

Resolución: R 32/2022

Expediente: 39/2016

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 28 de julio de 2022.

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 si ésta puede regularizar unilateralmente el IRPF 2010, 2011 y 2013 de UEE, en cuanto a las operaciones vinculadas realizadas con las entidades de competencia de exacción e inspección foral UNLLSL, y UNLDSL, (B95669651), que se tramita en esta Junta Arbitral con número de expediente 39/2016.

I. ANTECEDENTES

1.- EL 12 de junio de 2015 la AEAT inició actuaciones de inspección del IRPF de UEE respecto de la cesión de derechos de imagen en 2010, 2011 y 2013 a las entidades vinculadas forales referidas anteriormente.

2.- El 11 de abril de 2016 se incoaron dos actas de conformidad por entender que la cesión de los derechos de imagen no había tributado en sede del cedente por el valor de mercado.

3.- La AEAT trasladó el 29 de julio de 2016 las actas y las liquidaciones a la DFB.

4.- El 20 de septiembre de 2016 la DFB requirió de inhibición al Estado respecto de la competencia para regularizar unilateralmente a UEE sin darle participación en su procedimiento, así como respecto de la valoración realizada por desconocimiento de los criterios de distribución de gastos utilizados.

5.- El 20 de octubre de 2016 la AEAT emitió contestación ratificándose en su competencia.

6.- El 25 de octubre de 2016 la DFB planteó conflicto ante la Junta Arbitral.

7.- El 29 de enero de 2018 la DFB solicitó que el conflicto se tramitara por el procedimiento de extensión de efectos.

8.- El conflicto se ha tramitado por el procedimiento ordinario, habiéndose concedido trámite de alegaciones iniciales a la AEAT por plazo de 1 mes y posteriormente, previa puesta de manifiesto del expediente, trámite de alegaciones finales a todos los interesados por plazo de 1 mes.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Competencia de la Junta Arbitral

La Junta Arbitral es competente de acuerdo a lo dispuesto en el art. 66 del Concierto Económico, que señala que son funciones de la Junta Arbitral:

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.

En este sentido hay que recordar que la Junta Arbitral ya fijó su competencia en la Resolución 8/2012, al señalar que *la presente controversia tiene cabida en los términos suficientemente amplios de la letra b) del artículo 66.Dos del Concierto Económico, según los cuales es función de la Junta Arbitral 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. Es indudable que en el presente caso existe un conflicto entre la Administración del Estado y la Diputación Foral de Gipuzkoa acerca de la aplicación del Concierto Económico y que dicho conflicto afecta a un caso concreto ...*

2.- Sobre el procedimiento de extensión de efectos

La Ley 10/2017 introdujo el procedimiento de extensión de efectos en el art. 68.tres del Concierto Económico con el siguiente tenor:

Quien hubiera interpuesto un conflicto ante la Junta Arbitral prevista en el presente Concierto Económico respecto a una cuestión que guarde identidad de razón con otra que ya hubiera sido resuelta por medio de Resolución firme de la Junta Arbitral, podrá solicitar que el conflicto se sustancie mediante la extensión de efectos de la Resolución firme.

A estos efectos, el escrito de solicitud deberá plantearse en el plazo de un mes desde que se tenga conocimiento de la firmeza de la Resolución de la Junta Arbitral, quien deberá trasladar el escrito a las demás partes concernidas para que en el plazo común de diez días realicen las alegaciones que correspondan sobre la identidad de razón entre los supuestos, y resolver decidiendo la extensión de efectos de la Resolución firme o la continuación del procedimiento arbitral conforme a las reglas generales en el plazo de un mes.

No procede la aplicación retroactiva del art. 68.Tres del Concierto Económico puesto que la disposición transitoria tercera de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, aplicable por virtud de lo dispuesto en el art. 8 del Reglamento de la Junta Arbitral (aprobado por Real Decreto 1760/2007) establece que

a) A los procedimientos ya iniciados antes de la entrada en vigor de la Ley no les será de aplicación la misma, rigiéndose por la normativa anterior. (Redacción idéntica a la de la precedente Ley 30/1992, de régimen jurídico

de las Administraciones públicas y procedimiento administrativo común, en su disposición transitoria segunda.)

b) Los procedimientos de revisión de oficio iniciados después de la entrada en vigor de la presente Ley se sustanciarán por las normas establecidas en ésta.

c) Los actos y resoluciones dictados con posterioridad a la entrada en vigor de esta Ley se regirán, en cuanto al régimen de recursos, por las disposiciones de la misma.

d) Los actos y resoluciones pendientes de ejecución a la entrada en vigor de esta Ley se regirán para su ejecución por la normativa vigente cuando se dictaron.

e) A falta de previsiones expresas establecidas en las correspondientes disposiciones legales y reglamentarias, las cuestiones de Derecho transitorio que se susciten en materia de procedimiento administrativo se resolverán de acuerdo con los principios establecidos en los apartados anteriores.

3.- Postura de la AEAT

La AEAT entiende que no procede la tramitación del conflicto por el procedimiento de extensión de efectos por haber transcurrido más de un mes desde la firmeza de la Resolución 8/2012 y por entender que no son supuestos entre los que exista identidad de razón.

La AEAT entiende que ha cumplido la legalidad vigente, al haber realizado un procedimiento inspector sobre un obligado de su competencia, de acuerdo a la

normativa estatal del Impuesto sobre Sociedades, y habiendo cumplido con la Resolución 8/2012 al haber dado traslado a la DFB de la liquidación que ultima su procedimiento.

4.- Postura de la DFB

La DFB reconoce la competencia inspectora de la AEAT respecto de UEE, pero señala que la misma no puede ejercerse sin permitir la más mínima participación suya en lo que se refiera a operaciones vinculadas que afecte a obligados de su competencia inspectora.

Tanto la normativa foral como la estatal establecen la bilateralidad del ajuste por operaciones vinculadas, a fin de evitar que se produzca sobreimposición en el conjunto de entidades que integran el perímetro de vinculación.

La DFB señala que, de acuerdo a la jurisprudencia sobre regularización íntegra (entre otras, la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2019, ECLI:ES:TS:2019:3677), *A la pregunta formulada por la Sección Primera, discernir si, al socaire de salvaguardar el principio de seguridad jurídica, en los expedientes en los que se cuestiona la realidad de operaciones entre sociedades del grupo o entre las que existe algún tipo de vinculación, que en caso de aplicarse a otros sujetos pasivos intervinientes en la operación les generaría a aquellos un exceso de tributación susceptible de regularización, la Administración debe efectuar o no una regularización completa y bilateral de la situación, evitando con ello el enriquecimiento injusto de la Administración, ha de responderse afirmativamente, ha de efectuar una regulación completa y bilateral de la situación, evitando con ello el enriquecimiento injusto.*

La DFB señala que, de acuerdo a la Resolución 8/2012, la AEAT no está facultada para desarrollar unilateralmente la comprobación de operaciones

vinculadas de un obligado que le tributa en exclusiva, en la medida que la contraparte afectada por la bilateralidad del ajuste sea competencia exclusiva suya.

En este mismo sentido, la DFB añade que la Resolución 15/2018 ratifica el deber de colaboración en la regularización de operaciones vinculadas, solo que, en atención a las circunstancias del caso que lo diferencian del conflicto 16/2009, se articula a través de otra fórmula.

5.- Posición de la Junta Arbitral

5.1.- La Resolución 8/2012 de la Junta Arbitral

La Resolución 8/2012 se dictó en el conflicto 16/2009 que es sustancialmente idéntico, en cuanto a la cuestión procesal, con el presente conflicto.

Así, en ambos casos hay una Administración que regulariza las operaciones vinculadas realizadas entre un obligado que le tributa en exclusiva, que por bilateralidad afecta a dos obligados que tributan en exclusiva a otra Administración.

Por tanto, haciendo abstracción del contenido sustantivo de la regularización, lo que la Junta Arbitral resolvió procesalmente en cuanto al conflicto 16/2009 es predicable del conflicto 39/2016.

La Junta Arbitral ya estableció en la Resolución 8/2012 que la regularización de operaciones vinculadas, en las que se establece la obligatoriedad del ajuste bilateral, a sujetos del perímetro de vinculación que sea competencia de diversas Administraciones, debía realizarse dando prioridad al principio de colaboración.

En la Resolución se estableció que esta colaboración podía tener varias formas o manifestaciones, acordándose que en aquél caso se debía plasmar en la participación de la Administración con competencia sobre los obligados afectados por la bilateralidad, en el procedimiento de la otra Administración.

Asimismo, se especificó que esta participación debía consistir en el intercambio de información encaminada a intentar, de buena fe, alcanzar un acuerdo que evitase la sobreimposición en el conjunto de personas o entidades que conformaban el perímetro de vinculación.

5.2.- La Resolución 15/2018

La Resolución 15/2018 no supone un cambio de criterio respecto a la Resolución 8/2012, sino una matización acerca de la colaboración que debe resultar exigible atendiendo a las circunstancias concretas del caso, singularmente en consideración a que la regularización del Estado se articulaba por acta única que fue objeto de intercambio de acuerdo a las Conclusiones de los grupos de trabajo de 18 de mayo de 2006.

Sobre la bilateralidad del ajuste señala 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.

De ahí que, la Resolución 8/2012 de la Junta Arbitral constituya, cuando menos, un precedente administrativo vinculante para las Administraciones Tributarias concertadas; en particular, para las que pudiendo haberla recurrido ante el

Tribunal Supremo al amparo del artículo 67 del Concierto Económico, consintieron su firmeza y, entre ellas, la Administración del Estado descreída de su aplicación al presente conflicto.

Continúa la Resolución señalando que No obstante, pese a la inexistencia en el Concierto Económico de una norma que, al tiempo de incoar los expedientes 22/2013 y 3/2015, concretara el modo en que debían proceder las Administraciones Tributarias en los supuestos de comprobación de operaciones vinculadas entre entidades sujetas a sus respectivas competencias inspectoras, una aplicación no meramente retórica sino resolutive del contenido material de las normas que consagran el principio de colaboración (entre otras, la del artículo 4 del Concierto Económico), interpretadas conforme a lo razonado en nuestra Resolución 8/2012, obligaba a ejercer las funciones que a cada Administración corresponden en la comprobación y regularización del Impuesto sobre Sociedades sobre las personas o entidades vinculadas, aplicando los instrumentos y las técnicas de colaboración y coordinación en cada caso pertinentes siempre que tomen en consideración, de manera efectiva, las competencias de las restantes Administraciones Tributarias.

Y ello no tanto con el fin de evitar el riesgo de sobreimposición o de doble imposición que, sin razón, reiteran y enfatizan la Diputación Foral y el obligado tributario y que, sin embargo, como alega la Administración del Estado, en estos casos está normativamente previsto y razonablemente resuelto o conjurado, sino más bien con el propósito de asegurar a todas las Administraciones afectadas el pleno ejercicio de sus competencias, conforme al sistema de distribución competencial previsto en el Concierto Económico y con la finalidad de impedir que el ejercicio unilateral por cualquiera de ellas de sus competencias de inspección determine, por la bilateralidad del ajuste, el menoscabo o la frustración de la competencia inspectora de las otras Administraciones respecto de los obligados tributarios sometidos a su normativa y competencia de exacción.

Antes al contrario la eficacia y el buen funcionamiento del sistema acordado entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales exige que en los procedimientos de comprobación e investigación de operaciones entre entidades vinculadas sometidas a diferentes jurisdicciones fiscales, la Administración Tributaria actuante oiga y tenga en cuenta la valoración que propongan las restantes Administraciones afectadas, con base en la información y conocimiento de las empresas vinculadas sometidas a su competencia inspectora. Luego no es verdad, como en algún momento parece sugerir la AEAT, que la colaboración entre Administraciones entorpezca o distorsione la eficacia del régimen fiscal de valoración de operaciones vinculadas, sino más bien lo contrario. En las operaciones vinculadas se suceden temporalmente dos Administraciones tributarias en el ejercicio de sus respectivas competencias inspectoras y el orden temporal del ejercicio de la competencia no puede significar que la primera en ejercerla se desentienda de la Administración que haya de ejercerla después.

En virtud de todo ello, la Resolución 15/2018 concluye diciendo que *La colaboración entre Administraciones no es un fin en sí mismo sino que constituye una exigencia natural de la actuación de las Administraciones Públicas en sus relaciones ad intra; condición de posibilidad o, en todo caso, principio enderezado no a obstaculizar sino a conseguir la eficacia, seguridad y certeza del sistema de concertación y la eficiencia en la gestión de los tributos concertados.*

5.3.- De la manera en que la AEAT ejecutó la Resolución 8/2012

En la Resolución 6/2021 resulta acreditado que la AEAT ejecutó la Resolución 8/2012 rehaciendo sus actas, en las que asumió parcialmente el criterio de la DFG.

De este comportamiento se desprende que la AEAT implícitamente reconoce que la colaboración entre Administraciones debe producirse antes de la incoación del acta.

Esto resulta evidente por cuanto, cualquiera que sea la propuesta que resultase de la colaboración entre Administraciones, habría que dar al obligado la posibilidad de decidir si está conforme o no con la misma y, en su caso, de realizar alegaciones, que obligatoriamente deben ser tenidas en cuenta en la liquidación que resuelva o finalice el procedimiento.

5.4.- De la regularización íntegra

A pesar de que la jurisprudencia sobre regularización íntegra ha tenido lugar en recursos en que los sujetos intervinientes en la operación regularizada son de competencia de exacción e inspección de una misma administración, y de que la bilateralidad acaba produciendo efectos normalmente en la misma sociedad destinataria de la operación, sin que, por otra parte, el legislador haya considerado necesario regular legalmente el procedimiento adecuado para ello hasta la Ley 10/2017, no puede desoírse la necesidad de llamar al procedimiento a la contraparte y a la otra Administración, al menos, en los mismos términos que estableció la Resolución 8/2012.

5.5.- De la falta de colaboración de la AEAT

El procedimiento que nos ocupa es idéntico al que dio lugar a la Resolución 8/2012.

Exactamente igual que la AEAT ejecutó la citada Resolución y en cumplimiento de la jurisprudencia sobre la regularización íntegra, debería haber llamado a su procedimiento a la DFB a fin de intentar que la regularización no implique una

sobreimposición en el conjunto de entidades que integran el perímetro de vinculación.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Declarar que la AEAT debe retrotraer su procedimiento de comprobación al momento anterior a la incoación de las actas e intercambiar con la DFB la información necesaria acerca de las operaciones vinculadas realizadas entre UEE y las sociedades vinculadas UNLLSL, y UNLDSL, a fin de tratar, de buena fe, alcanzar un acuerdo que permita evitar la sobreimposición para el conjunto de sujetos del perímetro de vinculación que se derivaría del que la DFB no aceptase pasivamente los criterios de la regularización del Estado.

2º.- Notificar el presente Acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Bizkaia y a UEE.