abril de 2021 la DFB planteó el conflicto ante esta Junta Arbitral que se ha tramitado por el procedimiento abreviado, por lo que se ha concedido un plazo común de diez días a todas las partes concernidas para que aporten sus alegaciones, con el resultado que obra en el expediente.

## **II. FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **1.- Competencia de la Junta Arbitral.**

La Junta Arbitral es competente para resolver la presente controversia de acuerdo a lo dispuesto en el art. 64.b) del Concierto Económico, que, en relación con la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, señala entre sus funciones:

“Resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el presente Concierto Económico. Estas consultas se trasladarán para su análisis junto con su propuesta de resolución en el plazo de dos meses desde su recepción, al resto de las Administraciones concernidas. En el caso de que en el plazo de dos meses no se hubieran formulado observaciones sobre la propuesta de resolución, ésta se entenderá aprobada.

De existir observaciones y no ser admitidas, podrá llegarse a un acuerdo sobre las mismas en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa. 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”.

En este sentido, el art. 68.Dos del Concierto Económico, señala:

“El procedimiento abreviado se aplicará en los supuestos a que hace referencia la letra b) del artículo 64 y el apartado Tres del artículo 47 ter del presente Concierto Económico.

En tales casos, la Junta Arbitral deberá admitir a trámite los conflictos correspondientes en el plazo de un mes desde su interposición, deberá otorgar un plazo común de diez días a todas las partes concernidas para que realicen sus alegaciones y resolver en el plazo de un mes desde la conclusión del mismo”.

## 2.- Posiciones de las Administraciones

Tanto el OCTE como el MHFP están de acuerdo en que la competencia de exacción de las retenciones a los socios residentes se determina de acuerdo con el art. 9.Uno.Primer.a del Concierto Económico. También en que la normativa aplicable a estas retenciones será la correspondiente al pagador-retenedor.

En cuanto a la exacción de las retenciones correspondientes a los socios no residentes, están de acuerdo en que la competencia se determina de acuerdo a los art. 22 y 23 del Concierto Económico. También en que, en caso de que el socio sea residente en un Estado con CDI, que el rendimiento se calificará atendiendo al Convenio correspondiente. A nivel orientativo, también coinciden en que el rendimiento se incardinaría en el art. 10.3 del MCOCDE, por lo que no sería aplicable, en su caso, la exención del art. 14.1.b de la Norma Foral del IRNR.

## 3.- Postura de la Junta Arbitral.

Las coincidencias entre las Administraciones son suficientes para haber permitido ofrecer al obligado una contestación que le otorgue la necesaria

seguridad jurídica en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en el año 2019.

Así, las discrepancias sobre la referencia a la normativa estatal, para el caso de que resultase aplicable, no deberían haber privado de su derecho a MSCOOP.

El art. 8 del Reglamento de la Junta Arbitral remite supletoriamente a la Ley 39/2015, cuyo art. 88.1 señala que la resolución debe ser completa, alcanzando a todas las cuestiones que se deriven del expediente, hayan sido o no planteadas expresamente por las partes.

Considerando que la competencia que atribuye el art. 64.b) del Concierto Económico a la Junta Arbitral es la resolución de la consulta misma, no se observa ninguna limitación a que la misma pueda referirse de manera explícita a la normativa foral y estatal, por lo que no le resulta aplicable la supuesta limitación que se predica de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa.

En consecuencia, no debería haberse privado al obligado consultante de la necesaria seguridad jurídica por una discrepancia no sustancial y que carece de sentido en la medida que ninguna limitación es aplicable al órgano (la Junta Arbitral) que en última instancia tiene la facultad de resolver la consulta, y que no es restaurable años después.

En su virtud, la Junta Arbitral

### **ACUERDA**

1º.- Declarar archivado sin más trámite el procedimiento por pérdida sobrevenida de su objeto, que es ofrecer una contestación en un plazo razonable, que ofrezca seguridad jurídica a la consultante en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

2º.- Notificar el presente Acuerdo al Ministerio de Hacienda y Función Pública, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Bizkaia, al Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi y a MSCOOP.