

A 1/2015 (R 8/2012)

Expediente 16/2009

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 19 de junio de 2015

la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Gabriel Casado Ollero, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

respecto del escrito registrado de entrada el 19 de enero de 2015 mediante el que la Diputación Foral de Gipuzkoa presenta Incidente de ejecución de la Resolución 8/2012, dictada por esta Junta Arbitral el 2 de julio de 2012, expediente 16/2009, en el conflicto planteado por esta misma Diputación Foral frente a la Administración del Estado, acerca de las facultades de la primera en relación con las actuaciones realizadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria con la entidad ENTIDAD 1, actuando como ponente D. Gabriel Casado Ollero.

I. ANTECEDENTES

1.- Refiere en su escrito la Diputada Foral de Hacienda y Finanzas de la DFG que en el mencionado conflicto se analizó, básicamente, “cómo debían realizarse las actuaciones administrativas de la AEAT (y también de la Hacienda Foral de Gipuzkoa) a la hora de valorar las operaciones realizadas

entre ENTIDAD 1 y ENTIDAD 2 y ENTIDAD 3. Todo ello, por la circunstancia, de que las mencionadas sociedades están vinculadas y la primera de ellas es de competencia inspectora estatal y las otras dos, sin embargo, son de competencia inspectora toral”; recordando la DFG que “cuando se trata de entidades vinculadas, por aplicación del ajuste bilateral, la regularización de una de las entidades (de competencia estatal), repercute directamente en la otra (de competencia toral)”, y que “para evitar efectos indeseados y perjuicios a una de las partes, la Junta Arbitral acordó, textualmente, lo siguiente:

“Declarar que la AEAT y la Diputación Foral de Gipuzkoa están obligadas a intercambiarse la información relativa a la valoración de las operaciones realizadas entre ENTIDAD 1 (NIF (LETRA)NNNNNNNN) y ENTIDAD 2 (NIF B-20392734) y SALGADO, UNIÓN COMERCIAL ACEITERA, S.A. (NIF (LETRA)NNNNNNNN), vinculadas a la anterior, y esforzarse, de buena fe y en un espíritu de colaboración, en resolver sus eventuales discrepancias, a fin de evitar un exceso de imposición en el conjunto de dichas entidades”.

2.- Relata la DFG que a partir de que la Junta Arbitral dictara la citada Resolución 8/2012 se produjeron los siguientes acontecimientos:

a) Ante la falta de noticias de la AEAT, la DFG le remitió con fecha 3-01-2014 una propuesta de valoración elaborada por la Inspección Foral el 18-12-2012, haciendo constar que dicha propuesta se realiza “en cumplimiento de la resolución de la Junta Arbitral [y] tomando la iniciativa (...) dado que a fecha actual no consta en esta Diputación ningún documento por el cual se entienda que [la] AEAT haya propuesto el acercamiento exigido por la Junta Arbitral del Concierto Económico”; de ahí que, “ante la inacción de la Agencia y en virtud del principio de colaboración entre Administraciones (...) la Hacienda Foral de Gipuzkoa realiza un acercamiento a la AEAT para solucionar el problema de mutuo acuerdo”.

b) Como respuesta, la AEAT solicita el 13-05-2014 determinada documentación complementaria que le es inmediatamente remitida por la Hacienda Foral el siguiente 23-05-2014.

c) Ante la falta de noticias, la Inspección Foral reitera la solicitud de respuesta el 24-09-2014 y, nuevamente, el 12-11-2014.

d) Haciendo caso omiso de todos los ofrecimientos de colaboración realizados por la Hacienda Foral, la AEAT le remite con fecha 19-12-2014 el Acta con acuerdo suscrita el anterior 20-11-2014 con ENTIDAD 4 (sucesora de ENTIDAD 1) indicando que la misma se envía “en cumplimiento de la Resolución 8/2012 de la Junta Arbitral del País Vasco”.

Considera la DFG que “la regularización acordada por la AEAT con el contribuyente trae como resultado que la Hacienda Foral de Gipuzkoa resulta a todas luces perjudicada, ya que la regularización se produce a cargo de créditos fiscales de la entidad afectada, y la aplicación del ajuste bilateral implicaría la devolución de las cuotas ingresadas en Gipuzkoa con sus correspondientes intereses de demora, incremento de base imponible negativa e incremento de créditos fiscales (...) sin que la Hacienda Foral haya podido ni siquiera realizar alegaciones a dicha propuesta, ¿Es eso esforzarse de buena fe -pregunta la DFG- y en un espíritu de colaboración en resolver eventuales discrepancias, tal y como exige la Junta Arbitral en su Resolución?”

Argumenta, en fin, la DFG que las resoluciones de la Junta Arbitral no pueden ser cumplidas o no cumplidas por las partes interesadas en el conflicto, y entiende que “en este caso, la AEAT no solo no ha cumplido con la resolución de la Junta Arbitral, sino que no ha dejado a la Hacienda Foral de Gipuzkoa cumplir con ella, ya que (...) la mencionada resolución no solo obliga a una de las partes a hacer algo, sino que obliga a las dos, AEAT y Hacienda Foral, a intercambiarse información y actuar de buena fe. Evidentemente el hecho de enviar por parte de la AEAT a la Hacienda Foral el acta una vez suscrita, no es lo que la Junta Arbitral quiere decir cuando se refiere a intercambiar información”.

Concluye su escrito la DFG solicitando a esta Junta Arbitral que lo admita y en su virtud:

“1.- Ordene dejar sin efecto el acta con acuerdo suscrita por la AEAT con ENTIDAD 4 con fecha 20 de noviembre de 2014.

2.- Ordene la retroacción de las actuaciones a un momento previo a la firma de dicha acta.

3. - Reitere a la AEAT que está obligada a intercambiar información con la Hacienda Foral de Gipuzkoa en este asunto con carácter previo a la incoación de las actas y a esforzarse de buena fe y en un espíritu de colaboración a resolver sus discrepancias.

4. - Indique la fórmula concreta de ejecución de la resolución de 2 de julio de 2012.”

3.- En sesión de 26 de enero de 2015, la Junta Arbitral acuerda tener por recibido el escrito de la Diputada Foral de Hacienda y Finanzas de la DFG y dar traslado del mismo y de la documentación que lo acompaña a la AEAT para que en el plazo de quince días formule las alegaciones que estime pertinentes.

4.- El Director General de la AEAT mediante escrito de 23 de febrero de 2015, registrado de entrada el siguiente 27 de febrero, presenta escrito de alegaciones cuyo contenido cabe sintetizar en los siguientes términos:

a) Con carácter previo, manifiesta la AEAT que “de forma simultánea y paralela a la promoción del incidente de ejecución ante la Junta Arbitral por parte de la DFG, dicha Diputación Foral ha remitido a la Agencia Tributaria un requerimiento de los previstos en el artículo 44 Ley 29/1998, de 29 de noviembre, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, en el que se solicita expresamente lo mismo que lo pedido en el incidente de ejecución que ante la Junta se tramita”; considerando la AEAT que “la DFG está simultaneando dos vías de impugnación, lo que resulta a todas luces inadmisibile, pendiente de resolución, como se encuentra, el incidente de ejecución por ella misma promovido, por lo que la DFG debería optar por una de las dos vías impugnatorias instadas, ratificándose en el incidente promovido o desistiendo del mismo ante el requerimiento interadministrativo, previo a la Jurisdicción contencioso-administrativa, dirigido a la AEAT”.

b) Resume acto seguido la AEAT los términos del “Incidente de ejecución planteado por la DFG” (Alegación primera) y los de la Resolución 8/2012 de esta Junta Arbitral en la que se analiza el derecho de la DFG a “participar” en el procedimiento de comprobación del valor de mercado llevado a cabo por la AEAT en relación con determinadas operaciones vinculadas entre ENTIDAD 1 y dos obligados tributarios sometidos a la competencia inspectora de la Diputación Foral; y en la que se destaca la existencia de una laguna normativa respecto a la valoración de operaciones entre entidades vinculadas sometidas a la competencia inspectora de diversas Administraciones tributarias (FD. 10º), afirmándose en el mismo Fundamento que “la solución definitiva de las controversias entre Administraciones tributarias sobre los ajustes de precios de transferencias en el ámbito interno exigirían (...) la adopción de soluciones vía legislativa”.

c) En cuanto a la delimitación que en dicha Resolución 8/2012 se hace del derecho de participación de la DFG, advierte la AEAT que la Junta Arbitral reconoce la necesidad de acudir a los principios generales del Concierto Económico y a los procedimientos amistosos previstos en el ámbito internacional para “reiterar un deber de colaboración específico, previsto con carácter general en el artículo 2 del Concierto, con la finalidad de evitar la doble imposición que se produciría al valorar las operaciones vinculadas de manera independiente. Doble imposición que expresamente prohíbe el artículo 16.1.2º de la LIS y de la Norma Foral del IS de Gipuzkoa” (página 7 de las Alegaciones). Agrega la AEAT que la Junta Arbitral delimitó el alcance del derecho de “participación” de la DFG principalmente en los Fundamentos de Derecho 8 y 10 de la Resolución 8/2012, pero “sin indicar cuál es el momento ni el procedimiento concreto a seguir (...) [y] nada indica que la colaboración deba realizarse ANTES de la finalización del procedimiento inspector sino, al contrario, la referencia a los procedimientos amistosos en el ámbito internacional lleva a pensar que dicha colaboración pueda efectuarse A POSTERIORI, tal y como se recoge tanto en los Convenios para evitar la doble imposición celebrados por España, como en el Convenio Comunitario de Arbitraje (Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas 90/435/CEE)”. Además, se

añade, pretender desarrollar una colaboración exhaustiva con carácter previo, supondría sin duda poner en riesgo el cumplimiento del plazo para la finalización de las actuaciones inspectoras.

d) “De la Resolución 8/2012 no se puede deducir un trámite ni un hito procedimental concreto, ya que no está previsto ni en el Concierto Económico ni en la normativa estatal o toral”. “Según la Junta Arbitral, la participación debe entenderse como un derecho a intercambiar información, a ser consultado, oído y a no ser ignorado pero, en ningún caso, como un derecho a imponer a la otra parte un criterio determinado ni una obligación de llegar a un acuerdo (...), [y] tampoco puede interpretarse dicha colaboración como el derecho a no resultar “afectado” económicamente por la regularización, ya que en cualquier acuerdo de valoración de operaciones vinculadas habrá dos ajustes de signo contrario, uno que “beneficiará” a una parte y otro que “perjudicará” a la otra parte”.

Además, atendiendo al reparto de la competencia inspectora en el Concierto, existen otros “supuestos en los que se practican regularizaciones por la Administración competente que tienen consecuencias respecto de obligados tributarios sujetos a la competencia inspectora de una Administración fiscal distinta. Por ejemplo, cuando se realiza un ajuste de IVA repercutido en una sociedad sujeta a competencia inspectora de la AEAT (o de una Administración foral). En ese caso, debe producirse un ajuste en las cuotas de IVA soportadas por la sociedad destinataria de la operación ajustada, aunque esta sociedad esté sujeta a la competencia inspectora de una Administración distinta de aquella que comprobó el IVA devengado. Asimismo, en otros casos de valoración de operaciones a valor de mercado, como los previstos en los artículos 15 y 17 del TRLIS, se debe producir un ajuste bilateral en sede del adquirente de los bienes (artículo 18 TRLIS), con independencia de que la Administración tributaria que deba comprobar la correcta aplicación de este ajuste sea la misma que realizó la valoración en el transmitente u otra distinta. En ninguno de estos supuestos -concluye la AEAT- se discute si la Administración que debe asumir las consecuencias de la comprobación efectuada por la competente debe participar en la comprobación realizada por la otra Administración” (Alegación segunda, páginas 9 y 10).

e) “La obligación de colaborar, de ser consultado y oído debe realizarse dentro de la distribución de competencias establecida por el Concierto Económico y, en particular, respetando la competencia exclusiva respecto al procedimiento inspector que se establece en el mismo”.

f) Examina a continuación la AEAT el curso de sus actuaciones de comprobación de la situación tributaria de ENTIDAD 1, iniciadas el 14 de febrero de 2007, y destaca que en los criterios seguidos en el Acta con acuerdo incoada el 20 de noviembre de 2014 se han tenido en cuenta la propuesta de valoración trasladada por la DFG el 14 de enero de 2014, por lo que “la AEAT ha intercambiado información con la DFG al recibir y aplicar en parte la propuesta de valoración de esta última, al pedir que se completara con los documentos que faltaban y al notificar la propuesta de regularización acordada con el obligado tributario”; de manera, pues, que “la regularización de la AEAT - se afirma- ha girado en torno a la propuesta de valoración efectuada por la DFG, sin perjuicio de que se haya separado de ella en determinados aspectos, lo cual, en base a su competencia inspectora, no supone una vulneración del deber de colaborar reconocido por la Junta Arbitral”.

g) Finalmente, abordando la “valoración del incidente de ejecución planteado por la DFG”, destaca la AEAT la “desproporcionalidad de la queja recogida por la DFG”, considerando “totalmente desmesurada las afirmaciones recogidas (...) en el “Incidente de ejecución”, puesto que la “AEAT no solo ha oído los criterios de la DFG sino que, además, ha modificado su método de determinación del valor normal de mercado aplicando las muestras obtenidas y ofrecidas por la DFG”; “la buena fe de la AEAT se demuestra en el hecho de que haya modificado su método de valoración para ajustarlo al de la DFG y en que haya notificado a la misma el Acta con acuerdo firmada con el obligado tributario”.

h) Continúa sus alegaciones la AEAT destacando que “en ningún momento la Junta Arbitral ha puesto en duda la competencia inspectora única que ostenta la AEAT en base al reparto competencial que se realiza en el Concierto Económico”; no pudiendo admitirse que “en los instrumentos pactados no se contemple ninguna excepción a la exclusividad de la competencia inspectora y que (...) eso se pretenda lograr vía conflicto, [pues]

en definitiva, si se atendiese a las pretensiones de la DFG se estaría estableciendo una competencia inspectora compartida no recogida en los instrumentos normativos correspondientes”. “Analizando en su conjunto el objeto del presente incidente se deduce que la DFG pretende el ejercicio de una competencia inspectora que previamente ha acordado que sea ejercida en exclusiva por el Estado” (páginas 18 y 19).

i) En cuanto a la “inexistencia de un trámite de alegaciones previo para la DFG”, señala la AEAT que “dicho trámite no encuentra fundamento en ninguna norma ni tampoco en la propia resolución de la Junta Arbitral, la cual reconoce que “esta cooperación no requiere, en realidad, un procedimiento detallado”; además de que “nada indica que la colaboración entre Administraciones deba ser previa a la liquidación (...), la referencia de la Junta Arbitral a los procedimientos amistosos de la esfera internacional lleva a pensar que la colaboración sea a posteriori”.

j) La pretensión real de la DFG en el incidente de ejecución es “cuestionar regularización efectuada por la Inspección de la AEAT y, por lo tanto, ejercer una competencia inspectora que no le corresponde, basándose en el “perjuicio” económico que le produce la misma (...) No es una cuestión de “participar” en la valoración de las operaciones vinculadas (...), sino de “imponer” su criterio para no quedar perjudicada. Justo lo que (...) trata de evitar (...) la Resolución 8/2012: “(...) 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 (...)”.

“El “principio de confianza mutua” que rige las relaciones derivadas de las Actas Únicas (...) en el presente caso no parece haber presidido la actuación de la Diputación Foral, ya que las diferencias de criterio de la DFG respecto de la AEAT radican en (1) un aspecto que la DFG no ha podido comprobar (el cálculo del EBITDA) y (2) una diferencia de criterio en el reparto de los gastos de marketing. En definitiva, la cuestión no es si se ha vulnerado el deber de colaborar en la valoración de la operación, sino que no se han aceptado todos los criterios de valoración defendidos por la DFG”.

Concluye sus alegaciones la AEAT solicitando que esta Junta Arbitral “acuerde la desestimación del incidente promovido por la Diputación Foral de Gipuzkoa, estableciendo que:

1. - No hay fundamento jurídico para dejar sin efecto el Acta con Acuerdo suscrita por la AEAT con ENTIDAD 4 con fecha 20 de noviembre de 2014 ni para ordenar la retroacción de las actuaciones a un momento previo a la firma, ya que se ha respetado la legalidad y, en concreto, el principio de colaboración recogido en el artículo 2 del Concierto Económico, en los términos de la Resolución de la Junta Arbitral del 2 de julio de 2012.

2. - No procede la reiteración a la AEAT de la obligación de intercambiar información con la Hacienda Foral de Gipuzkoa en este asunto con carácter previo a la incoación de las actas y de esforzarse, de buena fe y en espíritu de colaboración, a resolver sus discrepancias porque, en primer lugar, la AEAT ha cumplido con dicha obligación en la medida de lo posible teniendo en cuenta la Resolución de la Junta y, en segundo lugar, porque la Junta Arbitral en ningún momento establece el carácter previo de dicha colaboración”.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Concluido el conflicto interpuesto por la Diputación Foral de Gipuzkoa frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y tramitado con el número de expediente 16/2009, acude nuevamente la DFG a esta Junta Arbitral para plantear “Incidente de ejecución” de la Resolución 8/2012, de 2 de julio, que le puso término y que la Diputación Foral considera incumplida "de manera manifiesta” por la AEAT.

Del relato de hechos que antecede salta a la vista una observación preliminar que, no obstante su evidencia, urge destacar: con la Resolución 8/2012 de 2 de julio, se concluyó y se puso a término, en efecto, al procedimiento 16/2009, pero no se logró resolver definitivamente, pacificándolo, el conflicto surgido entre las dos Administraciones allí

contendientes; conflicto que indudablemente perdura manifestándose ahora a propósito de la interpretación y ejecución del referido Acuerdo arbitral.

Es evidente, en efecto, el conflicto o la discrepancia que mantiene la DFG con la AEAT con motivo del cumplimiento o del modo de ejecución de la Resolución 8/2012; pero igual de evidente resulta que ni en las disposiciones del Concierto Económico ni tampoco en las del Reglamento de la Junta Arbitral existe previsión alguna de incidente de ejecución contra las Resoluciones dictadas por este Órgano, ni por lo tanto cauce procedimental alguno para plantearlo ni tampoco, y por lo mismo, competencia alguna de esta Junta Arbitral para resolverlo.

2.- Argumenta con razón la DFG que “las resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico no pueden ser cumplidas o no cumplidas a voluntad de las partes. Si eso fuera así -apostilla la Diputación Foral- ¿para qué serviría la Junta Arbitral?”. Y, ciertamente, la inejecución de una resolución arbitral firme sin consecuencia jurídica alguna la convertiría en una mera, y quizás vana, declaración de intenciones.

Cabe añadir a lo anterior que en la efectiva ejecución de una decisión o resolución firme de la Junta Arbitral, junto al natural interés de la Administración a cuyo favor se dirimió el conflicto y, en su caso, de los particulares interesados, existe también un evidente interés jurídico conectado al buen funcionamiento del Concierto Económico y que afecta, por lo tanto, a todas las Administraciones responsables del mismo; y que además resulta estrechamente conectado a las exigencias de la buena fe y de la lealtad institucional.

Ordena, por ello, el artículo 18 RJACE que las Administraciones deben proceder a la ejecución de las resoluciones de la Junta “en los términos previstos en la propia resolución”; pero respecto de tales resoluciones no existe más previsión que la de que “serán *únicamente* susceptibles de recurso en vía contencioso-administrativa ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo”

(artículo 67 del Concierto Económico y artículo 19 del RJACE). Resulta patente, pues, que el Concierto Económico no ha previsto ninguna competencia de la Junta Arbitral para “hacer ejecutar” lo por ella resuelto con carácter firme, ni tampoco ningún cauce procedimental para plantearle incidente de ejecución.

Dicho en otros términos, la normativa reguladora de la Junta Arbitral confía la ejecución de sus resoluciones a “las distintas Administraciones en conflicto”, y “en los términos previstos en la propia resolución”, sin que proceda formular respecto de ellas incidentes de ejecución ni tampoco replantear nuevamente el conflicto a raíz de las discrepancias surgidas entre las Administraciones con motivo de la ejecución o cumplimiento de la resolución arbitral.

3.- Coincidieron desde el principio las dos Administraciones interesadas en reconocer, y reiterar, que la causa del conflicto obedecía a la existencia de una laguna normativa, puesto que “ni el Concierto Económico ni la normativa estatal o foral prevén el supuesto que [lo] origina (...): la valoración de operaciones entre entidades vinculadas sometidas a la competencia inspectora de diversas Administraciones tributarias” (FD 10º).

No pudiendo esta Junta Arbitral abstenerse de resolver “so pretexto de silencio, oscuridad o insuficiencia de los preceptos legales aplicables al caso (...)” (artículo 89.4 Ley 30/1992), ni tampoco por la existencia de una laguna normativa sobre el supuesto que origina el conflicto, acudió en este caso para resolverlo a los principios generales del Concierto Económico, aunque advirtiendo que “la solución definitiva de las controversias entre Administraciones tributarias sobre los ajustes de precios de transferencia en el ámbito interno exigirá (...) la adopción de soluciones en vía legislativa” (FD 10º).

No se cuestiona que en el presente caso existe una discrepancia y un conflicto entre la Administración del Estado y la DFG acerca de la ejecución de

la Resolución 8/2012, pero ni de las disposiciones del Concierto Económico ni de las del Reglamento, interpretadas a la luz de aquel, cabe inferir la competencia de esta Junta Arbitral para resolverlo.

4.- Procede, por tanto, declarar que no ha lugar el incidente de ejecución planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa. Tampoco podría esta Junta Arbitral acceder a lo en él solicitado pues, al no ser órgano de revisión de los actos dictados por las Administraciones en conflicto, carece de competencia para dejar sin efecto el acta con acuerdo suscrita por la AEAT o para ordenar la retroacción de actuaciones solicitada. Todavía menos podría esta Junta Arbitral desplazar al legislador articulando a través de la “fórmula de ejecución” de su Resolución 8/2012 un concreto procedimiento administrativo carente de toda regulación.

ACUERDA

1°.- No haber lugar al incidente de ejecución planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa.

2°.- Poner en conocimiento de la Comisión Mixta del Concierto Económico que, conforme entienden las Administraciones interesadas y esta misma Junta Arbitral, la solución definitiva de estos conflictos entre Administraciones tributarias sobre los ajustes de precios de trasferencias en el ámbito interno exigiría la adopción de soluciones en vía legislativa

3°.- Notificar el presente Acuerdo a la Diputación Foral de Gipuzkoa y a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.