

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

Conflicto: 22/2013 y 3/2015

Administraciones afectadas:

Diputación Foral de Bizkaia (promotor) AEAT

Objeto: Impuesto de Sociedades.

Resolución: R 15/2018

Expedientes acumulados: 22/2013 y 3/2015.

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 14 de septiembre de 2018,

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

sobre los conflictos de competencias planteados por la Diputación Foral de Bizkaia frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por entender que en el procedimiento de comprobación e investigación respecto de las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas por el GRUPO 1 en el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 a 2009, la AEAT ha incumplido las normas procedimentales establecidas en nuestro Ordenamiento jurídico al no haber concedido a la Hacienda Foral de Bizkaia participación en el procedimiento conforme a lo exigido por esta Junta Arbitral en su Resolución 8/2012, además de no ser conformes a Derecho los criterios de reparto de determinados costes corporativos incluidos en la propuesta de regularización, con perjuicio de los derechos e intereses de la Diputación Foral; tramitándose

con los números de expediente 22/2013 y 3/2015 (acumulados) y actuando como ponente D. Gabriel Casado Ollero.

I. ANTECEDENTES

1.- Los conflictos núms.22/2013 y 3/2015 han sido promovidos por la Diputación Foral de Bizkaia (DFB) contra la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y tienen por objeto las actuaciones de comprobación del Grupo fiscal 06/80 dominado por ENTIDAD 1, referidas al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 a 2009 y 2006, respectivamente, en las que la Inspección de la AEAT comprobó la distribución realizada por el grupo fiscal ENTIDAD 1, de los gastos por servicios intragrupo, siendo el objeto de la misma valorar correctamente determinadas operaciones vinculadas entre las entidades del grupo mercantil, establecer el perímetro de imputación correcto y un criterio de reparto de los mismos entre sus filiales.

2.- A pesar de la profusión de datos y documentos aportados a la Junta Arbitral por los comparecidos en este procedimiento hemos de orillar todos los ajenos a nuestro ámbito competencial, así como los inconducentes al objeto del conflicto, sistematizando los hechos y circunstancias relevantes para su resolución y que, a tal fin, resumimos en los términos que siguen.

2.1.- Los relacionados con el expediente 22/2013:

a) El 9 de junio de 2011 los Equipos de Inspección nº 8 y 23 de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT iniciaron actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria de la ENTIDAD 1, en su condición de sociedad dominante del Grupo Fiscal 06/80 (en adelante, ENTIDAD 1, o "la entidad") respecto del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 a 2009.

b) El 11 de octubre de 2012 el Inspector Jefe de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, al amparo del artículo 16.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, RD 4/2004 de 5 de marzo (en adelante, TRLIS) acordó iniciar un procedimiento de determinación del valor de mercado aplicable a las operaciones realizadas entre empresas vinculadas, respecto a la valoración y reparto de gastos intragrupo por los servicios prestados por la entidad a diversas empresas de su grupo mercantil, designando como instructores del procedimiento a los mismos Equipos que tramitaban el procedimiento de inspección tributaria: El Acuerdo de inicio del procedimiento de valoración se notificó a ENTIDAD 1, y "a las entidades vinculadas residentes que se ven afectadas por la valoración y el reparto de gastos, y que son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades".

c) El 22 de noviembre de 2012 ENTIDAD 1, presentó alegaciones al Acuerdo de inicio del procedimiento de valoración del IS 2006, manifestando que la Inspección debía notificarlo a todas las entidades vinculadas residentes en territorio español y, por tanto, sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades; entre ellas, las sociedades del GRUPO 1 con domicilio fiscal en los territorios forales de Álava y Vizcaya; teniendo constancia el obligado tributario de la notificación a ENTIDAD 2, residente en el territorio foral de Álava, pero no a las entidades residentes en el territorio foral de Vizcaya (ENTIDAD 3, ENTIDAD 4 y ENTIDAD 5. Alegaba asimismo la entidad que el Acuerdo del inicio del procedimiento de valoración también debería notificarse a las Administraciones forales competentes para efectuar el ajuste bilateral que pudiera derivarse del procedimiento de valoración.

d) El 5 de febrero de 2013 el Inspector Jefe de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes dictó el acuerdo de valoración de operaciones vinculadas, tras el examen de las alegaciones presentadas al acuerdo de inicio por ENTIDAD 1, y por las entidades vinculadas residentes y de las formuladas con posterioridad a la comunicación de los métodos y criterios de valoración propuestos por los instructores del procedimiento.

e) En igual fecha de 5 de febrero de 2013, finalizada la instrucción del procedimiento inspector, se giró al Grupo Fiscal 06/80 el acta de

disconformidad de carácter provisional correspondiente a los ejercicios 2007 a 2009; girándose el siguiente 10 de abril de 2013 la relativa al ejercicio 2006. La Inspección entendió que en relación con el ejercicio 2006 debía aplicarse el artículo 16 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de junio (en adelante RIS); mientras que para los ejercicios 2007 a 2009, como consecuencia de la entrada en vigor de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre que modifica el artículo 16 del TRLIS, consideró de aplicación el nuevo artículo 21 del RIS (introducido por el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre).

f) El 22 de mayo de 2013 la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT dictó la liquidación tributaria derivada del acta de los ejercicios 2007 a 2009 del Grupo Fiscal 06/80 con el carácter de provisional, de conformidad con lo establecido en el apartado 1 del artículo 21 del RIS y en el artículo 104.4.b) de la Ley General Tributaria (LGT). En el acuerdo de liquidación la Oficina Técnica parte de las cuotas liquidadas por el obligado tributario y efectúa el análisis global de la fiscalidad de ENTIDAD 1, su política de precios de transferencia y el efecto de esta última sobre las cuotas liquidadas por el Impuesto sobre Sociedades, considerando que "el GRUPO 1 no ha valorado correctamente determinadas operaciones vinculadas entre las entidades del grupo mercantil y esa incorrecta valoración, entre otras cuestiones, ha determinado una casi nula tributación por las actividades productivas realizadas en territorio español, en comparación con el importante negocio desarrollado en España sujeto a imposición; procediendo, en fin, la Oficina liquidadora a regularizar la situación tributaria del Grupo Fiscal 06/80 exclusivamente por las correcciones valorativas de las operaciones vinculadas con trascendencia en los periodos Impositivos 2007, 2008 y 2009 del Impuesto sobre Sociedades [facturación de gastos de "apoyo a la gestión" realizados por ENTIDAD 1, facturación de gastos de I+D incurridos por ENTIDAD 6, facturación por actividades de patrocinio de ENTIDAD 6, facturación de gastos de ingeniería de ENTIDAD 6, que determinaban un ajuste por bilateralidad en otras entidades "del grupo mercantil sometidas a competencia inspectora tanto de la Diputación Foral de Bizkaia (ENTIDAD 3, ENTIDAD 5 y ENTIDAD 4), como de la Diputación Foral de Araba (ENTIDAD 2).

g) El 28 de mayo de 2013 la misma Oficina Técnica de la AEAT practicó la liquidación provisional del ejercicio 2006 del Grupo Fiscal 06/80 incorporando el resultado del acuerdo de valoración de operaciones vinculadas adoptado por el Inspector Jefe de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes el anterior 5 de febrero de 2013.

h) El 1 de agosto de 2013 se registró en la Hacienda Foral de Bizkaia el Oficio, remitido por la Inspectora Regional de la Delegación Especial del País Vasco de la AEAT señalando que "de acuerdo con el criterio establecido por la Junta Arbitral del País Vasco se traslada documentación en relación con la regularización de la ENTIDAD 1 (...), por afectar a las siguientes sociedades que tributan en esa Hacienda Foral: ENTIDAD 5; ENTIDAD 4, y ENTIDAD 3". Reconoce la AEAT en sus alegaciones de 24 de octubre de 2014 que la documentación notificada a la DFB consistió en "el acuerdo de liquidación derivada del acta de disconformidad A02-72204292 incoada por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 a 2009 al Grupo Fiscal 06/80, del que es entidad dominante la sociedad ENTIDAD 1 (...). En dicha acta se regularizan ciertas operaciones vinculadas que determinan un ajuste en el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 a 2009 para varias entidades del grupo mercantil dominado por ENTIDAD 1 respecto de las cuales ostenta la competencia inspectora la DFB". Antecedente de Hecho Primero).

i) "El 29 de julio de 2013 la AEAT remitió a la Diputación Foral de Álava, en lo sucesivo DFA, la misma liquidación derivada del acta de disconformidad A02-72204292 por resultar también afectada esta Administración por la regularización contenida en la misma de ciertas operaciones vinculadas que determinan un ajuste en el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 a 2009 para una entidad del grupo mercantil dominado por ENTIDAD 1 respecto de la cual ostenta la competencia inspectora la DFA"(Antecedente de Hecho Segundo de las alegaciones de la AEAT de 24 de octubre de 2014). La DFA no planteó ninguna objeción a la liquidación de la AEAT.

j) El obligado tributario impugnó las liquidaciones provisionales de 2007 a 2009 y la posterior del ejercicio 2006 ante el Tribunal Económico-Administrativo Central que acordó suspender cautelarmente la tramitación de las reclamaciones él haberse planteado conflicto arbitral. Posteriormente, tras

solicitar informe a esta Junta Arbitral y a la AEAT sobre el mantenimiento o no de la suspensión y de dar traslado al obligado tributario de los recibidos con trámite de alegaciones, el TEAC acordó suspender su tramitación hasta la resolución arbitral del conflicto.

k) El 30 de septiembre de 2013 el Director General de Hacienda de la DFB, a la vista del informe de la Subdirección de Inspección de su Hacienda Foral, requirió de inhibición a la AEAT a los efectos de lo dispuesto en el artículo 1.3 RJACE, "por entender que, conforme a la Resolución 8/2012 de la Junta Arbitral (...), se debía conceder participación a la Hacienda Foral de Bizkaia en el procedimiento de comprobación de las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas del grupo ENTIDAD 6 en el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 a 2009, así como por estar en desacuerdo con algunos de los criterios utilizados y recogidos en las mencionadas actas, todo ello de conformidad con los procedimientos y principios establecidos en el Concierto Económico (...)".

l) Al no haber respondido la AEAT al requerimiento de inhibición en el plazo de un mes desde su recepción, conforme al artículo 13.1 RJACE, la DFB entendió que la Administración del Estado se ratificaba tácitamente en su competencia y acordó el 28 de noviembre de 2013 la interposición de conflicto ante la Junta Arbitral. No obstante, en igual fecha, el Delegado Especial de la AEAT del País Vasco rechazó el requerimiento de inhibición "por considerar que su actuación se ha ajustado a lo dispuesto en el Concierto Económico y a la Resolución 8/2012 de la Junta Arbitral, y que la valoración realizada es correcta".

m) El 29 de noviembre de 2013 la DFB presentó por correo administrativo en la Junta Arbitral la interposición de conflicto frente a la Administración del Estado ratificándose en los argumentos planteados en el requerimiento de inhibición y considera que la AEAT "ha incumplido las normas procedimentales establecidas en nuestro ordenamiento en el procedimiento de comprobación e investigación respecto de las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas por el GRUPO 1 en el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 a 2009 al no haber concedido a esta Hacienda Foral de Bizkaia participación en el procedimiento de conformidad con lo exigido por la Junta Arbitral (...) en su Resolución 8/2012, además de no ser conformes a Derecho

los criterios de reparto de determinados costes corporativos incluidos en la propuesta de regularización, con evidente perjuicio para los derechos e intereses de esta Diputación Foral de Bizkaia".

n) En sesión de 21 de julio de 2014 la Junta Arbitral acordó admitir a trámite el conflicto promovido por la DFB en relación *"con el procedimiento de comprobación de las operaciones realizadas por personas o entidades vinculadas del grupo ENTIDAD 6 en el Impuesto de Sociedades de los ejercicios 2007 a 2009. "Acta Ref.: 72204292"*, tramitándolo como conflicto 22/2013; inadmitiendo en cambio el correspondiente al ejercicio 2006 al no constar en el expediente remitido por la DFB que este ejercicio hubiera sido incluido en el requerimiento de inhibición a la AEAT que se refirió únicamente a las actas de operaciones vinculadas 2007-2009 que fueron las únicas notificadas por la AEAT a la DFB el 1 de agosto de 2013.

o) Frente al Acuerdo de inadmisión el obligado tributario decidió interponer, mediante escrito de 27 de noviembre de 2014, "recurso potestativo de reposición" ante la Junta Arbitral solicitando a esta que "tras los trámites procedimentales oportunos, dicte nuevo Acuerdo por el que se acuerde la admisión del conflicto respecto del ejercicio 2006".

p) El 26 de septiembre de 2014 la AEAT fue notificada de la admisión a trámite del conflicto 22/2013 con plazo de un mes para formular alegaciones (artículo 16.2 RJACE), presentadas el siguiente 24 de octubre mediante un escrito de su Director General.

q) El 5 de noviembre de 2014 la Junta Arbitral comunicó a las Administraciones interesadas y al obligado tributario la terminación de la instrucción del expediente 22/2013 y su puesta de manifiesto con plazo común de un mes para la presentación de alegaciones (artículo 16.4 RJACE). La DFB presentó alegaciones finales el 27 de noviembre de 2014 y el obligado tributario presentó asimismo sus alegaciones por correo administrativo de 11 de diciembre de 2014; sin que conste que la AEAT formulara alegaciones finales.

2.2.- Los hechos relevantes relacionados con el expediente 3/2015:

- a) Después de ser notificada la DFB de la inadmisión del conflicto en relación con el acta incoada por la AEAT por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006, el Subdirector de Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia solicitó el 1 de septiembre de 2014 a la AEAT copia del acta de Inspección y del acuerdo de valoración formalizados al Grupo Fiscal ENTIDAD 6 por el ejercicio 2006. Constan en el expediente correos electrónicos de la DFB reiterando a la AEAT la solicitud en fechas 2 de septiembre y 19 de noviembre de 2014; remitiéndose, en fin, por la AEAT la documentación el 2 de diciembre de 2014, tres meses después de la primera solicitud.
- b) El siguiente 11 de diciembre de 2014 la DFB presentó requerimiento de inhibición a la AEAT " por entender que, conforme a la Resolución 8/2012 de la Junta Arbitral (...), se debía conceder participación a la Hacienda Foral de Bizkaia en el procedimiento de comprobación de las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 del grupo ENTIDAD 6, así como por estar en desacuerdo con algunos de los criterios utilizados y recogidos en el acta citada".
- c) El 7 de enero de 2015 la AEAT notificó a la DFB su rechazo al requerimiento de inhibición sin alegar la extemporaneidad de su presentación y manifestando que "su actuación se ha ajustado a lo dispuesto en el Concierto Económico y a la Resolución 8/2012 de la Junta Arbitral, y que la valoración realizada es correcta".
- d) El siguiente 20 de enero de 2015 tuvo lugar la presentación por la DFB en la Junta Arbitral del planteamiento de conflicto frente a la AEAT respecto del referido ejercicio 2006.
- e) En sesión de 26 de enero de 2015 la Junta Arbitral acordó admitir a trámite el conflicto bajo el número 3/2015 y notificar su admisión a la AEAT con plazo de un mes para formular alegaciones, que fueron presentadas mediante escrito firmado el 25 de febrero de 2015 por su Director General solicitando a la Junta Arbitral que "acuerde la inadmisión a trámite del conflicto de competencias promovido extemporáneamente por la DFB y subsidiariamente, en el caso de admitirse a trámite, desestime las pretensiones de la DFB y en consecuencia, declare que la AEAT no ha incumplido las normas

procedimentales establecidas en el ordenamiento en el procedimiento de comprobación e investigación seguido con el Grupo Fiscal 06/80 en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006, en particular respecto de las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas, por considerar que su actuación se ha ajustado a lo dispuesto en el Concierto Económico y a la Resolución 8/2012 de la Junta Arbitral".

f) El 26 de marzo de 2015 ENTIDAD 3 (en adelante ENTIDAD 3) presentó escrito en la Junta Arbitral aduciendo su condición de interesada en los conflictos planteados por la DFB, conforme a los artículos 31.1 y 34 de la Ley 30/1992; solicitando que se le tenga por interesada en sendos conflictos "a los efectos que resulten oportunos y, en particular, a efectos de que se le dé traslado del expediente correspondiente, otorgándole plazo para formular cuantas alegaciones estime convenientes, de acuerdo con lo previsto en el artículo 16 del Reglamento de la Junta Arbitral".

g) El 30 de junio de 2015 las Administraciones interesadas y el obligado tributario fueron notificados de la terminación de la instrucción del expediente 3/2015 y de la puesta de manifiesto, con el plazo común de un mes para la presentación de alegaciones (artículo 16.4 RJACE). La DFB presentó sus alegaciones finales el 2 de julio de 2015, haciendo lo propio la AEAT el siguiente 28 de julio. Asimismo, ENTIDAD 1, presentó sus alegaciones por correo administrativo de 29 de julio de 2015.

h) En escrito presentado el 16 de mayo de 2016 ENTIDAD 1, comunicó a la Junta Arbitral que el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT había adoptado la 'Resolución de 7 de marzo de 2016 aprobando los Acuerdos Previos de Valoración de Operaciones Vinculadas del GRUPO 1 para los ejercicios 2015 a 2020, analizando las mismas operaciones que son objeto del conflicto 22/2013. En su sesión de 28 de julio de 2016 la Junta Arbitral acordó dar traslado a la DFB y a la AEAT del escrito y de la documentación presentada por la entidad para que en el plazo de veinte días alegasen lo procedente.

3.- El 28 de julio de 2016 la Junta Arbitral, de acuerdo con el artículo 8 de su Reglamento que establece la supletoriedad de la Ley 30/1992, de 26 de

noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 73 del referido texto legal, acordó la acumulación de los conflictos 22/2013 y 3/2015, por entender que guardaban identidad sustancial o íntima conexión; tramitándose conjuntamente desde tal fecha.

4.- La "inadmisibilidad por extemporaneidad del requerimiento de inhibición" que la Administración del Estado opone al conflicto suscitado en el expediente 3/2015 respecto al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006.

4.1.- La AEAT solicita la inadmisión del conflicto 3/2015 por considerar que desde el 1 de agosto de 2013 "es indudable que (...) la DFB no puede invocar desconocimiento de las actuaciones de la AEAT respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006", pues como consecuencia de la documentación que le remitió en aquella fecha la DFB conoció desde entonces que "en el ejercicio 2006 se ha seguido idéntico procedimiento de valoración que en los ejercicios 2007, 2008 y 2009, por lo que es evidente que tiene pleno conocimiento de que, a su juicio, en ese acto (las Actas de disconformidad por el ejercicio 2006) (...), también se han vulnerado sus competencias"

Para demostrar su afirmación aduce la Administración del Estado que:

- "En el acuerdo de liquidación de las Actas de los ejercicios 2007, 2008 y 2009 notificado por la AEAT a la DFB el 1 de agosto de 2013 (...) se hacen innumerables referencias al procedimiento de valoración seguido en las actuaciones relativas al ejercicio 2006; referencias que permitieron a la DFB conocer con precisión que, en el año 2006 la AEAT había utilizado idéntico procedimiento de valoración que en los ejercicios 2007, 2008 y 2009"; reproduciendo algunas de ellas en las páginas 7 a 12 de sus alegaciones de 3 de marzo de 2015.

- "Resulta patente que (...) el 1 de agosto de 2013 (...) la DFB está en condiciones de apreciar que el acta incoada por la AEAT por el ejercicio 2006 es sustancialmente igual a la de los ejercicios 2007, 2008 y 2009 en lo que se refiere al objeto del conflicto y utiliza los mismos procedimientos, criterios y métodos de valoración".

- La Diputación Foral "trata de excusar la inadmisibilidad del conflicto por extemporaneidad del requerimiento de inhibición afirmando que no fue hasta el 2 de diciembre de 2014 cuando recibió de la AEAT el acta de disconformidad incoada por ésta última por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006(...), y que es éste el momento en que inicia el cómputo del plazo para realizar el requerimiento de inhibición. Sin embargo, (...) este argumento no es correcto y únicamente es aducido por la DFB para excusar la dilación en su actuación, dilación que ha llevado a sobrepasar con creces el plazo de dos meses normativamente fijado".

- "(...) desde la Subdirección de Inspección de la DFB se requiere a la AEAT el envío de unas actas cuyo contenido conoce, pretendiendo de esta manera aparentar, contrariamente a lo que ha quedado ampliamente acreditado, que hasta el momento de su recepción no disponía de los elementos necesarios para poder considerar vulnerada su competencia y, de esta manera, poder iniciar nuevamente el cómputo de los plazos para realizar el requerimiento de inhibición previo al planteamiento del presente conflicto".

Tales consideraciones le permiten a la AEAT "concluir que, puesto que la DFB tuvo conocimiento del acto que, a su juicio, vulnera su competencia el 1 de agosto de 2013 y no formuló el requerimiento de inhibición hasta el 11 de diciembre de 2014, éste es extemporáneo y determina la inadmisibilidad del conflicto".

4.2.- La Diputación Foral de Bizkaia contraargumenta en sus alegaciones finales de 22 de julio de 2015 que es incorrecta la posición de la AEAT sobre la extemporaneidad del requerimiento de inhibición principalmente por los motivos siguientes:

- "(...) está haciendo una descripción de los hechos que no se corresponde con la realidad (...); el 1 de agosto de 2013 se recibe en esta Hacienda Foral un escrito remitido por la Inspectora Regional de la Delegación Especial del País Vasco al que acompaña exclusivamente el acuerdo de liquidación de las actas correspondientes al Impuesto sobre

Sociedades de los ejercicios 2007 a 2009 del GRUPO 1, por lo que en ese momento solamente pudo tener conocimiento esta Hacienda Foral del contenido de la regularización practicada en relación con esos tres ejercicios, pero nunca en relación con el ejercicio 2006".

- "(...) es más, la Agencia Estatal de Administración Tributaria remitió de forma extemporánea (...) un escrito en el que rechazaba el requerimiento de inhibición formulado en septiembre de 2013 por parte de esta Hacienda Foral, en cuya página 2, puede leerse perfectamente que el contenido del escrito (...) recibido el 1 de agosto de 2013, se refería exclusivamente al acuerdo de liquidación de las actas correspondientes al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 a 2009, ambos inclusive".

- "(...) las alegaciones de la Agencia en el presente conflicto sobre la extemporaneidad del requerimiento de inhibición (...) son inconsistentes con los hechos que había dado por probados la propia Agencia en ese documento, quebrando el principio jurídico fundamental de que nadie puede ir contra sus propios actos".

- "El hecho de que se produjera un error en el escrito de interposición del conflicto 22/2013 (...) por extender el mismo al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 a 2009 simplemente pone de manifiesto un error de hecho, como expresamente tuvo en consideración la Junta Arbitral cuando (...) acordó (...) inadmitirlo en relación con el ejercicio 2006 por no haberse practicado el correspondiente requerimiento de inhibición".

- "Requerimiento que no se llevó a término porque, como resulta de la documentación aportada, no formaba parte de la documentación recibida por la Hacienda Foral de Bizkaia ningún documento que hiciera referencia al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006".

- "Es más, el acta y el acuerdo de valoración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 no fueron recibidos en la Hacienda Foral de Bizkaia hasta el 2 de diciembre de 2014, cuando los remitió por correo electrónico el Sr. Jefe de la Dependencia Regional de Relaciones

Institucionales en el País Vasco al Sr. Subdirector de Inspección de esta Hacienda Foral de Bizkaia; tras varias reclamaciones en este sentido por parte de este último al tener conocimiento de que también se habían formalizado actas del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 al GRUPO 1 (...). Se acompaña como documento anexo número 2 (...) copia de los correos electrónicos intercambiados (...)".

- "Parece del todo punto desproporcionado defender que la Hacienda Foral había tenido conocimiento de la existencia de un acto administrativo, compuesto por un acta de 183 páginas y un acuerdo de valoración de 212 páginas, por el hecho de haber conocido que también se había producido una regularización del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006, en fecha que la Agencia Estatal de Administración Tributaria no precisa, puesto que no se compadece con una adecuada intelección del principio de defensa y del desarrollo de un procedimiento con todas las garantías debidas, pretender que sin un conocimiento completo y formal del contenido del acto administrativo lesivo de su competencia, deba computarse el plazo de que disponía para requerir la inhibición de la Agencia Estatal de Administración Tributaria desde un momento anterior".

- "Una interpretación como la que propone la Agencia Tributaria (...), llevaría a una aplicación torticera del Reglamento de la Junta Arbitral (...) si obligásemos a las Administraciones a requerir la inhibición de la otra Administración a partir de sospechas o indicios, sin constancia de la realidad y extensión de los hechos lesivos de sus competencias, lo que además, inhabilitaría el procedimiento pactado en la Comisión Mixta del Concierto Económico de 30 de julio de 2007 para las actas únicas, ya que la mera constancia de una relación de actas firmadas por la otra Administración no puede ser el dies a quo del plazo de interposición del requerimiento de inhibición, por falta de constancia del contenido de la regularización, y por ello, se prevé que el plazo comience en el momento en el que la Administración autora de las actas ha remitido a las otras el contenido completo de las mismas, como no podía ser de otra manera en un Estado de Derecho".

- "(...) el 2 de diciembre de 2014 es cuando debe empezar a computar el plazo para el planteamiento del requerimiento de inhibición respecto al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006, ya que no es hasta entonces cuando esta Hacienda Foral tiene conocimiento del contenido de la regularización practicada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con el mencionado impuesto y ejercicio, y consecuentemente, de los criterios seguidos para la valoración de las operaciones con entidades vinculadas en esa regularización".

4.3.- El obligado tributario alineándose con la Diputación Foral también rechaza la inadmisibilidad del conflicto en sus alegaciones de 29 de julio de 2015 y combate las efectuadas por la AEAT para sostenerla, entre otros, con los siguientes argumentos:

- "Entender, como pretende la AEAT, que ese acto concreto relativo al 2006 pueda entenderse notificado por las referencias que respecto al mismo se incluían en el acuerdo de liquidación correspondiente a los ejercicios 2007 a 2009, es del todo contrario a Derecho. Admitir la tesis de la AEAT supondría tanto como que los plazos para, por ejemplo, recurrir un acto administrativo, deberían empezar a computarse desde la notificación de otro acto en el que se incluyeran referencias al primero, sin necesidad de notificar ese primer acto".

- "(...) parece de sentido común que el conocimiento que se exige de ese acto debe ser algo más que su mera existencia y su similitud con otro acto; se requiere un conocimiento completo del acto en cuestión que permita justificar de forma suficiente la necesidad de plantear un conflicto ante la Junta Arbitral"; trayendo a colación, a este respecto, la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de mayo de 2015, rec. nº 441/2013 (...) de la que se desprende con claridad que el planteamiento del conflicto ante la Junta Arbitral solo es extemporáneo si se interpone transcurrido el plazo de dos meses desde que se tiene conocimiento concreto del alcance y contenido del acto que lo ocasione, no siendo óbice que con anterioridad se haya tenido un conocimiento referencia! e incompleto del mismo".

- "Como resulta evidente de las referencias que a la comprobación del 2006 se contenían en el acuerdo de liquidación de 2007 a 2009, que la AEAT se ha molestado en identificar y extractar en sus alegaciones, lo único que conoció la Diputación Foral de Bizkaia con la notificación del acuerdo de liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 a 2009 fue (i) que también se había llevado a cabo un procedimiento de valoración en relación con las operaciones vinculadas realizadas en el Impuesto sobre Sociedades del 2006 y (ii) que las operaciones vinculadas regularizadas eran las mismas. Pero, por supuesto, ni sabía qué importe se había liquidado, ni qué parte de esa liquidación afectaba a las entidades sometidas a su competencia, ni tan siquiera si, por ejemplo, se había decidido excluir del perímetro de imputación a alguna de esas sociedades por cualquier motivo. Es decir, hasta que la AEAT notificó a la Diputación Foral el acuerdo de liquidación correspondiente a las operaciones vinculadas del ejercicio 2006, esa Diputación pudo intuir, efectivamente, que existía también un conflicto en relación con ese período, pero no tenía elementos de juicio suficientes para justificarlo mínimamente (más que por referencia a la liquidación de otros períodos)".

- En el "Informe sobre propuesta de requerimiento de inhibición a la AEAT en relación con los actos administrativos derivados del procedimiento de comprobación e investigación desarrollado por los órganos de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 (...)", de 10 de diciembre de 2014 (...), se cita en numerosas ocasiones, páginas concretas del acuerdo de liquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2006 para justificar la procedencia de efectuar el correspondiente requerimiento de inhibición. Esas referencias concretas no están incluidas en el acuerdo de 2007-2009 y era imposible que la Hacienda Foral de Bizkaia pudiera conocerlas sin que se le comunicara el acuerdo de liquidación del Impuesto sobre Sociedades del 2006".

- "(...) una cosa es que las referencias indirectas que se contenían en las liquidaciones correspondientes al periodo 2007-2009 puedan habilitar

a la Diputación Foral para plantear el conflicto -con información incompleta, ciertamente- y otra que resultare exigible dicho planteamiento cuando no se ha producido una comunicación completa y específica del acto controvertido, pues en todo caso, la falta de comunicación por parte de la AEAT de los actos relativos al ejercicio 2006 a la Diputación Foral, en ningún caso puede tener como resultado que se inadmita el conflicto, beneficiándose así a quien ha originado el error. Así ha de entenderse conforme al viejo apotegma "*nemo auditur sua turpitudine allegans*".

- "La inadmisión del conflicto generaría un efecto perjudicial contrario, a la postre, al principio pro actione y un efecto asimismo desproporcionado en relación con la situación y circunstancias concurrentes en el presente caso, en el que se aborda un conflicto en el seno de una regularización efectuada que claramente abarca los ejercicios 2006 a 2009".

- "En todo caso, si se entendiera por esta Junta Arbitral que la Diputación foral tuvo conocimiento - completo y suficiente- del conflicto generado en relación con el período 2006 con la notificación de la liquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 a 2009, debe admitirse el conflicto en relación con el ejercicio 2006 como parte del conflicto número 22/2013, estimándose el recurso de reposición interpuesto por esta parte contra su inadmisión".

- "La inadmisión del conflicto en relación con el ejercicio 2006 (ya sea como un conflicto separado - número 3/2015-, o como parte del conflicto 22/2013), supondría que la AEAT se estaría beneficiando de un error propio y de las consecuencias que ese error ha generado".

5.- Las alegaciones de las partes y del obligado tributario sobre el fondo del conflicto:

5.1.- La DFB requiere de inhibición a la AEAT el 30 de septiembre de 2013 'respecto del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 a 2009 por "entender que, conforme a la Resolución 8/2012 de la Junta Arbitral (...), se debía conceder participación a la Hacienda Foral de Bizkaia en el procedimiento de comprobación de las operaciones realizadas con personas o

entidades vinculadas del grupo ENTIDAD 6 en el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 a 2009, así como por estar en desacuerdo con algunos de los criterios utilizados y recogidos en las mencionadas actas (...); anunciando que, para el caso de que la AEAT no atendiera su requerimiento de inhibición, plantearía un conflicto arbitral con base en el artículo 66. Uno, letra b) del Concierto Económico y en el principio general de colaboración entre Administraciones establecido en su artículo 4.

Por igual motivo, el 10 de diciembre de 2014 la Hacienda Foral dirigió a la AEAT su segundo requerimiento de inhibición, en relación ahora con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006, precisando en ambos casos que su propósito no era cuestionar la competencia de la Administración del Estado en la tramitación procedimiento de comprobación del valor fijado entre partes vinculadas, sino "solicitar el derecho de participación (...) en el citado procedimiento de valoración en la medida que se ven afectadas como contraparte de la operación entidades sometidas a normativa foral del Territorio Histórico de Bizkaia".

En el planteamiento del conflicto en su escrito de 29 de noviembre de 2013 (expediente 22/2013) y de nuevo en el presentado el 20 de enero de 2015 (expediente 3/2015), la DFB reseña lo establecido en materia de operaciones vinculadas tanto por la normativa foral del Territorio Histórico de Bizkaia como por la de Territorio Común, pasando a reproducir los Fundamentos 7º, 8º y 9º de la Resolución 8/2012 respecto a una comprobación inspectora por la AEAT del valor de mercado de operaciones con personas o entidades vinculadas que, según refiere, son "de la misma naturaleza que la que se ha producido en relación con el GRUPO 1".

Y concluye tras ello que "la Junta Arbitral se pronunció inequívocamente sobre esta cuestión señalando el derecho a participar en la inspección iniciada por la Administración competente, cuando se vea afectada por la valoración una contraparte sujeta a competencia de la inspección de los territorios forales. Este derecho a participar suponía, a juicio de la Junta, un intercambio de información y ser consultado y oído. Y lo que es evidente es que en el procedimiento que nos ocupa la Agencia Estatal de Administración Tributaria no ha dado participación a la Hacienda Foral de Bizkaia en la comprobación ni

le ha permitido ejercitar esos derechos que le corresponden indubitablemente conforme a lo previsto en el ordenamiento jurídico, con quiebra de las formas esenciales del procedimiento y con lesión de sus derechos e intereses legítimos" (Fundamento Segundo, *in fine*).

Sentado lo anterior, la Diputación Foral pasa a relatar las consecuencias que indiciariamente entiende producidas por el incumplimiento de las obligaciones procedimentales achacado a la AEAT:

"Precisamente al no haber permitido a la Hacienda Foral de Bizkaia tomar parte en el procedimiento se le ha impedido conocer las razones, los criterios y la metodología empleada para determinar la imputación de los gastos correspondientes a los conceptos que han dado lugar a la regularización, modificando partidas que afectan a contribuyentes sometidos a la competencia normativa y de inspección de esta Diputación Foral de Bizkaia, por lo que no tenemos elementos suficientes para determinar si las correcciones propuestas y los ajustes que son objeto de regularización se corresponden con una aplicación consistente de la normativa vigente y con los elementos de valoración precisos, puesto que se nos ha privado de la posibilidad de conocer esos extremos y se nos quiere hacer pasar por lo que ha determinado la otra Administración, con clara quiebra de los principios y de las normas procedimentales cuyo respeto se exige según la doctrina establecida por la Junta Arbitral" (Fundamento Tercero).

Prosigue la DFB añadiendo en el Fundamento Cuarto que:

"Independientemente de que esta Diputación Foral precisaría de un conocimiento más profundo del expediente administrativo y de las cuestiones de hecho y de derecho que se han tenido en cuenta por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la regularización propuesta, del propio expediente se ponen de manifiesto una serie de hechos que abonan la hipótesis de que no se ha producido una correcta determinación de la valoración de las operaciones vinculadas ni una correcta aplicación de los criterios de cuantificación de las mismas.

Preliminarmente, podemos hacer referencia a dos cuestiones que nos parece que invalidan el criterio utilizado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (...)

No obstante, lo anterior solamente se quiere apuntar como mero indicio de una incorrecta aplicación de los criterios correspondientes puesto que resulta directamente del análisis preliminar de las actas comunicadas, además de como puesta de manifiesto de la discrepancia radical que esta Diputación Foral de Bizkaia mantiene con los criterios aplicados, que lo han sido en claro perjuicio de su esfera de derechos e intereses legítimos, pero será preciso un análisis más pormenorizado de la situación concurrente para poder obtener una conclusiones más precisas, teniendo presente que precisamente ha sido el incumplimiento imputable a la Agencia Estatal de Administración Tributaria de sus obligaciones procedimentales para con esta Diputación Foral lo que ha provocado la ausencia de contraste suficiente de los elementos relevantes al respecto" (Fundamento Cuarto).

La Hacienda Foral finaliza sus escritos de interposición del conflicto solicitando a la Junta Arbitral que "declare que la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha incumplido las normas procedimentales establecidas en nuestro ordenamiento en el procedimiento de comprobación e investigación respecto de las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas (...) al no haberle concedido (...) participación en el procedimiento de conformidad con lo exigido por la Junta Arbitral (...) en su Resolución 8/2012, además de no ser conformes a Derecho los criterios de reparto de determinados costes corporativos incluidos en la propuesta de regularización, con evidente perjuicio para los derechos e intereses de esta Diputación Foral de Bizkaia".

5.2.- La Administración del Estado en sus alegaciones de 24 de octubre de 2014 y de 25 de febrero de 2015, después de informar de las previsiones normativas existentes en el ámbito interno y en el ámbito internacional para evitar la doble imposición en el supuesto de operaciones vinculadas, expone lo declarado en la Resolución 8/2102 respecto al derecho de la Diputación Foral de Gipuzkoa a "participar en el procedimiento de comprobación del valor de mercado de operaciones vinculadas llevado a cabo por la Inspección de la

AEAT, atendiendo a las circunstancias concurrentes en el conflicto 16/2009, declarándose la Junta Arbitral competente para resolverlo con base en lo dispuesto en el artículo 66.Uno.b) del Concierto Económico, que hace referencia a su "interpretación y aplicación (...) a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales"; pero, por la disparidad de situaciones, niega su aplicación a los expedientes 22/2013 y 3/2015 y se opone a la interpretación y a las consecuencias que de ella pretende extraer la DFB en el presente conflicto.

5.2.1.- Subraya la AEAT que con la Resolución invocada la Junta Arbitral "no pretendió resolver (...) cómo debe interpretarse el Concierto en cualquier supuesto de regularización de operaciones vinculadas cuando la Administración que aplica el ajuste primario es distinta de la que tiene que aplicar el ajuste bilateral. Únicamente se pronunció respecto de cómo debe interpretarse el Concierto en el caso concreto de la regularización de operaciones que dio lugar al conflicto 16/2009".

Para la AEAT "resulta absolutamente evidente que la Junta Arbitral no ha reconocido un "derecho a participar en la inspección iniciada por la Administración competente", ni mucho menos la necesidad de una coordinación previa a la finalización de las actuaciones de comprobación realizadas en el ejercicio de su legítima competencia por la Administración a quien el Concierto atribuye la misma. En consecuencia, (...) rechaza que del contenido de la Resolución 8/2012 se pueda concluir, en una interpretación mínimamente razonable de la misma, que la Junta Arbitral "(...) se pronunció inequívocamente sobre esta cuestión señalando el derecho a participar en la inspección iniciada por la Administración competente, cuando se vea afectada por la valoración una contraparte sujeta a competencia de la inspección de los territorios forales", tal y como sostiene la DFB en el escrito de planteamiento del conflicto".

En realidad, añade la AEAT, lo que la Resolución 8/2012 "realiza es una precisión al principio de colaboración contenido en el artículo 4 del Concierto y que, con carácter general, debe presidir la actuación de las diferentes administraciones tributarias, pero circunscrito al caso concreto analizado"; puesto que lo que acuerda simplemente es que: "la AEAT y la Diputación Foral

de Gipuzkoa están obligadas a intercambiarse la información relativa a las operaciones vinculadas 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".

Y termina su razonamiento concluyendo que, "teniendo en consideración que la Junta Arbitral se pronuncia sobre la interpretación y aplicación del Concierto a casos particulares y que los presupuestos de hecho del caso presente son sustancialmente distintos a los del conflicto 16/2009, no cabe considerar la Resolución 8/2012 de la Junta Arbitral como un antecedente válido para su resolución".

5.2.2.- Para motivar su conclusión la AEAT da cuenta de las "numerosas y significativas diferencias entre los supuestos de hecho del presente conflicto y los de la Resolución 8/2012, lo que hace que su contenido no pueda extrapolarse íntegramente al presente caso".

a) En la Resolución 8/2012 se trataba de valorar si la Diputación Foral de Gipuzkoa tenía derecho a participar en el procedimiento de regularización de unas operaciones vinculadas concretas' realizadas directamente entre un obligado tributario sujeto a competencia inspectora estatal, que estaba siendo objeto de comprobación por la AEAT y dos obligados tributarios respecto de los que la competencia inspectora la ostentaba la Hacienda Foral de Gipuzkoa. Para la AEAT "resulta evidente que poco o nada tiene que ver el supuesto concreto que originó el conflicto 16/2009 con el que la DFB ha señalado como objeto del presente conflicto. En efecto, en el presente caso, se contemplan unas actuaciones de comprobación general del Impuesto sobre Sociedades de carácter plurianual sobre el Grupo Fiscal 06/80, bajo competencia inspectora de la AEAT, tributando dicho Grupo Fiscal a las Diputaciones Forales en proporción a su volumen de operaciones. Dichas actuaciones de comprobación regularizan, entre otras cuestiones, la valoración de operaciones vinculadas, que producen efectos derivados del ajuste bilateral sobre multitud de sociedades del grupo mercantil, compuesto por más de 400 sociedades de decenas de Estados distintos".

b) En el presente supuesto "la regularización de operaciones vinculadas que produce ajustes en entidades sometidas a la competencia inspectora foral - DFB y DFA- es absolutamente residual en el conjunto de la regularización de operaciones vinculadas, y completamente anecdótica en el conjunto de la regularización practicada (...); se da la circunstancia de que unas liquidaciones giradas por la AEAT por un montante total de 169.718.821,58 euros están siendo objeto de un conflicto de competencia interpuesto por la DFB, correspondiendo a las entidades de competencia foral exclusivamente 7,3 millones de euros (el 4,28% del total)".

c) Aduce asimismo la AEAT la necesidad de tener en cuenta que "los criterios de valoración de operaciones y de distribución de gastos (complejos y elegidos por motivos exclusivamente técnicos) deben ser unitarios o conjuntos para la totalidad de las operaciones analizadas".

d) Por último, destaca los "problemas prácticos derivados de la participación de las Haciendas Forales":

- Dentro del territorio español, las entidades vinculadas que intervienen en una operación pueden estar sometidas a diversas Administraciones y distintas normativas fiscales (forales y/o estatal), que también divergen tanto en aspectos sustantivos como en los puramente procedimentales.

- "Las comprobaciones de estas operaciones son usualmente muy complejas por tener que regularizarse en el seno de la declaración consolidada de un grupo fiscal y por producir efectos derivados de la bilateralidad sobre entidades ajenas al mismo".

- Resulta "muy complejo otorgar participación a otra Administración tributaria en la regularización de una operación vinculada antes de finalizar el procedimiento de comprobación, pues usualmente ello determinaría la superación del plazo máximo legalmente previsto con efectos perjudiciales evidentes sobre la interrupción de la prescripción producida por el inicio del procedimiento inspector, debido a la necesidad de coordinarse con una pluralidad de Administraciones".

- "Todo ello en un contexto de máxima incertidumbre sobre si la operación analizada tiene la consideración de operación vinculada (puede que lo sea para la Administración que realiza el ajuste primario, pero no para la que debe aplicar el ajuste bilateral), o si la valoración es aceptable para la otra Administración por ser diferentes los métodos de valoración a aplicar o, como en el caso de la normativa foral vizcaína, tener un orden distinto de aplicación".

5.2.3.- Por último, refiere las "actuaciones de la AEAT en relación con el supuesto objeto del conflicto", a fin de rechazar el incumplimiento que le achaca la DFB de "las normas procedimentales establecidas en nuestro ordenamiento (...)". A su entender, "precisamente lo que hizo la AEAT mediante la notificación realizada el 1 de agosto de 2013 de la valoración de las operaciones que se incluyen en relación con la regularización del grupo fiscal 06/80 (...)", fue actuar conforme a lo dispuesto por la Junta Arbitral en la Resolución 8/2012 que acordó simplemente que: "la AEAT y la Diputación Foral de Gipuzkoa están obligadas a intercambiarse la información relativa a las operaciones vinculadas 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. Y esto es precisamente lo que hizo la AEAT (...)". Por ello "la actuación de la AEAT no ha vulnerado ni el espíritu ni la literalidad de la Resolución 8/2012 de la Junta Arbitral, habiéndose dado adecuado cumplimiento a la misma, a pesar de haber sido dictada en relación con un conflicto cuyos presupuestos de hecho difieren (...) sustancialmente del presente".

Agrega la AEAT que "además de lo anterior, en la contestación al requerimiento de inhibición planteado por la DFB, (...) manifestó su disposición a "establecer los medios de comunicación más adecuados de la información sobre ajustes en operaciones vinculadas en los procedimientos que afecten a las entidades sometidas a la competencia inspectora de la otra Administración, a fin de intentar evitar cualquier supuesto de doble imposición". Y recuerda, en fin, que "en la propia contestación del requerimiento de inhibición, (...) ya manifestaba su plena disposición para estudiar, conjuntamente con la DFB, las pautas que contribuyan a facilitar la realización del ajuste bilateral y a la eliminación, cuando exista, de la doble imposición".

Termina sus alegaciones la AEAT señalando que "en cualquier caso, debe tenerse en cuenta que el ajuste bilateral no ha de realizarse hasta la firmeza de la regularización de las operaciones vinculadas y que la resolución administrativa o judicial que determine la firmeza de la liquidación producirá efectos vinculantes para todas las partes y Administraciones interesadas. En el presente caso — concluye-, la liquidación que contiene la regularización de las operaciones vinculadas está recurrida en vía económico-administrativa. Por lo tanto, en este contexto, lo más previsible es que resuelvan la cuestión definitivamente los Tribunales de Justicia, cuyas resoluciones son de obligado cumplimiento para las distintas Administraciones tributarias".

5.3.- El obligado tributario comparece como interesado en este procedimiento arbitral para asumir y reforzar la posición de la Diputación Foral promotora del conflicto.

5.3.1.- En sus alegaciones de 11 de diciembre de 2014 no discute "la competencia inspectora plena de la AEAT sobre el Grupo fiscal 6/80, pero ello no es óbice para que también se reconozca la competencia de la Diputación Foral sobre ENTIDAD 3 y la consiguiente necesidad de coordinación entre ambas administraciones cuando el ejercicio de una afecta a la otra"; y denuncia la "vulneración del derecho de la Diputación Foral de Bizkaia a participar en las actuaciones inspectoras realizadas por la AEAT" (Fundamento Primero), exponiendo en síntesis que:

a) La AEAT desoyó las reiteradas solicitudes que ENTIDAD 1 le formuló a lo largo del procedimiento inspector para que notificara a la Hacienda Foral de Bizkaia que se estaba realizando una valoración de determinadas operaciones vinculadas cuya contraparte eran entidades residentes en territorio foral, sujetas por tanto a su competencia inspectora. "La AEAT no quiso que la Hacienda foral colaborara con ella y comprobara en sede de las entidades forales (ENTIDAD 3) si realmente recibían o no los servicios que supuestamente la Hacienda estatal defendía que se habían prestado y no facturado" (Antecedente de Hecho Primero).

b) "La AEAT ha vulnerado el derecho de participación que le corresponde a la Diputación Foral de Bizkaia en la regularización practicada (...) ya que, viéndose

afectadas entidades sujetas a la competencia inspectora de la citada Diputación Foral, la AEAT prescindió absolutamente de los preceptivos trámites de cooperación e intercambio de información con la Diputación Foral de Bizkaia. La simple notificación del acuerdo de liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 a 2009, meses después de finalizado el procedimiento de comprobación, no puede considerarse suficiente para entender que se ha otorgado ese derecho de participación a la Diputación Foral (...); exponiendo la entidad los efectos que a su juicio generó "el incumplimiento por parte de la AEAT de dar participación a la Diputación Foral en el procedimiento de Comprobación, además de vulnerar las formas esenciales del procedimiento establecido al efecto (...) "(Fundamento Primero).

c) "(...) considera vulnerados los principios establecidos en el Concierto Económico, tal y como han sido interpretados en la Resolución número 8/2012, (...) que, oportunamente trasladados al caso concreto, hubiesen exigido una colaboración y cooperación de ambas Administraciones (...) cuyo resultado fuese una adecuada determinación y, en su caso, corrección ajustada a derecho, de las operaciones con entidades vinculadas efectuadas por ENTIDAD 1".

d) "El Concierto Económico recoge, en sus artículos 2 y 4, una serie de principios básicos que deben regir las actuaciones con incidencia en varias Administraciones, entre los que destaca el principio de colaboración entre las mismas (...). Los citados principios tratan de perseguir la acción coordinada de entes (en nuestro caso, AEAT y Diputación Foral de Bizkaia) cuando las competencias que pueden ejercer tienen posibilidad de intersección".

e) "El principio de colaboración (...) es el principio rector que debiera presidir todas las relaciones interadministrativas, debiendo informar todas las relaciones entre Administraciones Públicas. El citado artículo 4 del Concierto exige como técnica para hacer efectivo el consagrado principio de colaboración, una concreta cooperación entre el Estado y los Territorios Históricos en sus funciones de gestión, inspección y recaudación de los tributos. Es decir, ambas Administraciones deben facilitarse en tiempo y forma adecuados -esto es, con anterioridad a la finalización del proceso inspector, ya que sólo hasta ese momento es posible la colaboración que se persigue-

cuantos datos y antecedentes estimen precisos para la correcta exacción de los impuestos; cooperación que no se produjo en la comprobación de la AEAT sometida a conflicto".

f) "Esta concreta colaboración en materia de exacción de los tributos también se encuentra específicamente recogida por el artículo 45 del Concierto Económico (...), directamente aplicable al procedimiento de inspección realizado por la AEAT y que se incumplió al no dar traslado del mismo a la Diputación Foral (...). La AEAT, tras la solicitud de ENTIDAD 1, conocía el impacto de su actuación en la Administración foral y debía haber dado cumplimiento al artículo 45 del Concierto Económico".

g) "Estos principios y obligaciones establecidas en el Concierto Económico no pueden ser desconocidos por la AEAT y, no sólo por ser de directa aplicación como Ley aprobada por las Cortes Generales, sino porque se encuentran concretados en varios preceptos del Ordenamiento jurídico para supuestos similares (...). Considera esta parte procedente traer también a colación el contenido del artículo 4 de la Ley 30/1992 (...) al ser asimismo una manifestación legislativa adicional del citado principio de colaboración en nuestro Ordenamiento Jurídico (...). La Ley 30/1992 también recoge en su articulado las relaciones que deben procurarse las Administraciones Públicas entre sí. Además, el principio de lealtad institucional -corolario del principio general de buena fe aplicado al Derecho Público-, no es sino el criterio rector que debe facilitar la colaboración y cooperación entre las diferentes Administraciones Públicas, no siendo advertidas en el procedimiento inspector ahora controvertido".

h) "En definitiva, (...) la conducta de la AEAT debe estimarse por esa Junta Arbitral contraria a los principios generales de coordinación y colaboración anteriormente referenciados, que no se pueden considerar observados con una simple comunicación a posteriori del resultado de un procedimiento de inspección ya finalizado (...). La citada cooperación debiera haberse traducido en un diálogo e intercambio de información entre las citadas Administraciones con el fin de intentar de buena fe resolver las discrepancias que en sede del mencionado proceso de regularización hubiesen podido surgir".

5.3.2.- Corrobora el obligado tributario su conclusión discrepando de la alcanzada por la AEAT al negar que la Resolución 8/2012 sea un antecedente válido para resolver el presente conflicto. Para ello expone la interpretación que, a su parecer, efectúa la Junta Arbitral en la repetida Resolución de los principios del Concierto Económico, el alcance de la misma y su incuestionable aplicación al presente conflicto, señalando que:

a) En la Resolución 8/2012 "se estudiaba un caso ciertamente semejante al hoy controvertido, valorándose si la Diputación Foral de Gipuzkoa debía tener derecho a participar en el procedimiento de regularización de operaciones vinculadas realizadas directamente entre un obligado de competencia inspectora estatal, cuya situación tributaria se estaba comprobando por la AEAT, y un obligado de competencia inspectora foral (...)."El supuesto de hecho en ambos casos es el mismo (...), el objeto de la controversia en ambos supuestos es compartido en cuanto a la obligación o no de la AEAT de conceder participación a la Diputación Foral en el procedimiento de operaciones vinculadas realizadas con entidades forales, respecto de las cuales la Diputación Foral ostenta competencia inspectora". "El mero hecho de la existencia, entre las sociedades comprobadas, de entidades con residencia en territorio foral es lo que justifica la necesaria aplicación de la Resolución al presente caso. (...) Lo que realmente se aborda en la Resolución es el conflicto que surge con la Administración foral, siendo indiferente que la presente comprobación se efectúe también sobre numerosas sociedades residentes en diversos Estados".

b) En el conflicto 16/2009 "la Junta Arbitral reconoció a la Diputación Foral de Gipuzkoa un derecho de participación en el procedimiento de comprobación llevado a cabo por la AEAT, consistente en un preceptivo intercambio de información previo entre las Administraciones interesadas con el fin de intentar de buena fe resolver las discrepancias que pudieran surgir acerca de la práctica de los ajustes derivados de la valoración de las operaciones vinculadas (...); participación que difícilmente puede tenerse por concedida mediante la mera notificación de la liquidación que puso fin a ese procedimiento".

c) "La Resolución 8/2012 resulta plenamente aplicable y oponible frente a la AEAT, en la medida en que se trata de un acto administrativo firme y consentido que no ha sido recurrido por el Estado ante el Tribunal Supremo. Es más, (...) la AEAT ni siquiera hizo uso de su derecho a formular alegaciones cuando, concluida la instrucción, se puso de manifiesto el expediente a las Administraciones en conflicto. Por tanto, la conducta de la AEAT debió amoldarse a la citada Resolución, que ya era conocida por la AEAT en noviembre de 2012, cuando ENTIDAD 1 solicitó por primera vez que se pusiera en conocimiento de la Diputación Foral la existencia del procedimiento que afectaba a ENTIDAD 3".

d) "La actuación de la AEAT (...) no se ha ajustado a lo dispuesto en dicha Resolución por el mero hecho de haber remitido a posteriori cierta información a la Diputación Foral de Bizkaia. En este sentido, (...) si bien el citado derecho de participación (...) no significa que deba imponerse la obligación a la AEAT de consensuar un acuerdo con la Diputación Foral, tampoco puede pretenderse reducir el mismo a la mera remisión de información de una Administración a otra, una vez concluido todo el procedimiento inspector".

e) "La Administración tributaria estatal ha sido incapaz de desvirtuar por qué no son de aplicación aquí y ahora los criterios de interpretación contenidos en una Resolución que consintió y no recurrió, siendo plenamente consciente de que tales criterios exceden del ámbito de aplicación del conflicto concreto y específico en que se originaron (...). La AEAT no aporta ningún argumento convincente que haga pensar que ambos supuestos no son comparables, sino más bien todo lo contrario".

f) "Resultan irrelevantes las circunstancias accesorias y los argumentos invocados (...) para pretender negar validez de precedente vinculante a la Resolución 8/2012 (...). Pese a que la AEAT entiende que la regularización es "absolutamente residual y anecdótica", el importe del ajuste efectuado a las entidades residentes en el territorio foral de Bizkaia, incluyendo el ejercicio 2006, es de más de 30 millones de euros (de 2007 a 2009, esa cifra es de 26 millones de euros), cifra que, por sí sola, hace perder cualquier virtualidad a la manifestación de la AEAT (...). Lo realmente determinante (...) es si estamos

ante un conflicto que afecte a las competencias de una administración foral con independencia de la magnitud de dicha afección".

g) Sorprendente resulta que la Administración tributaria alegue que el derecho de participación reconocido por la Junta Arbitral ocasiona "problemas prácticos" y que resulta "muy complejo otorgar participación a otra Administración tributaria en la regularización de una operación vinculada antes de finalizar el procedimiento de comprobación" (...). Se trata de una alegación no jurídica (...) reveladora de la ausencia de argumentación jurídica sólida y convincente para soslayar la aplicación de los principios derivados del Concierto Económico. En todo caso, el problema "práctico" fundamental que alega la AEAT es el plazo máximo de duración del procedimiento inspector: dar participación a otra Administración "determinaría", en opinión de la AEAT, que se superase ese plazo; sin embargo, resulta evidente que la Inspección tiene a su disposición mecanismos legales suficientes para evitar este supuesto problema".

h) "Sorprende que la AEAT niegue la aplicación de la Resolución de la Junta Arbitral 8/2012 invocando el carácter específico e individual del conflicto en que se produjo, pues siendo evidente y no discutido que no caben conflictos genéricos ante la Junta Arbitral, es igualmente claro que la Resolución 8/2012 resuelve el caso concreto mediante una determinada interpretación de los principios del Concierto Económico, siendo esa misma interpretación la que ahora invoca la Diputación Foral de Bizkaia para sostener que no se ha respetado su competencia".

En conclusión, para el obligado tributario no puede sostenerse que el derecho de participación recogido en la Resolución 8/2012 haya sido satisfecho en este caso por la AEAT "cuya actuación se limitó al envío de una documentación, parcial, a la Diputación Foral de Bizkaia varios meses después a la fecha de finalización de la controvertida regularización. (...). No sólo no ha existido intercambio de información, sino que esta parte no aprecia la buena fe tendente a resolver posibles discrepancias entre las Administraciones interesadas, resultando por tanto contrario a Derecho el procedimiento seguido por la AEAT, debiendo esa Junta Arbitral estimar que, en efecto, se ha producido una vulneración de los principios y derechos expuestos".

5.3.3.- Por último, considera el obligado tributario que "si bien es cierto que existe una laguna legal en el ámbito interno del Reino de España, no es menos cierto que las Administraciones nacionales tienen un deber mucho más intenso de cooperación interadministrativa y la obligación de paliar las consecuencias derivadas de una posible doble imposición para el contribuyente"; y que, en su opinión, "lo que en el ámbito internacional es una recomendación (procedimiento amistoso), en el ámbito estatal se convierte en una obligación entre las distintas administraciones tributarias", destacando la "necesidad de una cooperación interadministrativa superior a la prevista en el ámbito internacional (...), siendo inaceptable (...) que se produzca una menor colaboración interadministrativa a nivel nacional que a nivel internacional". "En conclusión, la ausencia de la citada colaboración degradó al obligado tributario a una situación de menor protección frente a la doble imposición, que la que tendría garantizada en un proceso de comprobación interadministrativo con alcance internacional".

Se ocupa, en fin, la entidad del que considera "interés legítimo de la Diputación Foral de Bizkaia", señalando que "el reconocimiento del derecho de participación de la Diputación Foral de Bizkaia por parte de la Junta Arbitral supone reconocer el contenido mínimo de la legitimación que ostenta la referida Diputación, puesto que incluso cabría postular una genuina legitimación de la Diputación Foral de Bizkaia (más allá por tanto del mero derecho de participación) para intervenir en el procedimiento de inspección seguido por la AEAT en cuanto condiciona directamente el ejercicio de sus propias competencias tal y como hemos expuesto; legitimación que tampoco ha sido tenida en cuenta por la AEAT. Es decir, puede afirmarse que existe en sede de la Diputación Foral de Bizkaia un interés legítimo habilitante para intervenir en todo caso en el procedimiento de inspección y, ulteriormente, en los procedimientos revisores tanto administrativos como judiciales"; invocando, al efecto, el artículo 232.3 de la Ley General Tributaria respecto a la facultad de comparecer en un procedimiento económico-administrativo ya iniciado, a quienes sean "titulares de derechos o intereses legítimos que puedan resultar afectados por la resolución que hubiera de dictarse", y el artículo 31 de la Ley 30/1992 que define a los interesados como aquellos que ostentan derechos

que pueden resultar directamente afectados por la decisión administrativa que se adopte y aquellos cuyos intereses legítimos puedan resultar afectados por la resolución".

En virtud de lo expuesto, solicita a la Junta Arbitral que "estime el conflicto (...) y declare que la actuación de la AEAT no se ha ajustado a lo dispuesto en el Concierto Económico ni a la Resolución 8/2012 de la Junta Arbitral, en la medida en que no ha otorgado derecho de participación a la Diputación Foral de Bizkaia el procedimiento de comprobación e investigación sobre el Impuesto de Sociedades seguido con el Grupo Fiscal 06/80 respecto de las operaciones vinculadas (...) y que, adicionalmente, la regularización de la AEAT no es acorde a Derecho".

5.4.- La Diputación Foral de Bizkaia presentó sus alegaciones finales con fecha de 27 de noviembre de 2014 (Expediente 22/2013) y de 22 de julio de 2015 (Expediente 3/2015), mostrando su acuerdo con la AEAT en reconocer que, conforme al Concierto Económico, la competencia inspectora respecto de un obligado tributario es única, pero discrepa de la práctica totalidad de los argumentos vertidos por la Administración del Estado a los que replica que:

a) "La Junta Arbitral ha interpretado la situación actual y ha dejado meridianamente claro que hay que dar participación a la otra Administración afectada, no en la inspección, que como indicamos, compartimos que la competencia inspectora es única, sino, al menos, audiencia sobre los criterios de valoración de operaciones vinculadas". Para la DFB "la citada Resolución establece la obligación específica de intercambio de información respecto de las operaciones realizadas entre entidades concretas, en base a una interpretación general del principio de colaboración, regidor del Concierto Económico".

b) La AEAT está planteando una hipótesis de "lege ferenda" cuando manifiesta su disposición a "establecer los medios de comunicación más adecuados de la información sobre ajustes en operaciones vinculadas en los procedimientos que afecten a las entidades sometidas a la competencia inspectora de la otra Administración, a fin de intentar evitar cualquier supuesto de doble imposición"; considerando la DFB que "en un supuesto como el que acontece a este

conflicto (...) no procede emplazar la colaboración entre Administraciones a una intención de desarrollo futuro de un procedimiento de comunicación de información", argumentando la Diputación Foral :

-que "la aplicación de un procedimiento como el establecido en los convenios para evitar la doble imposición exigiría una previsión del Concierto Económico o un acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico en ese sentido, lo que entendemos que pudiera ser deseable pero no es la situación actual"; y

- que "tal previsión del Concierto Económico o acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico entiende esta Diputación Foral de Bizkaia que no sería imprescindible en estos momentos por cuanto la Resolución 8/2012 ha venido a rellenar una laguna que existía en nuestro ordenamiento jurídico, y sin duda, su mayor o menor oportunidad y acierto debería ser valorada por los integrantes de la citada Comisión Mixta del Concierto Económico".

c) "(...) la Junta Arbitral (...) en su Resolución 8/2012, efectuó una interpretación, en términos generales, del principio' de colaboración contenido en el artículo 4 del vigente Concierto Económico, que posteriormente aplicó al caso concreto del conflicto 16/2009, cuando estableció en el Fundamento de Derecho 10º de la citada Resolución: "*(...) que los principios generales del Concierto Económico exigen que las Administraciones interesadas no se ignoren recíprocamente en la valoración de las operaciones vinculadas sino que cooperen para evitar que las correcciones valorativas ocasionen doble imposición. Esta cooperación debe traducirse en un diálogo e intercambio de información con el fin de intentar de buena fe resolver las discrepancias que puedan surgir. Este es el alcance que atribuimos a la pretensión de participación de la Diputación Foral de Gipuzkoa (..)*"

d) "(...) es perfectamente compatible con el (...) artículo 66.Uno.b) del Concierto Económico aplicar la interpretación que efectúa esa Junta Arbitral del principio de colaboración (...), porque el Concierto Económico debe ser interpretado conforme a unos principios que le son propios, y que por tanto generarán una interpretación única, siendo posteriormente la aplicación al caso concreto de

cada conflicto el que dará lugar a resoluciones específicas concernientes a relaciones tributarias individuales, que serán, en su caso, las que no compartan identidad de razón. Así, en el ACUERDA de la citada Resolución establece la obligación específica de intercambio de información respecto de las operaciones realizadas entre entidades concretas, en base a una interpretación general del principio de colaboración, regidor del Concierto Económico".

e) En la Resolución 8/2012 la Junta Arbitral realizó una interpretación general de situación actual de ausencia en el ámbito normativo interno de procedimientos amistosos entre las distintas Administraciones para llegar a un acuerdo sobre los ajustes de valoración por operaciones vinculadas, que resulta plenamente aplicable al presente conflicto por compartir identidad de razón entre los conflictos 16/2009 y 22/2013, "ya que en ambos casos nos encontramos con actuaciones inspectoras (...) que dan lugar a ajustes bilaterales que afectan a entidades de competencia inspectora foral. (...) Resulta totalmente irrelevante el número de compañías que se vean afectadas en uno y otro conflicto o el importe (ya sea en términos absolutos o relativos respecto del total) de los ajustes, que parece pretender introducir la Agencia Estatal de Administración Tributaria como nuevo criterio de admisibilidad/rechazo de los conflictos por parte de la Junta Arbitral (...)".

f) "Lo que reclama (...) no es una competencia inspectora compartida (...), sino la reconocida por la Junta Arbitral en la Resolución 8/2012 (...) cual es una *"cooperación que debe traducirse en un diálogo e intercambio de información con el fin de intentar de buena fe resolver las discrepancias que puedan surgir. Este es el alcance que atribuimos a la pretensión de participación de la Diputación Foral (...), que entendida en estos términos no podemos sino estimar"*. Esta participación (...) entiende que debe ser que con carácter previo a la práctica de las liquidaciones la Agencia Estatal de Administración Tributaria diera audiencia sobre los criterios de valoración de operaciones vinculadas que tuvieran repercusión en las entidades sometidas a competencia inspectora vizcaína para entablar un diálogo e intercambio de información con el fin de intentar resolver de buena fe las discrepancias que pudieran surgir".

g) "Frente a la afirmación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de que ha cumplido con el espíritu de la Resolución 8/2012 mediante la

notificación de las liquidaciones efectuadas y mostrando su disposición a establecer un futuro mecanismo de comunicación, esta Diputación Foral de Bizkaia entiende que la Agencia Estatal de Administración Tributaria no ha hecho sino incumplir dicho espíritu. En primer lugar, la mencionada disposición a establecer un futuro mecanismo de comunicación fue manifestada en un oficio de contestación a requerimiento de inhibición extemporáneo, ya habiendo sido elevado a conflicto ante la Junta Arbitral el fondo del asunto. En segundo lugar, porque no tiene sentido efectuar las comunicaciones una vez han sido giradas las liquidaciones, porque ya no cabe otra opción que recurrirías, con lo que un procedimiento para de buena fe intentar resolver discrepancias pierde su ser ya que no existirá obligatoriedad de efectuar el ajuste bilateral hasta que las liquidaciones no sean firmes.

h) "Por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se ha producido un incumplimiento manifiesto, voluntario y consciente de la interpretación del principio de colaboración sentado por la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico al no haber dado participación a esta Diputación Foral de Bizkaia mediante la comunicación anterior a la práctica de las liquidaciones de los criterios utilizados para determinar los ajustes de valoración por operaciones vinculadas que dan lugar a los ajustes bilaterales que afectan a compañías sometidas a competencia inspectora vizcaína, para de buena fe entablar un diálogo a fin de evitar posibles discrepancias".

6.- El 30 de septiembre de 2016 la DFB dirigió escrito a la Junta Arbitral manifestando que el APA suscrito por la AEAT con el GRUPO 1 trata Sustancialmente de las mismas operaciones objeto del conflicto y que los criterios del APA difieren notablemente de los criterios de regularización de las actas de operaciones vinculadas; circunstancia esta que, en opinión de la Diputación Foral, confirmaba su postura inicial acerca de que si se hubiera producido la colaboración prevista en la Resolución 8/2012 de la Junta Arbitral podría haberse evitado la imputación incorrecta a ENTIDAD 3 de gastos de servicios de apoyo a la gestión que generan doble imposición al no ser aceptados por la Hacienda Foral.

7.- Mediante Resolución 33/2016, de 10 de octubre de 2016, el Director General de Hacienda de Bizkaia aprobó un Acuerdo Previo de Valoración de

Operaciones vinculadas de ENTIDAD 3 con ENTIDAD 1 con efectos 2016 a 2020.

8.- El 4 de mayo de 2017 ENTIDAD 1, presentó escrito ante la Junta Arbitral poniendo en su conocimiento la Resolución 33/2016, de 10 de octubre de 2016, del Director General de Hacienda de la DFB aprobando un Acuerdo Previo de Valoración de Operaciones vinculadas de ENTIDAD 3 con ENTIDAD 1, en términos idénticos que el concluido a su vez por esta última con la AEAT mediante Resolución del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de 7 de marzo de 2016; manifestando el obligado tributario que, al ser idénticos los criterios contenidos en los correspondientes APAS suscritos por la AEAT con el Grupo Fiscal 06/80 (Resolución de 7 de marzo de 2016) y la DFB con ENTIDAD 3 (Resolución 33/2016, de 10 de octubre de 2016), entendía que "ambas Administraciones han llegado ya a un acuerdo sobre los criterios técnicos que deben seguirse para determinar el valor de mercado de las operaciones vinculadas realizadas entre ENTIDAD 1 y ENTIDAD 3 (objeto, en parte, de los conflictos arbitrales nº 22/2013 y 3/2015), siendo los criterios fijados por ambas Administraciones idénticos, y poniendo de relieve la improcedencia de la regularización efectuada por la Inspección de los Tributos de la AEAT en relación con los ejercicios 2006 y 2007 a 2009, pues sin perjuicio de que el citado acuerdo tiene efectos para los ejercicios 2016 a 2020, las operaciones que analiza son las mismas que son objeto de los conflictos arbitrales a los que se refiere este escrito".

9.- En sesión de 12 de mayo de 2017 la Junta Arbitral acordó dar traslado a la DFB y a la AEAT del escrito y de la documentación presentada por el obligado tributario para que en el plazo de veinte días alegasen lo procedente; alegaciones que, en efecto, fueron presentadas mediante sendos escritos de la DFB de 2 de junio de 2017 y de la AEAT del siguiente 20 de junio.

10.- Mediante escrito de 13 de junio de 2017 el obligado tributario pone de manifiesto que en el Acta con acuerdo suscrita el 11 de mayo anterior en el procedimiento de inspección del Impuesto sobre Sociedades del GRUPO 1, la AEAT consideró muy razonable para "fundar una equilibrada propuesta de regularización en el período objeto de comprobación, que abarca los ejercicios inmediatamente precedentes" utilizar los criterios del Acuerdo Previo de

Valoración (con vigencia para los ejercicios 2015 a 2020) aplicando de forma retroactiva la metodología de valoración establecida en el APA a la regularización de las operaciones vinculadas del Grupo Fiscal de los ejercicios 2010 a 2013, y que las operaciones sobre las que versa el APA y las que se regularizan en el Acta con acuerdo son también las mismas de los ejercicios 006 a 2009 "hechos absolutamente idénticos a los resultantes de las presentes actuaciones".

11.- El procedimiento se ha tramitado de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- El presente conflicto se origina como consecuencia del procedimiento de comprobación e investigación que la AEAT inició, en ejercicio de su competencia inspectora (artículo 19 del Concierto Económico), respecto del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 a 2009 del Grupo Fiscal 06/80 dominado por ENTIDAD 1, que tributa en proporción al volumen de operaciones, y en el que la Administración del Estado determinó en régimen de Acta única el volumen y la proporción de tributación a cada Administración Tributaria y la regularización motivada por la corrección de los valores declarados en operaciones vinculadas entre sociedades del grupo mercantil que, por la bilateralidad del ajuste, afectaba a entidades sujetas a la competencia inspectora de dos Territorios Forales: la Diputación Foral de Bizkaia, única promotora del conflicto (ENTIDAD 3, ENTIDAD 5, y ENTIDAD 4), y la Diputación Foral de Araba.

Anticipando que no nos corresponde emitir juicio alguno sobre la actuación comprobadora del Grupo Fiscal 06/80 realizada por la Inspección de la AEAT en ejercicio de su competencia, al carecer de ella esta Junta Arbitral, hemos de ceñirnos a las dos cuestiones planteadas por la Diputación Foral de Bizkaia: si la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha incumplido las normas

procedimentales establecidas en nuestro ordenamiento, al no haber concedido a la Hacienda Foral de Bizkaia participación en el referido procedimiento de comprobación e investigación, conforme a lo exigido por la Junta Arbitral en su Resolución 8/2012; y, vinculada con la anterior en la forma que se dirá, si son conformes a Derecho los criterios de reparto de determinados costes corporativos incluidos en la propuesta de regularización que suponen, según la DFB, un evidente perjuicio para sus derechos e intereses legítimos.

No obstante, antes de examinar la cuestión de fondo, hemos de despejar otras necesitadas de un pronunciamiento previo. En primer lugar, la "inadmisibilidad por extemporaneidad del requerimiento de inhibición" que la Administración del Estado opone al conflicto suscitado en el expediente 3/2015 respecto al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006. En segundo lugar, la contestación a los dos siguientes escritos: de una parte, el que el obligado tributario decidió presentar el 27 de noviembre de 2014 ante la Junta Arbitral para interponer "recurso potestativo de reposición" contra el Acuerdo declarando la inadmisión del conflicto formalizado por la DFB respecto del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2006; y, de otra, el presentado el 26 de marzo de 2015 por ENTIDAD 3, entidad perteneciente al GRUPO 1, solicitando que se le tenga por "parte interesada" en este procedimiento; solicitud a la que esta Junta Arbitral ya dio una respuesta tácita, debiendo ofrecer ahora una expresa contestación.

2.- Frente a lo que parece indicar la documentación obrante en las actuaciones (Cfr; *supra*, Antecedente 2.1.h), y frente a lo que mantiene la Diputación Foral promotora del conflicto respecto al acto lesivo de su competencia y a la fecha en la que tuvo conocimiento del mismo, el 2 de diciembre de 2014 (Cfr; *supra*, Antecedente 2.2.a), la Administración del Estado ocupa buena parte de sus alegaciones de 3 de marzo de 2015 ,(páginas 5 a 18 de 28) en afirmar que el 1 de agosto de 2013 la Diputación Foral ya tuvo conocimiento del acto vulnerador de su competencia, pero no formuló el requerimiento de inhibición hasta el 11 de diciembre de 2014; concluyendo que la extemporaneidad del requerimiento de inhibición acarrea la inadmisibilidad del conflicto.

Para resolver sobre la inadmisión objetada por la AEAT conviene recordar que para la válida incoación del conflicto es necesario que "antes de su

planteamiento, la Administración tributaria que se considere competente haya requerido la inhibición a la que estime incompetente (...), en el plazo máximo de dos meses a contar desde la fecha en que la Administración que se considere competente tuviera conocimiento del acto o actos que a su juicio vulneren los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico"(artículo 13.1 RJACE); exigencia esta inexcusable e indisponible tanto para las Administraciones que lo promueven como para esta Junta Arbitral obligada a verificar incluso de oficio la regularidad de su formalización.

La verificación del cumplimiento de este primer requisito temporal del artículo 13.1 RJACE demanda, como condición de posibilidad, la determinación "del acto o actos que (...) vulneren los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico". Una vez identificado este habrá que precisar "la fecha en que la Administración que se considere competente tuvo conocimiento (...)" del mismo a fin de computar, a partir de ella, el plazo máximo de dos meses para requerir de inhibición a la que estime incompetente.

En principio, la norma reglamentaria deja "al juicio" de la Administración que se sienta desposeída o perturbada en el ejercicio de sus competencias, la identificación del acto causante de la injerencia o despojo competencial que entiende padecido y la fecha en la que tuvo conocimiento del mismo; siendo esta última una cuestión esencialmente fáctica y, por tanto, de carácter probatorio.

La DFB considera que el acto lesivo de su derecho a participar en el procedimiento de valoración fue el acta y el acuerdo de valoración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 de los que tuvo conocimiento el 2 de diciembre de 2014, es decir, cuando la Dependencia Regional de Relaciones Institucionales en el País Vasco remitió por correo electrónico la referida documentación del ejercicio 2006; afirmación esta que concuerda con la documentación y los datos que constan en las actuaciones y que, entre otros extremos, acreditan:

- 1º) Que la documentación que la AEAT remitió a la DFB el 1 de agosto de 2013 no incluía las actas ni la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006, sino únicamente el acuerdo de liquidación

por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 a 2009, por el que "se regularizan ciertas operaciones vinculadas que determinan un ajuste en el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 a 2009 (...)" (Alegaciones de la AEAT de 24 de octubre de 2014, Antecedente de Hecho Primero). De ahí que, en ese momento, el 1 de agosto de 2013, la DFB solo tuviera conocimiento del contenido de la regularización practicada en esos tres ejercicios (2007 a 2009), pero no de la del ejercicio 2006 (Alegaciones finales de la DFB de 22 de julio de 2015).

2º) Que la voluntad de la DFB era incluir también el ejercicio 2006 en su conflicto ante la Junta Arbitral; y, en efecto, resalta la AEAT que la Diputación Foral "en su escrito de planteamiento del conflicto 22/2013 (...) extiende su reclamación al ejercicio 2006 (...)". Antecedente Segundo y Alegación Primera de sus alegaciones de 3 de marzo de 2015.

3º) Que el motivo por el que la Junta Arbitral acordó inadmitir el conflicto 22/2013 en relación al ejercicio 2006 fue precisamente por no constar en el expediente que en su requerimiento de inhibición a la AEAT la DFB hubiera incluido el ejercicio 2006, refiriéndose solo al acta de operaciones vinculadas de 2007-2009 que le fue notificada el 1 de agosto de 2013 (Cfr; *supra*, Antecedente 2.1.n).

Pues bien, conforme a una elemental regla de distribución de la carga de la prueba, a la Administración del Estado que rechazó el requerimiento de inhibición de la DFB respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 sin efectuar mención o referencia alguna a la extemporaneidad ahora planteada, le hubiera correspondido probar en este procedimiento arbitral tanto la premisa de la que arranca su razonamiento (la afirmación de que a partir de la remisión que le hizo del acuerdo de liquidación de las Actas de los ejercicios 2007, 2008 y 2009, el 1 de agosto de 2013 la DFB ya "estuvo en condiciones de apreciar que el acta incoada por la AEAT por el ejercicio 2006 es sustancialmente igual a la de los ejercicios 2007, 2008 y 2009 en lo que se refiere al objeto del conflicto"); como la conclusión que considera acreditada acerca de que la Diputación Foral ya "tuvo conocimiento del acto que, a su

juicio, vulnera su competencia desde el 1 de agosto de 2013, por lo que el requerimiento de inhibición planteado el 11 de diciembre de 2014 es extemporáneo y determina la no admisibilidad del conflicto". Sin embargo, no ha sido así.

En efecto, además de hacer supuesto de la cuestión, la Administración del Estado viene a mantener con un cierto fatalismo o determinismo lógico que si algo fue posible que sucediera (que a partir de la regularización comunicada de los ejercicios 2007 a 2009, la DFB tomara conocimiento de la regularización omitida del ejercicio 2006), necesariamente tuvo que suceder. Por ello sostiene que a pesar de que hasta el 2 de diciembre de 2014 no le remitió a la DFB copia del acta de Inspección y del acuerdo de valoración del ejercicio 2006, la Diputación Foral ya "estuvo en condiciones de apreciar" el 1 de agosto de 2013 que lo que la Inspección Tributaria del Estado debió hacer en el ejercicio 2006 era sustancialmente igual a lo que hizo en los ejercicios 2007, 2008 y 2009; por lo que con la documentación aportada el 1 de agosto de 2013 respecto de los ejercicios 2007 a 2009, "es evidente que la DFB tuvo pleno conocimiento" de la documentación silenciada en relación con el ejercicio 2006.

Sin embargo, basta atender a los hechos documentados en los expedientes y a las razones que con base en ellos aducen la Diputación Foral de Bizkaia y el obligado tributario, que hacemos nuestras en lo menester, para discrepar de las que alega la Administración del Estado con reiterado pero endeble sustento argumental; debiéndose concluir, sin necesidad de más consideraciones, que fue a partir de que la AEAT le notificara el 2 de diciembre de 2014 a la Hacienda Foral la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 cuando esta tuvo conocimiento del acto que, a su juicio, vulneraba su competencia; siendo esa la fecha en la que empezó a computarse el plazo reglamentario para el requerimiento de inhibición que, por lo tanto, se efectuó dentro del plazo establecido (el 11 de diciembre de 2014), careciendo de fundamento la pretendida extemporaneidad del conflicto.

3.- El 27 de noviembre de 2014 el obligado tributario se alza contra el Acuerdo de inadmisión del conflicto planteado por la DFB respecto del Impuesto Sobre Sociedades del ejercicio 2006, interponiendo "recurso potestativo de reposición" conforme al artículo 116 de la Ley 30/1992, a la que se remite en

todo lo referente a su régimen de funcionamiento el artículo 8 del Reglamento de la Junta Arbitral, solicitando a esta que "tras los tramites procedimentales oportunos, dicte nuevo Acuerdo por el que se acuerde la admisión del conflicto respecto del ejercicio 2006".

Como es sabido, los Acuerdos de esta Junta Arbitral "serán únicamente susceptibles de recurso en vía contencioso-administrativa ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo" (artículo 67 del Concierto Económico). No teniendo aquel carácter el recurso presentado por el obligado tributario, registrado que fue el escrito de referencia se dejó unido sin más trámite al expediente al no corresponder a esta Junta Arbitral resolver nada sobre el mismo.

4.- ENTIDAD 3, entidad perteneciente al GRUPO 1, mediante escrito presentado con fecha 26 de marzo de 2015, manifiesta que "de acuerdo con lo previsto en los artículos 31.1 y 34 de la Ley 30/1992, resulta evidente su condición de parte interesada (...)", y solicita a la Junta Arbitral que le tenga por tal en el conflicto planteado por la Diputación Foral de Bizkaia "a los efectos que resulten oportunos y, en particular, a efectos de que se le dé traslado del expediente correspondiente, otorgándole plazo para formular cuantas alegaciones estime convenientes, de acuerdo con lo previsto en el artículo 16 del Reglamento de la Junta Arbitral".

En su escrito de 4 de mayo de 2017 nos recordaba el obligado tributario que "en marzo de 2015, ENTIDAD 3, entidad perteneciente al GRUPO 1, presentó ante esta Junta Arbitral escrito solicitando que se le tuviera por parte interesada en el presente conflicto en la medida en que las liquidaciones resultado de las comprobaciones anteriores se referían, entre otros aspectos, a la valoración de determinados servicios supuestamente prestados a ENTIDAD 3 por otras sociedades del GRUPO 1. Hasta la fecha, no nos consta que ENTIDAD 3 haya recibido contestación a esa solicitud".

Con el fin de dar respuesta a la petición que nos dirige PETRONOR y recuerda su matriz, en el tiempo y modo en que con los medios disponibles nos resulta posible hacerlo, hemos de recordar que en los conflictos arbitrales planteados a la Junta Arbitral únicamente son parte las Administraciones que en ellos se

enfrentan. Terceras personas, empezando por los contribuyentes afectados por la controversia competencial, tienen la condición de simples interesados en el procedimiento puesto que, en los conflictos interadministrativos en materia tributaria, "siempre cabe descubrir interesados particulares cuya situación tributaria se va a hacer depender o condicionar de la resolución del conflicto y que, como contribuyentes, tienen derecho al respeto de los derechos y garantías que les corresponde como tales" (Sentencias del Tribunal Supremo de 11 de abril de 2013, recurso núm. 17/2012, FJ. Segundo; y de 17 de octubre de 2013, recurso núm. 538/2012, FJ. Tercero).

El Reglamento de la Junta Arbitral ordena a las Administraciones en conflicto que les notifiquen el planteamiento del mismo a los interesados en el procedimiento (artículo 15.1) y dispone que, ultimada la instrucción del procedimiento, el Presidente de la Junta Arbitral ponga de manifiesto el expediente a las Administraciones enfrentadas y a los interesados en el procedimiento del que trae causa el conflicto, para formular cuantas alegaciones tengan por conveniente (artículo 16.4); debiendo, en fin, el Secretario de la Junta Arbitral notificar la correspondiente resolución a las distintas Administraciones tributarias en conflicto así como a los afectados por aquélla (artículo 18).

Resulta claro, por tanto, que ni el obligado tributario ni cualquier otra persona distinta de las Administraciones entre las que se entabla la controversia puede ser parte en el conflicto arbitral. En consecuencia, la petición formulada por ENTIDAD 3 de que se le tenga por "parte interesada" del procedimiento arbitral no puede aceptarse si lo que pretende con ella es ser considerada parte del procedimiento.

Grupo ENTIDAD 1 es interesada por naturaleza en su condición de obligada tributaria en el procedimiento de inspección origen del conflicto; condición y circunstancia esta que no concurre en ENTIDAD 3 ni en ninguna de las entidades vinculadas del GRUPO 1 que participaron en las operaciones objeto de comprobación y regularización por la AEAT.

Tampoco cabe aceptar la personación en el procedimiento arbitral de ENTIDAD 3 como mera interesada a título propio, es decir, como poseedora de un interés

legítimo diferenciable del que indudablemente ostenta la obligada tributaria. Téngase en cuenta que lo que está en discusión en este conflicto no es la participación en el procedimiento de valoración tramitado por la AEAT de las entidades vinculadas sujetas a la competencia inspectora de la Hacienda Foral de Bizkaia, sino únicamente la participación de esta última y en los términos que en seguida se verán.

Por otra parte, lo que evidencian con meridiana claridad las alegaciones y escritos presentados a la Junta Arbitral tanto por la DFB como por la propia obligada tributaria, es que la situación fiscal de ENTIDAD 3 y las consecuencias que para la entidad se derivan de la valoración de las operaciones vinculadas y de la regularización llevada a cabo por la AEAT respecto del GRUPO 1, han sido expuestas y profusamente argumentadas por la entidad matriz, por lo que no se alcanza a vislumbrar cuál sería el interés propio y distinto que en este procedimiento podría patrocinar la entidad filial y que, en cualquier caso, no pudiera hacer valer bien en el procedimiento de inspección que en su caso le incoe la Diputación Foral de Bizkaia competente para ello, o bien acudiendo a los cauces ordinarios de revisión administrativa y judicial de los actos de cualquiera de las Administraciones tributarias aquí enfrentadas.

Ni tampoco se comprende, en fin, cuál sería el interés de la entidad en este procedimiento arbitral si se repara en que la regularización efectuada por la Inspección de la AEAT consistió en la asignación adicional de gastos corporativos a las entidades residentes en el Territorio histórico de Bizkaia, particularmente a ENTIDAD 3, que recibe la imputación principal, resultando patente que esa distribución de gastos adicionales, de ser cierta, supondría una duplicidad de gastos en perjuicio de la esfera de derechos e intereses legítimos no de la entidad filial, claro está, sino exclusivamente de la Hacienda Foral de Bizkaia, según esta última se encarga de referir en sus escritos de planteamiento del conflicto.

Estamos, pues, en disposición de abordar la cuestión de fondo.

5.- Como ya se comprende, el presente litigio trae causa de la aplicación del régimen fiscal de valoración y regularización de las 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.

Tanto la normativa del Territorio Histórico de Bizkaia (Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades) como la de Territorio Común (TRLIS), aplicables al caso, establecen que en materia de operaciones vinculadas las correcciones valorativas tendrán carácter bilateral, de forma que el ajuste primario realizado por la Administración competente para inspeccionar a una parte vinculada, en este caso, la Administración del Estado, habrá de tener su ajuste correlativo por la Administración Foral que disponga de competencia sobre la contraparte afectada por la bilateralidad. 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.

Pues bien, en los supuestos en los que corresponde a distintas Administraciones concertadas la competencia inspectora para regularizar las operaciones entre personas o entidades vinculadas, las Administraciones Tributarias no contaron hasta la introducción en el Concierto Económico de su actual artículo 47 ter (*"Coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras"*) con ninguna norma específica que explicitara, concretándolas, las exigencias de los principios generales de *"coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado"*(artículo 2.Tres CE), ni las del *principio de colaboración* "en el ejercicio de las funciones que le competen en orden a la gestión, inspección y recaudación de sus tributos" (artículo 4.Tres CE).

La ausencia de esta norma específica fue la causa del conflicto 16/2009 interpuesto por la Diputación Foral de Gipuzkoa frente a la Administración del Estado que, en su Resolución 8/2012, de 2 de julio, esta Junta Arbitral debió resolver acudiendo directamente a los 'principios generales del Concierto Económico, pero haciendo notar que "la solución definitiva de las controversias entre Administraciones tributarias sobre los ajustes de precios de transferencia

en el ámbito interno exigiría (...) la adopción de soluciones en vía legislativa" (Fundamento 10º) .

En el conflicto que ahora plantea la DFB asimismo frente a la Administración del Estado en los expedientes núms. 22/2013 y 13/2015, de naturaleza similar al suscitado por la DFG en el expediente núm.16/2009, pero con notables peculiaridades propias, todos los comparecidos en el procedimiento arbitral parecen centrar el debate no en la interpretación o aplicación de los referidos principios normativos del Concierto Económico, sino en la que de ellos hace la Junta Arbitral en la mentada Resolución 8/2012, de 2 de julio, aunque interpretada esta con dispar criterio y extrayendo de ella opuestas conclusiones.

De ahí que un análisis ordenado del conflicto requiera partir de los motivos por los que la Diputación Foral de Bizkaia apela a la Resolución 8/2012 para imputarle a la AEAT "haber incumplido las normas procedimentales establecidas en nuestro ordenamiento (...)", procediendo examinar seguidamente las razones que la Administración estatal esgrime de contrario para negar haber vulnerado ni el espíritu ni la literalidad de la citada Resolución.

6.- La Diputación Foral de Bizkaia reclama de la Junta Arbitral la declaración de que "la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha incumplido las normas procedimentales establecidas en nuestro ordenamiento en el procedimiento de comprobación e investigación respecto de las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas por el GRUPO 1 en el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 a 2009, al no haberle concedido (...) participación en el procedimiento de conformidad con lo exigido por la Junta Arbitral (...) en su Resolución 8/2012".

Afirma la DFB que este "derecho a participar en la inspección iniciada por la Administración competente, cuando se vea afectada por la valoración una contraparte sujeta a competencia de la inspección de los territorios forales (...), suponía un intercambio de información y ser consultado y oído"; y puesto que la AEAT "no ha dado participación a la Hacienda Foral de Bizkaia en la comprobación ni le ha permitido ejercitar esos derechos que le corresponden

indubitablemente conforme a lo previsto en el ordenamiento jurídico (...)", la Diputación Foral que promueve el conflicto mantiene ante esta Junta Arbitral que ello ha supuesto nada menos que la "quiebra de las formas esenciales del procedimiento (...) con lesión de sus derechos e intereses legítimos"; o, en otros términos, una "clara quiebra de los principios y de las normas procedimentales cuyo respeto se exige según la doctrina establecida por la Junta Arbitral".

Pues bien, a la Diputación Foral le correspondía probar los hechos constitutivos de su pretensión, comenzando por identificar "las normas procedimentales" que estima incumplidas para dar cuenta, acto seguido, de las razones por las que imputa su incumplimiento a la AEAT "al no haberle concedido (...) participación en el procedimiento de conformidad con lo exigido por la Junta Arbitral (...)"; y, desde luego, el fundamento de los graves vicios jurídicos que quiere anudar al incumplimiento que refiere.

Asimismo, al pretender la mecánica aplicación al caso de la referida Resolución 8/2012 de la Junta Arbitral, también le hubiera correspondido a la Diputación Foral acreditar la similitud entre el conflicto 16/2009 resuelto entonces y el planteado ahora en los expedientes 22/2013: y 3/2015, demostrando su identidad o comparabilidad; es decir, la semejanza de los hechos y circunstancias concurrentes en la comprobación inspectora de las operaciones entre las entidades vinculadas objeto de ambos conflictos.

Sin embargo, no ha sido este el itinerario argumental seguido por la DFB en este procedimiento. Como queda reseñado en los Antecedentes, la Diputación Foral es la que ahora hace supuesto de la cuestión al reivindicar ante la Junta Arbitral el incumplimiento por la Administración del Estado de unas "normas procedimentales" que no identifica y al dar por sentada, sin demostrarla, la concurrencia de las razones que harían exigible la aplicación al presente conflicto de la Resolución 8/2012, sin detenerse en los pormenores del expediente 16/2009 para verificar su identidad o semejanza con el que es objeto de los expedientes 22/2013 y 3/2015 y sin razonar, por tanto, la automática aplicación a estos últimos de lo declarado en aquél por la Junta Arbitral; limitándose a decir que se trata de operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas "de la misma naturaleza".

Ni tampoco, en fin, llega a ensayar alegato jurídico alguno capaz de sostener la "quiebra de las formas esenciales del procedimiento" que proclama y la "lesión de los derechos e intereses legítimos" que denuncia.

7.- Por su parte, la Administración del Estado parece incurrir en el defecto contrario al de la Diputación Foral que suscita el conflicto: mientras esta exige la automática aplicación de la Resolución 8/2012 dando por acreditada, sin demostrarla, la concurrencia de los motivos y circunstancias que hacían posible su aplicación; la AEAT centra su atención, de una parte, en aludir por igual a las singularidades de los expedientes 22/2013 y 3/2015, sin subrayar la primera y acaso principal de todas ellas; y se ocupa de relatar, de otra, las circunstancias fácticas que los diferencian del conflicto 16/2009, y todo ello con el fin de negar que la Resolución 8/2012 que le puso término constituya un antecedente válido para resolver el ahora planteado.

Pero, paradójicamente, más allá de referir las "dificultades prácticas" que, a su juicio, comportaría la aplicación al caso de la Resolución 8/2012, la Administración del Estado no dedica una sola línea de sus alegaciones a exponer los motivos por los que en los expedientes 22/2013 y 3/2015 podría 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, de conformidad con el procedimiento amistoso acordado en las Conclusiones del Grupo de Trabajo sobre Control tributario y Actas Únicas, adoptadas en la Reunión de 18 de mayo de 2006 entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y las Diputaciones Forales del País Vasco.

En lugar de ello, la AEAT estructura sus alegaciones, en cuanto al fondo del conflicto, incurriendo en el vicio lógico de mantener dos aseveraciones auto excluyentes, negando primero lo afirmado después;

1ª) Negar que la Resolución 8/2012 constituya un antecedente válido para resolver el conflicto planteado por la DFB, "teniendo en consideración que la Junta Arbitral se pronuncia sobre la interpretación y aplicación del Concierto a

casos particulares y que los presupuestos de hecho del caso presente son sustancialmente distintos a los del conflicto 16/2009 (...)"

2ª) Afirmar, conclusivamente, que su actuación "no ha vulnerado ni el espíritu ni la literalidad de la Resolución 8/2012 de la Junta Arbitral, habiéndose dado adecuado cumplimiento a la misma, a pesar de haber sido dictada en relación con un conflicto cuyos presupuestos de hecho difieren (...) sustancialmente del presente"; rechazando así el incumplimiento que le reprocha la DFB de "las normas procedimentales establecidas en nuestro ordenamiento", dado que sus actuaciones (...) en relación con el supuesto objeto del conflicto" se realizaron en cumplimiento de la Resolución 8/2012 y fueron el modo cabal de interpretar los deberes de colaboración del Concierto Económico en la comprobación y regularización de las operaciones vinculadas entre entidades del GRUPO 1.

Sin embargo, todo parece indicar que, en contra de lo que resueltamente afirma, la Administración estatal desatendió la obligación en la que, en ausencia de ninguna otra norma, la Resolución 8/2012 vino a concretar las exigencias del principio de colaboración para responder al conflicto 16/2009 (simplemente intercambiar con la DFB la información relativa a la valoración de, las operaciones realizadas, respetando el derecho de ésta a ser consultada y oída), y lo que en realidad hizo fue actuar conforme al procedimiento amistoso acordado entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y las Diputaciones Forales del País Vasco en las Conclusiones del Grupo de Trabajo sobre Control tributario y Actas Únicas, en la Reunión de 18 de mayo de 2006 que, significativamente, la Diputación Foral de Bizkaia olvida mencionar.

8.- El obligado tributario comparece como interesado en este procedimiento arbitral para asumir en sus alegaciones de 11 de diciembre de 2014 las pretensiones de la Diputación Foral de Bizkaia y los argumentos que esta hace valer en defensa de su posición, apoyándolos con otros nuevos con los que además rebate los esgrimidos por la Administración del Estado; concluyendo que "la AEAT no ha respetado la esfera competencial de la Diputación Foral de Bizkaia en el procedimiento de comprobación e investigación seguido con el Grupo Fiscal 6/80, en particular, respecto de las operaciones realizadas con entidades vinculadas, por considerar que su actuación no se ha ajustado a los

dispuesto en el Concierto Económico y a la Resolución 8/2012 de la Junta Arbitral (...), vulnerando así el derecho a participar de la Diputación Foral en las actuaciones inspectoras".

Sin embargo, la referida vulneración parece desactivada en la medida en que al obligado tributario le basta acudir al artículo 31 de la Ley 30/1992 que define a los interesados como aquellos que ostentan derechos que pueden resultar directamente afectados por la decisión administrativa que se adopte y aquellos cuyos intereses legítimos puedan resultar afectados por la resolución para proclamar "la existencia de un interés legítimo en la Diputación Foral de Bizkaia" que le hubiera permitido intervenir, por sus propios medios y sin más, en el procedimiento de inspección seguido por la AEAT; hasta el punto de afirmar que "el reconocimiento del derecho de participación de la Diputación Foral de Bizkaia por parte de la Junta Arbitral supone reconocer el contenido mínimo de la legitimación que ostenta la referida Diputación".

Luego, conforme al razonamiento del propio obligado tributario, no habría resultado imprescindible ni necesario que la AEAT le reconociera a la DFB el derecho de participación en el procedimiento de comprobación llevado a cabo por la Administración estatal puesto que existía, en todo caso, "una genuina legitimación de la Diputación Foral de Bizkaia (más allá por tanto del mero derecho de participación) para intervenir en el procedimiento de inspección seguido por la AEAT en cuanto condiciona directamente el ejercicio de sus propias competencias". Ni quizás tampoco habría sido necesario, por lo mismo, incoar este abultado procedimiento para acabar reclamando de la Junta Arbitral el reconocimiento de un derecho a participar en un procedimiento de comprobación e investigación tributaria que la propia Diputación Foral pudo ejercer por sí misma con la simple invocación del artículo 31 de la Ley 30/1992, y renunció a hacerlo.

9.- Conformado el debate a partir del planteamiento y de las alegaciones efectuadas por las Administraciones en conflicto y por el obligado tributario, de las que dejamos sobrada constancia, conviene efectuar algunas precisiones a fin de concretar el objeto y la naturaleza del litigio a resolver.

a) Lo planteado en los expedientes 22/2013 y 3/2015 es, en primer lugar, si la Diputación Foral de Bizkaia tiene derecho a participar en el procedimiento de comprobación e investigación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 a 2009 seguido por la AEAT respecto de las operaciones realizadas por el GRUPO 1 con personas o entidades vinculadas sometidas a la normativa y a la competencia inspectora foral. Y, en segundo lugar, si son conformes a Derecho los criterios de reparto de determinados costes corporativos incluidos por la Inspección de la AEAT en la regularización de las operaciones vinculadas derivadas de aquel procedimiento en lo que afecta a las entidades sometidas a normativa foral de Bizkaia, en la medida en que la DFB muestra indiciariamente su desacuerdo con ellos.

No obstante, esta segunda petición de la DFB no es autónoma sino ligada y dependiente de la primera a la que pretende dotar de concreción, acaso para prevenir que el conflicto pudiera tacharse de cautelar, hipotético o abstracto. Tampoco esta segunda pretensión, en sí misma, hubiera podido plantearse válidamente ante la Junta Arbitral por escapar su objeto de la competencia que él artículo 66.Uno del Concierto Económico le atribuye, puesto que como sostiene la AEAT las diferencias en la valoración de las operaciones no suponen, por sí mismas, motivo para acudir a la Junta Arbitral; a salvo de los casos en que aquella valoración constituya una cuestión previa o determinante de otra que forme parte de su ámbito competencial y que la Junta Arbitral no tendría modo de resolver sin antes dirimirla.

b) No se discute que cuando un contribuyente tributa en proporción al volumen de operaciones, como en el supuesto origen de los expedientes 22/2013 y 3/2015 sucede con el GRUPO 1, el volumen y la proporción de tributación se determina por una sola Administración con competencia inspectora única cuya titularidad corresponde en este caso, conforme al artículo 19 del Concierto Económico, a la AEAT y se materializa en una comprobación única, con una propuesta de resolución en Acta única y una sola liquidación para el obligado tributario.

c) Por ello, no estando en discusión la titularidad de la competencia inspectora para comprobar las operaciones vinculadas de GRUPO 1, que pertenece inequívocamente a la Administración del Estado (artículo 19 del Concierto

Económico), lo que la Diputación Foral cuestiona en este procedimiento arbitral es el modo unilateral o, si se prefiere, no colaborativo como la AEAT la ejerce en el procedimiento de comprobación de operaciones entre partes vinculadas, sujetas algunas a la competencia inspectora foral, al no haberle concedido "participación en el procedimiento de conformidad con lo exigido por la Junta Arbitral (...) en su Resolución 8/2012 (...); con quiebra de las formas esenciales del procedimiento y con lesión de sus derechos e intereses legítimos".

No estamos, pues, ante un conflicto sobre la titularidad de las competencias de comprobación de operaciones vinculadas, sino ante un conflicto sobre el ejercicio de las mismas. Lo que debemos resolver, pues, no es una cuestión de competencia, sino una cuestión de procedimiento que, al fin y al cabo, no es sino la forma de ejercer la competencia conforme a Derecho.

d) En los conflictos positivos de competencias entre Administraciones previstos en los artículos 10 y 11 del Reglamento de la Junta Arbitral, el objeto de la *vindicatio potestatis* son actos constitutivos de invasión o injerencia competencial y, agotado el trámite previo del requerimiento de inhibición, lo que espera del procedimiento arbitral la Administración que lo promueve es que se determine a cuál de las Administraciones en conflicto corresponde la competencia controvertida. Pero lo que la DFB plantea en este conflicto no es ninguna reivindicación competencial sino "su derecho a participar en el procedimiento de comprobación del valor de mercado de las, operaciones vinculadas (...), a fin de evitar que el valor de mercado fijado [por la Inspección de la AEAT como consecuencia del procedimiento se imponga unilateralmente a la Hacienda Foral de Bizkaia respecto a las partes vinculadas sometida a normativa foral del Territorio Histórico de Bizkaia".

e) Dada la relevancia que las Administraciones enfrentadas le dispensan con igual entusiasmo que desapego a la Resolución 8/2012, conviene observar que concebido el procedimiento arbitral como una singular vía administrativa, las resoluciones de la Junta Arbitral y, entre ellas, la que finalizó el conflicto 16/2009, acaso no tengan más valor que el de aquellas otras que ponen término a la vía administrativa normal previa a la judicial cuando, al dejar de ser recurridas, todas adquieren firmeza. Sin embargo, en la ejecución de una resolución firme de la Junta Arbitral, junto al interés de la Administración

Tributaria a cuyo favor se dirimió el conflicto, existe un no menos evidente interés jurídico general inherente al buen funcionamiento del Concierto Económico que atañe por igual a todas las Administraciones responsables del sistema de concertación. Además del interés vinculado a la buena fe y a la lealtad institucional exigible entre Administraciones Territoriales.

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.

Por otra parte, dado que cada resolución depende de sus propios hechos y circunstancias, la Resolución 8/2012 de la Junta Arbitral resolvió el conflicto 16/2009 en atención, como es obvio, a las concretas circunstancias concurrentes en el caso; lo cual no impide, sino que más bien obliga a proyectar y aplicar su doctrina para resolver otros conflictos con los que guarde identidad de razón.

Por lo demás, huelga añadir que, junto a la lógica vinculación a sus precedentes y a los criterios interpretativos aplicados en Resoluciones anteriores, en cuanto nada haya que alterar en ellos, la Junta Arbitral está obligada a ajustarse a la legalidad aplicable al caso y a resolverlo conforme a Derecho (artículo 67 CE).

10.- Dicho lo que antecede, no cuesta comprobar que en los expedientes 22/2013 y 3/2015 la Diputación Foral de Bizkaia acude a esta Junta Arbitral para que declare el incumplimiento por la Agencia Estatal de Administración Tributaria de unas "normas procedimentales" inexistentes en nuestro Ordenamiento jurídico al tiempo en que la Inspección de la AEAT desarrolló las actuaciones de comprobación e investigación origen del conflicto. Así coincidieron en destacarlo las dos Administraciones involucradas en el conflicto 16/2009 y así lo declaró la misma Resolución 8/2012, de tan recurrente como controvertida invocación por todos los aquí comparecidos. "Ni el Concierto Económico ni la normativa estatal o foral prevén el supuesto que origina el

presente conflicto: la valoración de operaciones entre entidades vinculadas sometidas a la competencia inspectora de diversas Administraciones tributarias" (Fundamento 10º); afirmación referida al conflicto 16/2009 y que procede repetir en este sin matiz alguno.

Por si alguna duda hubiera, 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 un vacío normativo sobre el supuesto que originó el conflicto, acudió en este caso para resolverlo a los principios generales del Concierto Económico, aunque advirtiendo expresamente en su Resolución 8/2012 que "la solución definitiva de las controversias entre Administraciones tributarias sobre los ajustes de precios de transferencia en el ámbito interno exigirían igualmente la adopción de soluciones vía legislativa" (Fundamento 10º, ¡ti fine). Y, además la propia DFB se apresta en sus alegaciones finales a reconocer que "en la Resolución 8/2012 la Junta Arbitral realizó una interpretación general de la situación actual de ausencia en el ámbito normativo interno de procedimientos amistosos entre las distintas Administraciones para llegar a un acuerdo sobre los ajustes de valoración por operaciones vinculadas"; aludiendo, en fin, el obligado tributario a la existencia en esta materia de "una laguna legal en el ámbito interno del Reino de España".

Sin embargo, tanto la premisa como buena parte del armazón argumental que sostiene las alegaciones de la Diputación Foral de Bizkaia en este procedimiento, y las del obligado tributario que las secunda y refuerza, descansan en el convencimiento de que "la Resolución 8/2012 ha venido a llenar una laguna que existía en nuestro ordenamiento jurídico"; convicción que Diputación Foral acaba expresando así en su escrito de 22 de julio de 2015.

Con este punto de partida, "*integrada*" en el Concierto Económico la Resolución 8/2012 para colmar con ella la laguna normativa, la Diputación Foral de Bizkaia procede a extraer de los "principios generales" del artículo 2 y del "principio de colaboración" de su artículo 4 las "normas procedimentales" y las obligaciones de colaboración interadministrativa que, a su juicio, la AEAT dejó de cumplir en las actuaciones de comprobación y regularización de operaciones entre entidades vinculadas del GRUPO 1 y cuyo incumplimiento ha supuesto la

"quiebra de las formas esenciales del procedimiento (...) con lesión de sus derechos e intereses legítimos", o bien una "clara quiebra de los principios y de las normas procedimentales cuyo respeto se exige según la doctrina establecida por la Junta Arbitral".

No obstante, sin desmerecer la fuerza exegética y suasoria de la Resolución 8/2012, en particular respecto a las exigencias del principio de colaboración en la comprobación de operaciones vinculadas, lo cierto es que 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.

De ahí que, como ya anticipábamos, hasta la introducción de su actual artículo 47 ter, las Administraciones no dispusieron de una norma procedimental en el Concierto Económico que concretara las exigencias en estos supuestos de los principios generales del artículo 2 y del principio de colaboración que, con carácter general, el Estado y los Territorios Históricos debe respetar "en el ejercicio de las funciones que le competen en orden a la gestión, inspección y recaudación de sus tributos" (artículo 4.Tres). Por lo demás, parece obvia la imposibilidad de elaborar un marco procedimental concertado o unas normas procedimentales no previstas en el Concierto Económico a partir de una Resolución de la Junta Arbitral; como tampoco resultaría posible hacerlo partiendo de normas internas no concertadas propias de cada Hacienda Territorial. Al igual, en fin, que resultaría inatendible la pretensión no ya de integrar, sino de interpretar el Concierto Económico a la luz de la respectiva normativa interna de cada una de las Administraciones.

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.

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. Como queda dicho, el objeto de la controversia lo constituye *el ejercicio* y no *la titularidad* de las competencias de comprobación de operaciones vinculadas, y no coincide con el que resulta habitual en los conflictos positivos de competencias expresamente previstos en los artículos 10 y 11 del Reglamento de la Junta Arbitral; por lo que, entendido de otro modo, el presente conflicto no tendría encaje en la letra b) del artículo 66. Uno del Concierto Económico, por mucho que aquellos preceptos reglamentarios deban interpretarse a la luz del Concierto Económico cuando restrinjan su alcance.

11.- En el presente caso el conflicto que resolvemos entre la Administración del Estado y la Diputación Foral de Bizkaia versa sobre la interpretación y aplicación de unas disposiciones del Concierto Económico (en particular, sus artículos 2'y 4) a un caso concreto concerniente a relaciones tributarias individuales; a saber, a actuación de la AEAT en el procedimiento de comprobación y regularización de las operaciones entre partes vinculadas del GRUPO 1 respecto de las entidades (ENTIDAD 3, ENTIDAD 5, y ENTIDAD 4) sometidas a la competencia inspectora de la DFB.

En realidad, se trata de la interpretación de normas jurídicas que consagran principios generales como el de colaboración entre el Estado y los Territorios Históricos, y que imponen a las Administraciones Tributarias deberes legales de igual naturaleza; y nada autoriza a pensar que su contenido y su fuerza de obligar se tornen menos imperativos y constringentes por el hecho de que tales normas no se ciñan a regímenes fiscales concretos y aquellos deberes legales no se prediquen de la exacción y aplicación de tributos específicos sino de todos ellos.

Por otra parte, se trata de normas jurídicas en las que la voluntad de la ley resulta diáfana tanto en su enunciado como en su contenido material; máxime teniendo en cuenta que sus destinatarios son Administraciones Públicas cuya voluntad no puede ser otra que la de la ley, al estar constitucionalmente obligadas a servir con objetividad los intereses generales con sometimiento pleno a la ley y al Derecho (artículo 103.1 de la Constitución Española). De ahí que no deba extrañar que cuando la voluntad de la ley y el mandato legal a las Administraciones Públicas resulta diáfana, el legislador entienda innecesario descender a un esclarecimiento mayor del significado normativo o a una concreción y especificación adicional de su contenido.

Así debió entenderlo el legislador del Concierto Económico pues hasta la Ley 10/2017, de 28 de diciembre no consideró que el sistema de concertación estuviera necesitado de clarificar, de una parte, el contenido de las normas que ordenan la colaboración entre Administraciones con la introducción de reglas de coordinación de competencias inspectoras y de colaboración interadministrativa; y, de otra, de detallar el procedimiento a seguir en supuestos de comprobación y regularización de operaciones entre personas o entidades vinculadas (artículo 47 ter).

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.

Acaso no sobre añadir que, conforme al sentido natural de las cosas y a la naturaleza propia de la colaboración entre Administraciones, esta no tiene una finalidad o una función *reaccional* sino *preventiva*. De ahí que las técnicas y los instrumentos de colaboración necesariamente deberán actuar *durante* la instrucción del procedimiento y no, claro está, *después* de que la instrucción quede ultimada y el procedimiento de inspección resuelto.

12.- No le falta razón a la Administración del Estado cuando resalta la complejidad del supuesto que motiva estos expedientes y las singularidades de la comprobación e inspección de las operaciones vinculadas de "un gigante empresarial y fiscal como es el GRUPO 1"; circunstancias ambas que previenen, además, de la necesidad de huir de la precipitada generalización de soluciones y de su mimética aplicación para resolver situaciones no comparables.

Conviene reparar en que la fijación del valor de mercado de operaciones entre empresas vinculadas no es una ciencia exacta. Considerada como un todo que afecta a una pluralidad de obligados tributarios y a diferentes Administraciones, la determinación del valor de las operaciones vinculadas requiere un ejercicio de valoración en el que resulta necesaria la colaboración de todas las partes, Administración y obligados tributarios, para evaluar operaciones no vinculadas y actividades comerciales de empresas independientes y compararlas con operaciones entre entidades vinculadas, lo que puede llevar a requerir y

manejar una gran cantidad de información (Cfr; Resolución del TEAC de 8 de marzo de 2018; R.G. 383/2016, FJ.Tercero).

En efecto, como se afirma en el Acuerdo de liquidación dictado por la AEAT en el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 a 2009, "la actividad de servicios intragrupo depende no solo de los acuerdos alcanzados en el seno del grupo, sino que también depende de los hechos y circunstancias del grupo, de manera que hay que partir de los hechos y circunstancias reales que rodean a los gastos corporativos que se facturen y no solamente de voluntades jurídicamente formalizadas, y económicamente dirigidas por la sociedad dominante; máxime cuando la configuración de los servicios intragrupo puede generar una reasignación de las rentas fiscales de las sociedades integrantes del grupo mercantil".

Atendiendo al carácter fáctico de la valoración de operaciones vinculadas y a la diversidad de Administraciones con competencias de exacción sobre las personas y entidades afectadas, no debe extrañar que el resultado del procedimiento de comprobación y valoración, particularmente en supuestos como el planteado en estos expedientes, dependa del comportamiento de todos los agentes que intervengan en las actuaciones, pues con independencia de los deberes de colaboración que el Concierto Económico impone a las Administraciones Tributarias, no cabe ignorar el deber constitucional de formación y colaboración con la Administración Tributaria derivado del artículo 31.1 CE y los deberes legales de información y colaboración impuestos a los obligados tributarios. Entre ellos, "facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas" (artículo 29.2.g) LGT), o "aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información (...) en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración (...)" (artículo 29.2.f) LGT).

Sin embargo, la documentación que integra los expedientes 22/2013 y 3/2015 deja traslucir en unos casos y autoriza a conjeturar en otros que ni la Agencia Tributaria ni la Diputación Foral, aunque por diferentes motivos, contaron esta vez con la colaboración exigible en el momento en que resultaba necesaria

para el pleno ejercicio, actual o futuro, de sus competencias de inspección; teniendo en cuenta que la DFB todavía no había comenzado a ejercer las suyas sobre las entidades vinculadas sometidas a la jurisdicción foral.

13.- En cualquier caso, hay que coincidir con la Administración del Estado en la indudable dificultad y complejidad de afrontar en el plazo legal disponible y con los medios humanos asignados (dos equipos de la Inspección), una comprobación completa de todas las incidencias fiscales del Grupo Fiscal GRUPO 1; esto es, "unas actuaciones de comprobación general del Impuesto sobre Sociedades de carácter plurianual (...) que regularizan, entre otras cuestiones, la valoración de operaciones vinculadas, que producen efectos derivados del ajuste bilateral sobre multitud de sociedades del grupo mercantil (...)".

Como tampoco cabe discrepar de las diferencias cuantitativas, en cifras y en magnitudes, que alejan este supuesto del resuelto en el conflicto 16/2009 por la Junta Arbitral en su Resolución 812012 cuya doctrina no puede traerse a estos expedientes con el automatismo que preconiza la DFB; pues no basta con que ambos expedientes versen sobre operaciones vinculadas para propugnar que la doctrina establecida en aquél se aplique, miméticamente y sin más, en éste.

Sin embargo, lo que la Administración estatal no explica convincentemente son los motivos por los que estas "numerosas y significativas diferencias entre los supuestos de hecho del presente conflicto y los de la Resolución 8/2012", o los "problemas prácticos derivados de la participación de las Haciendas Forales" en el procedimiento de inspección origen del conflicto, exigían que en los expedientes 22/2013 y 3/2015 hubiera de ser otra la forma de interpretar el Concierto Económico y el modo, ciertamente no unívoco, de dar cumplimiento en este supuesto a las exigencias del principio de colaboración que, como la AEAT no duda en reconocer, debe presidir con carácter general la actuación de las diferentes Administraciones Tributarias (artículo 4 CE).

La reforma del régimen fiscal de las operaciones vinculadas por la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal, en su Exposición de Motivos se dice basada "en la experiencia práctica de lucha contra el fraude de la Administración tributaria" y se justifica por la necesidad de "garantizar (...) a la

Administración tributaria el ejercicio de sus facultades de comprobación (...), especialmente en aquellas operaciones susceptibles de ocasionar perjuicio económico para la Hacienda Pública". Y debiendo concebirse la colaboración interadministrativa como un principio orientado no al entorpecimiento sino a la eficaz realización de aquel objetivo, carecería de justificación que precisamente en relación con tales operaciones las exigencias de colaboración se interpretaran de tal modo que, lejos de facilitar, dificultara a la Administraciones tributarias la comprobación y regularización de un gran grupo multinacional. Al igual que carecería de sentido que cualquier otro de los principios generales del Concierto Económico se interpretara de modo que dificulte o perturbe, en lugar de favorecer, el funcionamiento del sistema de concertación.

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.

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 infra; 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.

Por último, no es ocioso señalar que para hacer efectiva la colaboración entre Administraciones en los términos que ordena hacerlo el artículo 4 del Concierto Económico, no debiera ser necesario acudir a un procedimiento de conflicto ante la Junta Arbitral, pues entre las primeras reglas que cabe extraer del principio de colaboración estaría la de evitar el conflicto acudiendo, subsidiariamente, a la Junta Arbitral únicamente cuando el acuerdo entre Administraciones deba descartarse; y, por igual razón, la de ponerle fin por cualquiera de ellas al conflicto planteado cuando, sobrevenidamente, ya no existan razones objetivas para mantenerlo, puesto que en el sistema de relaciones que inspira el Concierto Económico no parece deseable la injustificada pendencia del enfrentamiento arbitral entre las Administraciones concertadas.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º) Que contrariamente a lo pretendido por la DFB, la Inspección de la AEAT no pudo incumplir unas "normas procedimentales" inexistentes en nuestro Ordenamiento jurídico al tiempo en que desarrolló las actuaciones de comprobación e investigación origen del conflicto y que las lagunas del Ordenamiento jurídico no pueden colmarse, integrándolas, con una Resolución de la Junta Arbitral que tras declarar que "ni el Concierto Económico ni la normativa estatal o foral prevén el supuesto que origina el presente conflicto (...)", acaba señalando que "la solución definitiva de las controversias entre Administraciones tributarias sobre los ajustes de precios de transferencia en el ámbito interno exigiría (...) la adopción de soluciones en vía legislativa".

2º) Que hasta que la Ley 10/2017, de 28 de diciembre no introdujo en el Concierto Económico su actual artículo 47 ter ("*Coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras*"), no existían normas procedimentales concertadas que concretaran las exigencias de los principios generales del artículo 2 y del principio de colaboración de su artículo 4 y que precisaran,

detallándola, la forma en que las Administraciones Tributarias debieran realizar en ejercicio de su competencia inspectora las actuaciones de comprobación y regularización de operaciones entre entidades vinculadas en coordinación con el resto de Administraciones afectadas por la regularización.

3º) Que en el procedimiento de comprobación e investigación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 a 2009 seguido por la Inspección Tributaria del Estado respecto de las operaciones entre entidades vinculadas del Grupo Fiscal 06/80 dominado por ENTIDAD 1, que tributa en proporción al volumen de operaciones, la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el ejercicio de su competencia inspectora única, en contra de lo que afirma, ni atendió ni tuvo en cuenta la interpretación y la concreción de las exigencias del principio de colaboración (artículo 4 del Concierto Económico) efectuado por la Resolución 8/2012 de esta Junta Arbitral para solucionar el conflicto 16/2009, en particular la obligación de intercambiar información con las otras Administraciones afectadas con anterioridad a la práctica de las liquidaciones tributarias; sino que actuó, sin mencionarlo, conforme a lo previsto en el procedimiento amistoso (*ex post*) acordado entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y las Diputaciones Forales del País Vasco en las Conclusiones del Grupo de Trabajo sobre Control tributario y Actas Únicas, adoptadas en la Reunión de 18 de mayo de 2006 con la finalidad asimismo de aplicar y hacer efectivo el referido principio de colaboración.

4º) Que los Acuerdos unilateralmente adoptados durante la tramitación del procedimiento arbitral por una y otra Administración (APA y Acta con acuerdo que lo aplica retroactivamente a los ejercicios 2010 a 2013), de manera independiente pero con criterios coincidentes de valoración de las operaciones concurrentes en sus respectivos APAS, hacían aconsejable, incluso exigible, que las Administraciones hubieran decidido poner fin al conflicto planteado por la Diputación Foral de Bizkaia sin aguardar a que lo hiciera esta Junta Arbitral.

5º) Que teniendo carácter provisional las liquidaciones dictadas y debiendo la AEAT que las giró practicar de oficio las definitivas tan pronto disponga de los datos y elementos necesarios para acordar la definitiva regularización de las operaciones vinculadas objeto de conflicto, siendo este el caso, dado que las dos Administraciones coinciden en los criterios de valoración unilateralmente

aplicados en sus respectivos APAS, la terminación por la Junta Arbitral del presente conflicto requiere que la Administración del Estado dicte las liquidaciones definitivas atemperándolas a los criterios de los APAS para las operaciones en ellos incluidas, coincidentes con las regularizadas en los ejercicios 2006 a 2009.

6º) La terminación y archivo de las actuaciones y la notificación del presente Acuerdo a la Diputación Foral de Bizkaia, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a ENTIDAD 1 y al Tribunal Económico Administrativo Central.