

**JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO
ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD
AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO**

Conflicto: 27/2019

Administraciones afectadas:

Diputación Foral de Álava

Agencia Estatal de Administración Tributaria

Objeto: Retenciones IRNR. Aplicación del artículo 20.Dos.3 del Concierto.

“Resolución: R 56/2022

Expediente: 27/2019

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 6 de octubre 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 Álava (en lo sucesivo, DFA) frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo, AEAT), cuyo objeto es determinar la competencia de exacción de las retenciones a que se refieren los arts. 7.Uno.c), 9.Uno.Primer.a) y 23.2 del Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/2002, en su redacción dada por la Ley 10/2017, satisfechos por la entidad ENTIDAD 1, con CIF: LETRANNNNNNN, durante el período 2018, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 27/2019.

I. ANTECEDENTES

1.- ENTIDAD 1 forma parte de un grupo que tributa por el Impuesto sobre Sociedades en consolidación, presentando por tanto el modelo 220 ante la referida Hacienda Foral.

ENTIDAD 1, individualmente considerada, no vendría obligada a tributar a la Hacienda Foral.

2.- En el período afectado por el conflicto, ENTIDAD 1 ingresó las retenciones que practicó por las rentas del trabajo a los miembros de su Consejo de Administración [reguladas en el art. 7.Uno.c) del Concierto Económico], las retenciones por rendimientos de capital mobiliario satisfechos por ella a residentes [reguladas en el art. 9.Uno.Primer.a) del Concierto Económico], y las retenciones satisfechas por ella a no residentes por dividendos, intereses, cánones y otros rendimientos de capital mobiliario, así como por ganancias derivadas de transmisión de valores (reguladas en el art. 23.Dos del Concierto Económico), en exclusiva a la AEAT.

3.- La Diputación Foral solicitó a la AEAT la remisión de las retenciones correspondientes a la proporción de tributación del grupo que le corresponde, de acuerdo al art. 20.Dos.3 del Concierto Económico.

4.- La AEAT rechazó la solicitud por entender que ENTIDAD 1 debe ingresar las retenciones que practique por los conceptos citados en exclusiva al Estado.

5.- Previo requerimiento de inhibición y ratificación por la AEAT en su competencia, la DFA interpuso el presente conflicto de competencia.

6.- El expediente se admitió a trámite y se concedió trámite de alegaciones iniciales a la AEAT y, posteriormente, se puso el expediente a disposición de las partes y se concedió trámite de alegaciones finales.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Competencia de la Junta Arbitral.

La Junta Arbitral es competente para resolver ambos conflictos de acuerdo a lo dispuesto en el art. 66.Uno del Concierto Económico, que le atribuye las siguientes 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.

El objeto de este conflicto es la interpretación del art. 20 del Concierto Económico en relación con los arts. 7.Uno.c), 9.Uno.Primer.a) y 23.Dos de la misma norma, y en su virtud, determinar la competencia de exacción por los conceptos y períodos objeto de controversia.

2.- Procedimiento.

El conflicto se ha planteado en legal plazo y forma de acuerdo a lo regulado en el art. 13 del Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 1760/2007.

3.- Normas afectadas por la controversia.

El art. 7.Uno del Concierto Económico regula la competencia de las Diputaciones Forales para la exacción de ciertas retenciones por rendimientos de trabajo, estableciendo el apartado c):

Las retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y de otros órganos representativos, cuando la entidad pagadora tenga su domicilio fiscal en el País Vasco.

Tratándose de entidades que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y las Diputaciones Forales, las retenciones corresponderán a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio. A estos efectos, se aplicará la proporción determinada en la última declaración-liquidación efectuada por el Impuesto sobre Sociedades. Estas retenciones se exigirán conforme a la normativa foral o común, según que a la entidad pagadora le resulte de aplicación la normativa foral o común del Impuesto sobre Sociedades, y la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda por aplicación de este mismo criterio. No obstante lo anterior, las normas relativas al lugar, forma y plazo de presentación de las correspondientes declaraciones-liquidaciones serán las establecidas por la Administración competente para su exacción.

El art. 9.Uno.Primer a regula la competencia de las Diputaciones Forales para exaccionar las retenciones por rendimientos de capital mobiliario, estableciendo en su apartado a):

a) Rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier entidad, así como los intereses y demás contraprestaciones de obligaciones y títulos similares, cuando tales rendimientos sean satisfechos por entidades que tributen exclusivamente por el Impuesto sobre Sociedades en el País Vasco.

Tratándose de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y las Diputaciones Forales del País Vasco, la retención corresponderá a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio. A estos efectos, se aplicará la

proporción determinada en la última declaración-liquidación efectuada por el Impuesto sobre Sociedades. Estas retenciones se exigirán conforme a la normativa foral o común según que a la entidad pagadora le resulte de aplicación la normativa foral o común del Impuesto sobre Sociedades, y la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda por aplicación de este mismo criterio. No obstante lo anterior, las normas relativas al lugar, forma y plazo de presentación de las correspondientes declaraciones-liquidaciones serán las establecidas por la Administración competente para su exacción.

El art. 23.Dos del Concierto Económico regula la competencia para exaccionar las retenciones por rentas obtenidas por no residentes sin establecimiento permanente en los siguientes términos:

Dos. Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a las rentas obtenidas por los contribuyentes que operen sin establecimiento permanente se exigirán por la Administración del territorio en el que se entiendan obtenidas las correspondientes rentas, conforme a lo dispuesto en el artículo anterior. Asimismo, la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda conforme a lo dispuesto en el mismo artículo.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos a los que se refieren las letras e), f) e i) del apartado Dos y en el supuesto previsto en el apartado Tres, ambos del artículo anterior, se exigirán por las Diputaciones Forales en proporción al volumen de operaciones realizado en el País Vasco correspondiente al obligado a retener, aplicando las reglas especificadas en la sección 3.^a anterior.

Los apartados e), f) e i) se refieren respectivamente a dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios (...) derivados de la participación en fondos propios de entidades privadas, a intereses, cánones y otros rendimientos del capital mobiliario, y a ganancias patrimoniales derivadas de valores emitidos por (...) entidades privadas.

El art. 20.Dos.2.Segunda del Concierto Económico sobre la tributación por el Impuesto sobre Sociedades de los grupos señala:

El grupo fiscal tributará, en todo caso, a una y otra Administración en función del volumen de operaciones realizado en uno y otro territorio.

Por su parte, el art. 20.Dos.3 del Concierto Económico señala:

Para la determinación de la proporción del volumen de operaciones efectuado en cada territorio en los casos a que se refiere el segundo párrafo de la letra c) del apartado Uno del artículo 7, el segundo párrafo de la letra a) del apartado Uno del artículo 9 y el segundo párrafo del apartado Dos del artículo 23, se atenderá en todo caso al volumen de operaciones del grupo definido en la regla segunda del apartado anterior.

4.- Postura de la AEAT.

La AEAT plantea que la obligación de retener es una obligación autónoma de la obligación de autoliquidar e ingresar, por cuanto la retención surte efectos en el impuesto personal de la retenida y no en el de la retenedora.

Por ello, la AEAT entiende que para determinar si la retención debe ingresarse en proporción hay que atender a las circunstancias individuales que determinarían la tributación de la retenedora, con independencia de que en su impuesto personal (Impuesto sobre Sociedades) tribute en consolidación.

Así, plantea que aunque una entidad tribute dentro de un grupo en consolidación fiscal, si individualmente considerada, no supera 10.000.000 de euros de volumen de operaciones o, superando esta cifra, opera en un solo territorio, no debe ingresar las retenciones que practique en virtud de lo dispuesto en los arts. 7.Uno.c), 9.Uno.Primer.a) y 23.Dos del Concierto

Económico a las Diputaciones Forales en la proporción de volumen de operaciones del grupo sino en exclusiva a la Administración donde tenga su domicilio fiscal.

5.- Postura de la DFA.

La DFA mantiene que la reforma operada por la Ley 10/2017 supone la confirmación de que todos los grupos, cualquiera que sea su volumen de operaciones, deben tributar en proporción de volumen de operaciones, y que la exacción de las retenciones a que se refieren los arts. 7.Uno.c), 9.Uno.Primer.a) y 23.Dos del Concierto Económico también tiene que ingresarse en la misma proporción de volumen de operaciones del grupo de acuerdo a lo dispuesto en el art. 20.Dos.3 de la misma norma.

6.- Criterio de la Junta Arbitral.

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 el art. 15 del Concierto Económico (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 de la retenida y se articula sobre las de la retenedora, 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 de la retenida, es conocido y aceptado por el legislador como demuestra que no se establezca 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.

6.2.- La competencia de exacción que se determina mediante la aplicación simultánea de los tres puntos de conexión regulados en el art. 15 del Concierto Económico solo es aplicable a sujetos pasivos que tributen individualmente.

En caso de tributación en consolidación fiscal la competencia de exacción se regula en el art. 20.Dos.2.Segunda del Concierto Económico y se caracteriza porque siempre es compartida y se determina por la aplicación de un solo punto de conexión, que es la proporción de volumen de operaciones del sujeto pasivo, esto es, del grupo.

Así, los grupos cuyo volumen de operaciones sea inferior a 10.000.000 de euros tributarán, cualquiera que sea su domicilio, siempre en proporción de volumen de operaciones.

6.3.- La literalidad de los arts. 7.Uno.c) y 9.Uno.Primer.a) puede inducir a cierta confusión en la medida que la obligación de la pagadora-retenedora de ingresar la retención en proporción a varias Administraciones se vincula a que se trate de un *sujeto pasivo* que tribute en proporción.

Como quiera que la retenedora integrada en un grupo que tributa en consolidación nunca es sujeto pasivo (y lógicamente nunca tributa en proporción a varias Administraciones), condición que solo es predicable del grupo, nunca ingresaría las retenciones en proporción.

Esta interpretación es incompatible con la misma existencia del art. 20.Dos.3 del Concierto Económico, que dice que la proporción de las retenciones a ingresar a cada Administración será la del grupo.

Por ello, la única interpretación posible de los arts. 7.Uno.c) y 9.Uno.Primer.a) del Concierto Económico para el supuesto de que la retenedora esté integrada en un grupo, es que hay que atender a la tributación del grupo (sujeto pasivo) para saber si la retención debe ingresarse en proporción.

Como quiera que, como hemos establecido previamente, los grupos siempre tributan en proporción, las retenciones practicadas por entidades integradas en un grupo que tribute en consolidación también se ingresarán siempre en proporción.

De acuerdo al art. 20.Dos.3 del Concierto Económico la proporción será la del grupo.

La interpretación de la AEAT trata de corregir un desequilibrio financiero que es inevitable y que no resulta coherente con el conjunto del sistema. Así, la AEAT acepta que si la retenedora, individualmente considerada, supera 10.000.000 de euros de volumen de operaciones y realiza las mismas en territorio común y foral, debería ingresar las retenciones en la proporción del grupo y no la suya

propia. Sin embargo, no acepta que si el retenedora, individualmente considerado, no supere 10.000.000 de euros o no realice operaciones en ambos territorios, deba ingresar las retenciones en proporción, cuando en este caso también hay un desequilibrio en la medida que el domicilio fiscal de la pagadora-retenedora y el de la retenida no coincidan en el mismo territorio. Pero, como se ha reiterado, el mismo es inevitable y el propio sistema establecido en la Ley del Concierto convive con el mismo, siendo en todo caso, por lo expuesto, un desequilibrio provisional, como provisionales son también los propios pagos a cuenta.

6.4.- Realizando una interpretación sistemática y teleológica (reguladas en el art. 3 del Código Civil, aplicable en virtud de lo establecido en el art. 2.Dos del Concierto Económico) de los artículos afectados, esta misma regla será aplicable a las retenciones del art. 23.Dos del Concierto Económico.

6.5.- En conclusión, es irrelevante el volumen de operaciones de la retenedora, pues cualquiera que sea la suma del volumen de operaciones de las sociedades que integran el grupo, el sujeto pasivo tributará en proporción siempre que alguna sociedad realice operaciones en ambos territorios, y también es irrelevante la localización (individualmente considerada) de operaciones de la retenedora.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Declarar que corresponde a la DFA la competencia de exacción de las retenciones practicadas por ENTIDAD 1 en virtud de los arts. 7.Uno.c), 9.Uno.Primer.a) y 23.Dos del Concierto Económico en relación con el período 2018 en la proporción de volumen de operaciones del grupo del que aquella forma parte.

2º.- Notificar el presente acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Álava y a ENTIDAD 1.”