

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

Conflicto: 16/2009

Administraciones afectadas:

Diputación Foral de Gipuzkoa

Administración del Estado

Objeto: Impuesto sobre Sociedades.

Competencia inspección. Valoración
operaciones vinculadas

Resolución R 8/2012

Expediente 16/2009

En la ciudad de Donostia-San Sebastián, a 2 de julio de 2012

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

ACUERDO

sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa frente a la Administración del Estado acerca de las facultades de la primera en relación con las actuaciones realizadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria respecto de la entidad ENTIDAD 1 (NIF (LETRA)NNNNNNNN), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 16/2009.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa por medio de un escrito de fecha 18 de noviembre de 2009, que tuvo entrada ese mismo día en esta Junta Arbitral. En dicho escrito se expone que el

Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa tuvo conocimiento de la existencia de procedimientos iniciados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) respecto a ENTIDAD 1 (NIF (LETRA)NNNNNNNN) (en adelante ENTIDAD 1) para practicar valoraciones por el valor normal de mercado con posibles repercusiones tributarias respecto de ENTIDAD 2 (NIF (LETRA)NNNNNNNN) (en adelante ENTIDAD 2) y de ENTIDAD 3 (NIF (LETRA)NNNNNNNN) (en adelante ENTIDAD 3), respecto de las que la Hacienda Foral de Gipuzkoa tiene competencias inspectoras.

A partir del momento en que la Hacienda Foral guipuzcoana tuvo noticia de los mencionados procedimientos, se realizaron, de acuerdo con el escrito de planteamiento del conflicto, las siguientes actuaciones:

- Mediante escrito de fecha 14 de enero de 2009 la Hacienda Foral de Gipuzkoa solicitó a la AEAT una coordinación de los referidos procedimientos así como el envío de copias de los correspondientes expedientes.
- Mediante escrito de fecha 3 de agosto de 2009 el Delegado Especial de la Agencia Tributaria en el País Vasco remitió al Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa la contestación del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT denegatoria de la petición anterior.
- Mediante Orden Foral 790/2009, de 5 de octubre, notificada con esa misma fecha, se requirió a la Administración del Estado de inhibición en lo que afecta a la competencia de actuación unilateral en los procedimientos iniciados respecto a ENTIDAD 1.
- Mediante escrito de fecha 4 de noviembre de 2009 el Delegado Especial de la AEAT en el País Vasco hace constar el rechazo de la Administración del Estado a al anterior requerimiento.
- Mediante acuerdo adoptado en su reunión celebrada el día 17 de noviembre de 2009, el Consejo de Diputados de Gipuzkoa decidió plantear el presente conflicto.

2. En su sesión celebrada el 20 de diciembre de 2010 la Junta Arbitral acordó admitir a trámite el presente conflicto. Notificado el planteamiento del conflicto a la Administración del Estado y emplazada ésta para la formulación de alegaciones, de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, la AEAT evacuó este trámite por medio de un escrito de fecha 9 de febrero de 2011, registrado de entrada en la Junta Arbitral el siguiente día 11.

3. Concluida la instrucción del expediente y puesto éste de manifiesto a las Administraciones en conflicto, la Diputación Foral de Gipuzkoa formuló alegaciones mediante un escrito de fecha 27 de mayo de 2011, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el 1 de junio de 2011. La AEAT no hizo uso de su derecho.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. En el escrito de planteamiento la Administración promotora del conflicto pide a esta Junta Arbitral que "dicte una resolución por la que se declare al Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa competente para actuar, de forma compartida y coordinada con la Administración del Estado, en los procedimientos iniciados por la Agencia Tributaria en relación con el obligado tributario ENTIDAD 1 (NIF (LETRA)NNNNNNNN), para practicar valoraciones por el valor normal de mercado con posibles repercusiones tributarias respecto de ENTIDAD 2 (NIF (LETRA)NNNNNNNN) y de ENTIDAD 3 (NIF (LETRA)NNNNNNNN), respecto de los que esta Hacienda Foral tiene competencias inspectoras y, en consecuencia, determine la incompetencia de la Administración del Estado para actuar unilateralmente en dichos procedimientos". Por su parte, la AEAT, en su escrito de alegaciones (F.D. 1º) define el objeto de la controversia diciendo que "consiste en determinar si la Diputación Foral de Guipúzcoa puede participar en los procedimiento de comprobación de las operaciones vinculadas llevadas a cabo por la AEAT respecto de ENTIDAD 1".

Existe, por tanto, una coincidencia fundamental entre las Administraciones parte del presente conflicto acerca del objeto de éste: se trata de determinar si la Diputación Foral de Gipuzkoa tiene derecho a participar en el procedimiento de comprobación del valor de mercado de operaciones vinculadas llevado a cabo por la AEAT respecto de ENTIDAD 1 a fin de evitar que el valor que se fije como resultado de dicho procedimiento se imponga unilateralmente la Hacienda Foral guipuzcoana respecto a ENTIDAD 2 y ENTIDAD 3, sociedades vinculadas a aquélla sobre las cuales tiene competencias inspectoras la Hacienda Foral. La controversia no recae, pues, sobre la competencia de la Diputación Foral de Gipuzkoa para realizar determinadas actuaciones de inspección, como podría deducirse de los términos en que ésta formula su petitum, que hay que interpretar en el sentido expuesto. Tiene razón, por tanto, la AEAT cuando afirma (F.D. 2º de su escrito) que "[e]n el presente conflicto lo que resulta controvertido no es si la Administración del Estado tiene competencia para comprobar las operaciones vinculadas de ENTIDAD 1 sino que, reconociéndola, la cuestión planteada es bien distinta, se solicita participar en dicha comprobación". En definitiva, pues, no se discute aquí una cuestión de competencia, sino una cuestión de procedimiento: es obvio, en efecto, que las actuaciones a las que la Diputación Foral de Gipuzkoa alega tener derecho habrían de desarrollarse, en todo caso, en el marco de su competencia.

2. Definido así el objeto del conflicto, la AEAT aduce falta de competencia de la Junta Arbitral que, en su opinión, determina la inadmisibilidad del mismo. A juicio de la AEAT la controversia delimitada en los términos expuestos no tiene cabida en ninguna de las funciones que el artículo 66 del Concierto Económico atribuye a este órgano ni, a fortiori, en las que le confiere el artículo 11 RJACE. Arguye, en primer lugar, la AEAT que "la mera discrepancia entre las Administraciones afectadas en la valoración de una concreta operación no constituye por sí misma objeto de conflicto de acuerdo con lo dispuesto en el citado artículo 66 del Concierto", pero este razonamiento cae evidentemente en el vacío, ya que no es este el objeto de la controversia.

Tampoco el verdadero objeto del conflicto, descrito en el anterior Fundamento de Derecho, encaja, a juicio de la AEAT, en ninguno de los supuestos mencionados en el artículo 11 RJACE "y, en particular, en el indicado en la letra a) que es el alegado por la Diputación Foral de Guipúzcoa en la Consideración Sexta de su Declaración de incompetencia, ni tampoco en el artículo 66 del Concierto". Se refiere la AEAT al escrito de la Diputación Foral de Gipuzkoa de 5 de octubre de 2009, por el que requiere de inhibición a la Administración del Estado "en lo que afecta a la competencia de actuación unilateral en los procedimientos iniciados en relación con el obligado tributario [ENTIDAD 1] para practicar valoraciones por el valor normal de mercado con posibles repercusiones tributarias respecto de [ENTIDAD 2] y de [ENTIDAD 3]... ". En la consideración sexta del citado escrito, la Diputación Foral de Gipuzkoa invoca el supuesto previsto en la letra a) del artículo 11 RJACE, según el cual las Diputaciones Forales podrán promover conflicto "cuando, por aplicación de las normas contenidas en el Concierto Económico, se consideren competentes en cuanto a la gestión, liquidación, recaudación, inspección o revisión de un tributo respecto del cual esté ejerciendo o haya ejercido dichas funciones la Administración del Estado o la de una Comunidad Autónoma".

Alega además la AEAT que de la documentación aportada por la Diputación al plantear el conflicto, resulta incongruente su actuación con las manifestaciones contenidas en un escrito a la Dirección de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas. El aludido escrito no acompaña, en realidad, al planteamiento del conflicto, sino que figura en la documentación aneja al escrito de alegaciones de la AEAT: se trata de un escrito de fecha 9 de octubre de 2009, sin firma ni indicación de procedencia, titulado "Notas en relación con la conveniencia de poner en conocimiento de la Comisión de Coordinación Normativa del Concierto Económico la situación derivada de la iniciación por la Agencia Tributaria de actuaciones unilaterales de comprobación de valor de mercado en operaciones vinculadas entre sujetos pasivos sometidos a diferente competencia inspectora". Este escrito fue remitido al Director de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y Entidades Locales por la Directora de Administración Tributaria del Gobierno Vasco mediante un

oficio en el que se menciona que fue presentado por el representante de la Hacienda Foral de Gipuzkoa en el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi y que este acordó su remisión a la Dirección de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y Entidades Locales.

Observa la AEAT que en el citado escrito se señala "la inexistencia de un procedimiento regulado de actuación conjunta en supuestos como el planteado" y se añade que "[l]a normativa estatal ni siquiera contempla la posible existencia de una situación como la referida. La normativa foral sí que la contempla pero tampoco articula ningún procedimiento a seguir". En él se indica también que "el Concierto Económico atribuye a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa competencias específicas de actuación en relación con la materia que subyace en el supuesto analizado".

Concluye la AEAT que "si se lo pide la Diputación Foral de Gipuzkoa a un órgano, que no es la Junta Arbitral, implícitamente está descartando la competencia de ésta, precisamente porque no hay conflicto de los previstos ni en el Concierto Económico ni en el Reglamento de la Junta que regula sus competencias y funcionamiento, por lo que la Junta es incompetente por falta de objeto susceptible de ser analizado".

La Diputación Foral de Gipuzkoa, en sus segundas alegaciones de fecha 27 de mayo de 2011, replica a este argumento de "incongruencia" que el objeto del escrito a la Dirección de Coordinación Financiera es tratar de arbitrar un procedimiento general de solución de conflictos como el presente "a futuro", estimando que entre tanto compete a la Junta Arbitral dar solución a los conflictos concretos que puedan originarse.

Finalmente, añade la AEAT que "tampoco el principio de colaboración entre Administraciones al que se refiere invocando el artículo 4 del Concierto y 4 de la Ley 30/1992, es un principio que -en abstracto-pueda hacerse efectivo acudiendo a un procedimiento de conflicto ante la Junta Arbitral".

3. La Junta Arbitral no comparte la posición de la AEAT acerca de su falta de competencia para conocer del presente conflicto y, por tanto, de su admisibilidad. Por el contrario, considera que la presente controversia tiene cabida en los términos suficientemente amplios de la letra b) del artículo 66.Dos del Concierto Económico, según los cuales es función de la Junta Arbitral “conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales”. Es indudable que en el presente caso existe un conflicto entre la Administración del Estado y la Diputación Foral de Gipuzkoa acerca de la aplicación del Concierto Económico y que dicho conflicto afecta a un caso concreto, a saber, las consecuencias de la actuación de la AEAT sobre ENTIDAD 1 respecto de las entidades ENTIDAD 2 y ENTIDAD 3 vinculadas con ella. Las disposiciones del RJACE sobre la competencia de la Junta Arbitral deben ser interpretadas a la luz del Concierto Económico y, en cualquier caso, es obvio que las disposiciones del Concierto prevalecen sobre las del Reglamento en la medida en que éstas restrinjan el alcance de aquéllas. En consecuencia, rechazamos la alegación de incompetencia de la Junta Arbitral formulada por la AEAT y de inadmisibilidad del conflicto.

4. En cuanto al fondo del conflicto, la Diputación Foral de Gipuzkoa invoca en sustento de su tesis los siguientes preceptos, que por regla general se limita a transcribir sin comentario:

- El párrafo primero del artículo 4.Tres del Concierto Económico:

"El Estado y los Territorios Históricos, en el ejercicio de las funciones que les competen en orden a la gestión, inspección y recaudación de sus tributos, se facilitarán mutuamente, en tiempo y forma adecuados, cuantos datos y antecedentes estimen precisos para su mejor exacción".

- El artículo 19 del Concierto Económico relativo a la inspección del Impuesto sobre Sociedades:

Artículo 19. Inspección del Impuesto

Uno. La inspección del Impuesto se realizará por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal en el País Vasco.

No obstante, la inspección de los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por ciento o más de su volumen de operaciones corresponderá a la Administración del Estado.

Asimismo, la inspección de los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros y hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en territorio vasco, se realizará por la Diputación Foral competente por razón del territorio.

Dos. Las actuaciones inspectoras se ajustarán a la normativa de la Administración competente, de acuerdo con lo previsto en el apartado anterior, sin perjuicio de la colaboración del resto de las Administraciones.

Si como consecuencia de las actuaciones inspectoras resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o el pago correspondiente será efectuado por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquéllas procedan. Los órganos de la inspección competente comunicarán los resultados de sus actuaciones al resto de las Administraciones afectadas.

Tres. Lo establecido en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden en su territorio a las Diputaciones Forales en materia de comprobación e investigación, sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a

los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes.

Cuatro. Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que, con posterioridad a dichas comprobaciones, se acuerden con carácter definitivo entre ambas Administraciones.

- El artículo 16.1.2º del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo y el de igual número de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, del Impuesto sobre Sociedades (NFIS de Gipuzkoa) ambos de idéntico texto:

"La Administración tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto (...).

La valoración administrativa no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado (...).

- El artículo 16.9 de la LIS y de la NFIS de Gipuzkoa, en cuanto dispone, de manera coincidente en ambas normas, que "[l]a firmeza de la valoración contenida en la liquidación determinará la eficacia y firmeza del valor de mercado frente a las demás personas o entidades vinculadas".

- La letra e) del artículo 16.9 NFIS de Gipuzkoa:

"En los supuestos en que la competencia para practicar la valoración por el valor normal de mercado de las operaciones realizadas por la otra parte vinculada corresponda a otra Administración tributaria, se comunicará a la misma la iniciación del procedimiento a los efectos que resulten oportunos".

- El artículo 16.7 de la LIS y de la NFIS de Gipuzkoa, que dispone con idéntico texto lo siguiente:

"Los sujetos pasivos podrán solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de éstas. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el valor normal de mercado.

La Administración tributaria podrá formalizar acuerdos con otras Administraciones a los efectos de determinar conjuntamente el valor normal de mercado de las operaciones".

La Diputación Foral de Gipuzkoa apostilla que la posibilidad de acuerdos de valoración previos a la realización de las operaciones debería también alcanzar a las comprobaciones que se efectúen con posterioridad a dicha realización.

Finalmente indica la Diputación Foral de Gipuzkoa que la propia Administración del Estado, en la contestación al requerimiento de inhibición formulado por aquella "admite implícitamente la necesidad de llevar a cabo una actuación compartida y coordinada en supuestos como el determinante del presente conflicto, proponiendo una solución 'normativa' a los mismos, solución que si bien esta Administración comparte a futuro no evita, en tanto que la misma se

adopte, la existencia de conflictos como el presente, que requieren otro tipo de decisión conciliadora.

5. Frente a las alegaciones de la Diputación Foral de Gipuzkoa aduce la AEAT, en su escrito de 9 de febrero de 2011, los argumentos que seguidamente se exponen. Como punto de partida señala la AEAT que dado que la Diputación Foral de Gipuzkoa no discute que la competencia para inspeccionar a ENTIDAD 1 corresponde a la AEAT y que el apartado Dos del artículo 19 del Concierto Económico establece que las inspecciones se ajustarán a las normas de la Administración competente, es necesario analizar las normas estatales para determinar si es o no posible de acuerdo con las mismas la participación de la Diputación Foral en la comprobación de las operaciones vinculadas de ENTIDAD 1. En desarrollo de este planteamiento cita la AEAT los siguientes preceptos:

- El artículo 16.9.1º LIS:

"La comprobación de valor se llevará a cabo en el seno del procedimiento iniciado respecto del obligado tributario cuya situación tributaria vaya a ser objeto de comprobación. Sin perjuicio de lo dispuesto en el siguiente párrafo, estas actuaciones se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario".

De esta norma se deduce, en opinión de la AEAT, "que en el curso del procedimiento inspector, el único sujeto que puede intervenir en el procedimiento de determinación del valor de la operación es el propio obligado objeto de comprobación".

- El artículo 16.9.2º LIS:

"Si contra la liquidación provisional practicada a dicho obligado tributario como consecuencia de la corrección valorativa, éste interpusiera el correspondiente recurso o reclamación o insta la

tasación pericial contradictoria, se notificará dicha circunstancia a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, al objeto de que puedan personarse en el correspondiente procedimiento y presentar las oportunas alegaciones.

Transcurridos los plazos oportunos sin que el obligado tributario haya interpuesto recurso o reclamación o instado la tasación pericial, se notificará la valoración a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, para que aquellos que lo deseen puedan optar de forma conjunta por promover la tasación pericial o interponer el oportuno recurso o reclamación. La interposición de recurso o reclamación o la promoción de la tasación pericial contradictoria interrumpirá el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a efectuar las oportunas liquidaciones al obligado tributario, iniciándose de nuevo el cómputo de dicho plazo cuando la valoración practicada por la Administración haya adquirido firmeza".

- El artículo 16.9.4º LIS:

"Lo dispuesto en este apartado será aplicable respecto de las personas o entidades vinculadas afectadas por la corrección valorativa que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o establecimientos permanentes de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes".

La AEAT sostiene que de los anteriores artículos "se desprende que, si bien una vez finalizado el expediente de valoración existe un deber de comunicación a las entidades vinculadas afectadas, este deber se subordina a lo establecido en el artículo 16.9.4º cuya mención debe ser referida a la normativa de territorio común, como dice el precepto con claridad. Si la entidad vinculada afectada no es contribuyente de territorio común no es aplicable la regulación de la LIS. El deber de comunicación sólo existe respecto de los sujetos respecto de los que

la AEAT puede ejercitar sus competencias en el seno del Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, lo cual no ocurre en este supuesto".

Como conclusión, afirma la AEAT que "con las normas actualmente vigentes no es posible atender la petición de la Diputación Foral de Guipúzcoa consistente en participar en los expedientes de comprobación de las operaciones de ENTIDAD 1".

Añade la AEAT que a la misma conclusión ha llegado la Diputación Foral de Gipuzkoa que reiteradamente hace referencia a la ausencia de una regulación específica de la cuestión controvertida y que "para que pueda prosperar la pretensión de la Diputación se necesita un cambio normativo y una específica regulación de cómo realizar o articular esa colaboración o participación para lo cual, es evidente, ni puede hacerlo la Junta, ni existe marco normativo para que la Junta estime esa pretensión, sin perjuicio de utilizar otros cauces pertinentes, fuera del presente conflicto - claro está".

6. En su segundo escrito de alegaciones de 27 de mayo de 2011 la Diputación Foral de Gipuzkoa arguye, en síntesis, que la valoración de operaciones vinculadas exige tomar en consideración a todos los obligados tributarios sujetos a distintas Administraciones; reconoce que el Concierto Económico no contempla esta situación; y considera que la competencia inspectora propia de cada Administración está sometida a debate en este conflicto, en cuanto los efectos derivados de la valoración efectuada por una Administración implica distorsiones en las actuaciones inspectoras a realizar por otra Administración frente a una entidad vinculada. Observa a continuación que la Junta Arbitral puede cubrir las lagunas de la regulación basándose en los principios del Concierto y que la normativa del Impuesto puede suministrar elementos útiles para este fin, como la posibilidad de acuerdos previos de valoración que afecten a distintas Administraciones. Se refiere finalmente a resoluciones anteriores de esta Junta en los conflictos relativos a los saldos del IVA.

7. El artículo 16.1.1º LIS recoge el principio fundamental sobre la tributación de las operaciones vinculadas cuando establece que "[l]as operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado". Este principio se consagró primero en el ámbito internacional para el supuesto de que las entidades vinculadas perteneciesen a distintos Estados, como criterio de reparto entre éstos de la base imponible. Aunque la finalidad de este principio, generalmente denominado en lengua española "principio de plena competencia", no es combatir el fraude fiscal, su adopción impide que en los grupos de sociedades el beneficio se sitúe en el lugar donde recibe un tratamiento fiscal más ventajoso, en perjuicio del legítimo derecho a la imposición de otro Estado. De aquí que inicialmente la legislación interna española sólo se interesase por dicho principio cuando la valoración atribuida por las entidades vinculadas a sus operaciones causara una disminución de los impuestos españoles. En efecto, el artículo 16.1 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, recogido en la redacción originaria del de igual número de la LIS vigente, sometía la valoración de las operaciones vinculadas por el valor normal de mercado a la condición de que "la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación". La redacción vigente del artículo 16.1 LIS, que proviene de la Ley 36/2006, de 20 de noviembre, extiende la aplicación del principio de plena competencia al ámbito interno.

La corrección de los "precios de transferencia" para adecuarlos al principio de plena competencia produce una doble imposición en el caso de que el mayor beneficio gravado en una de las entidades vinculadas como consecuencia de dicha corrección ("ajuste primario") sea sometido a imposición en otra entidad vinculada. De aquí la necesidad de que ese ajuste tenga carácter bilateral, es decir, que el ajuste primario vaya seguido de otra corrección de igual cuantía en la otra parte de la operación ("ajuste correlativo"). Este corolario fundamental del principio de plena competencia se establece en el artículo 16.1, 2º LIS, que dispone que "[l]a valoración administrativa no determinará la

tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado".

En el ámbito internacional la bilateralidad del ajuste está establecida taxativamente, entre otros lugares, en el apartado 2 del artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, que añade que para determinar el ajuste correspondiente "las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario".

Por tanto, la bilateralidad no implica que el otro Estado deba aceptar pasivamente el precio de transferencia fijado por el primer Estado. El comentario al artículo 9 del Modelo, párrafo 11 señala que en caso de desacuerdo entre los Estados contratantes acerca de este ajuste se acudirá al procedimiento amistoso previsto en el artículo 25 del propio Modelo. En el ámbito de la Unión Europea está en vigor el Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (90/436/CEE), de 23 de julio de 1990, que prevé con este fin la realización de un procedimiento amistoso y, para el caso de que no se llegue a un acuerdo en esta vía, un procedimiento arbitral, cuya resolución se impone en última instancia a los Estados interesados. La modificación del artículo 25 del Modelo de la OCDE llevada a cabo en la versión de éste de 2008 introdujo también una fase arbitral en el procedimiento amistoso regulado en dicho artículo.

Es de mencionar que en el Derecho español los aspectos internos tanto del procedimiento amistoso establecido en los Convenios de doble imposición siguiendo el Modelo de la OCDE como del Convenio europeo de arbitraje están regulados por el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre.

La conclusión que se obtiene de las brevísimas referencias anteriores a los ajustes bilaterales derivados de la corrección de los precios de transferencia es que las normas internacionales establecen de manera terminante la necesidad de dichos ajustes y prevén como cauce para resolver las discrepancias que surjan entre los Estados sobre la práctica de los mismos al procedimiento amistoso, seguido en su caso por una fase arbitral. El procedimiento amistoso, como su nombre indica, es muy flexible y poco formalizado y se basa esencialmente en la comunicación fluida entre las autoridades competentes de los Estados intervinientes. El artículo 25.2 del Modelo de la OCDE establece simplemente que la autoridad competente ante la que se presentó el problema "hará todo lo posible por resolver la cuestión por medio de un Acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste al Convenio"; y el artículo 9.4 RPA se limita a disponer que "[s]e intercambiarán por las autoridades competentes tantas propuestas [de acuerdo] como sean necesarias para intentar alcanzar un acuerdo".

8. Hemos definido (F.D. 1) el objeto del presente conflicto como el 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 AEAT respecto de ENTIDAD 1. Es necesario, sin embargo, formular alguna precisión adicional respecto a este objeto, dado que el término "participar" referido a una entidad administrativa como la Diputación tiene una cierta ambigüedad, puesto que en él caben distintos tipos de actuaciones, como compartir el ejercicio de las funciones administrativas que se actúan en el procedimiento, ser parte interesada en él o simplemente intercambiar información y ser consultado u oído. Esta última modalidad de participación es la que mejor se adecua a las características de los ajustes de precios de transferencia por Administraciones distintas y la que se contempla en los procedimientos amistosos cuya aplicación a esta materia está prevista en el ámbito internacional. Lo que se persigue mediante esta clase de procedimientos es que las discrepancias sobre los ajustes derivados de la determinación de esos precios por aplicación del principio de plena

competencia se intenten al menos resolver mediante el diálogo y el intercambio de información entre los Estados interesados.

Pues bien, consideramos que existen razones suficientes para estimar que debe reconocerse a la Diputación Foral de Gipuzkoa una participación del tipo de la que acabamos de describir como característica de los procedimientos amistosos en la esfera internacional; es decir, que debe llevarse a cabo un intercambio de información entre las Administraciones interesadas con el fin de intentar de buena fe resolver las discrepancias que puedan surgir acerca de la práctica de los ajustes derivados de la valoración de las operaciones vinculadas.

La primera y fundamental de dichas razones es que si en la esfera internacional se establece el deber de los Estados de consultarse y tratar de resolver de común acuerdo las discrepancias surgidas acerca de los ajustes de operaciones vinculadas, tal deber debe existir con mucha mayor razón en el seno de un Estado, y por tanto de un mismo ordenamiento jurídico. En efecto, no sería aceptable en el ámbito de este ordenamiento que las decisiones que en esta materia adopte una Administración se impusieran terminantemente a la otra Administración interesada, la cual se vería ante la alternativa de o bien aceptar la corrección valorativa llevada a cabo por la primera Administración y realizar en igual importe el ajuste correspondiente, evitando así una doble imposición, o bien llevar a cabo la valoración de las operaciones vinculadas de manera independiente, con el consiguiente riesgo de que se produzca una doble imposición. Esta doble imposición infringiría claramente la prohibición establecida en el artículo 16.1.2º tanto de la LIS como de la NFIS DE GIPUZKOA, cuyo ámbito de aplicación no se limita a la esfera de competencia de las respectivas Administraciones.

La necesidad de que las Administraciones interesadas en la valoración de operaciones vinculadas traten de aproximar sus posiciones por medio del intercambio de información y el diálogo a fin de evitar una doble imposición deriva, sin duda, de los principios generales del Concierto Económico, cuya

finalidad esencial es armonizar el ejercicio de las competencias financieras y tributarias del Estado y de los Territorios Históricos del País Vasco, evitando que del ejercicio de competencias concurrentes se deriven perjuicios para los ciudadanos. Estos principios generales están plasmados ante todo en el artículo 2 del Concierto Económico, que enumera como principio tercero el de "coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del presente Concierto Económico". La coordinación y colaboración deben tener lugar, como es lógico, en ambos sentidos.

El principio de colaboración se desarrolla en el artículo 4 del Concierto Económico, cuyo apartado Tres, invocado por la Diputación Foral de Gipuzkoa, establece el deber del Estado y de los Territorios Históricos en el ejercicio de las funciones de gestión, inspección y recaudación de sus tributos de facilitarse mutuamente cuantos datos y antecedentes estimen precisos para su mejor exacción, y añade lo siguiente:

"En particular, ambas Administraciones:

a) Se facilitarán, a través de sus centros de proceso de datos, toda la información que precisen. A tal efecto, se establecerá la intercomunicación técnica necesaria.

Anualmente se elaborará un plan conjunto y coordinado de informática fiscal".

Este precepto no se refiere en rigor al intercambio de información propio de un procedimiento del tipo del amistoso en el plano internacional, -que va acompañado de un diálogo entre las Administraciones interesadas, sino que la información a la que alude se destina a su utilización en un procedimiento propio de la Administración receptora. Sin embargo, dicho precepto es manifestación del principio más general de colaboración entre Administraciones. A este mismo principio alude el artículo 19.Dos tanto de la LIS como del la NFIS de Gipuzkoa en relación con la inspección del Impuesto sobre Sociedades.

También es manifestación de los principios de coordinación y colaboración la norma de la letra e) del artículo 16.9 NFIS de Gipuzkoa, invocada por la Diputación Foral de Gipuzkoa, que dispone que en el supuesto de que la competencia sobre la otra parte de la operación corresponda a otra Administración tributaria, se comunicará a ésta la iniciación del procedimiento "a los efectos que resulten oportunos". Este precepto, que lamentablemente no tiene paralelo en la normativa estatal, está en línea con las normas internacionales sobre precios de transferencia, presididas, como hemos visto, por el principio de colaboración entre las Administraciones de los Estados interesados.

Lo mismo cabe afirmar respecto de la posibilidad de acuerdos previos de valoración de operaciones vinculadas (conocidos en la práctica internacional como APA, abreviatura de su denominación en inglés: *advance pricing agreements*) en los que participen otras Administraciones tributarias, previstos por el artículo 16.7 tanto de la LIS como de la NFIS de Gipuzkoa, desarrollado en el ámbito estatal por los artículos 29 *quater* y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por RD 1777/2004, de 30 de julio. De esta norma no cabe deducir directamente la posibilidad de acuerdos sobre la valoración de operaciones vinculadas, como sostiene la Diputación Foral de Gipuzkoa, pero sí constituye una manifestación más del espíritu de colaboración entre Administraciones que debe presidir esta materia.

9. La AEAT rechaza la "participación de la Diputación Foral en la comprobación de las operaciones vinculadas de ENTIDAD 1" basándose en que las normas estatales por las que se rige dicha comprobación no admiten tal participación. Argumenta la AEAT que a la vista del artículo 16.9.1º LIS el único sujeto que puede intervenir en el procedimiento de valoración es el obligado objeto de comprobación. Transcribe también la AEAT el artículo 16.9.2º LIS, que establece un deber de notificación a las demás personas o entidades vinculadas afectadas por la corrección valorativa a efectos de su personación en los procedimientos de reclamación o recurso o de tasación pericial contradictoria incoados por el obligado tributario o de la interposición o

instancia por aquéllas de dichos recursos o procedimientos en defecto del obligado tributario. Finalmente cita la AEAT el artículo 16.9.4º LIS, según el cual las referidas posibilidades de participación sólo serán aplicables a las personas o entidades vinculadas afectadas que sean sujetos pasivos del IS, contribuyentes del IRPF o establecimientos permanentes de contribuyentes del IRNR. Entiende la AEAT que los impuestos a los que se refiere este precepto son los regidos por la normativa estatal, por lo que el deber de comunicación sólo existe frente a los sujetos pasivos de tales impuestos, respecto de los cuales la AEAT puede ejercitar sus competencias.

Sea o no acertada la limitación del deber de notificación de la interposición de reclamaciones o recursos o de la instancia de la tasación pericial contradictoria o de su falta de interposición o instancia a las entidades vinculadas que sean sujetos pasivos de régimen común, como sostiene la AEAT, cuestión en la que no es necesario entrar aquí, la argumentación de la AEAT no tiene en cuenta que no está en discusión la participación en el procedimiento de valoración tramitado por dicha Administración de las entidades vinculadas sujetas a la competencia inspectora de la Hacienda Foral guipuzcoana, sino la participación, en los términos definidos más atrás, de la propia Hacienda Foral.

10. 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; laguna realmente sorprendente en un mundo en el que la existencia de grupos societarios y de vinculaciones entre empresas es un hecho habitual. Ambas Administraciones concuerdan en la constatación de semejante laguna, pero de esta admisión no es posible deducir ni un argumento favorable a la pretensión de la Diputación Foral de Gipuzkoa, como ésta propugna, ni uno contrario a ella, como afirma la AEAT, puesto que el fundamento de esta pretensión se encuentra, como hemos visto más atrás, en otras consideraciones.

Anteriormente hemos afirmado 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, que entendida en estos términos no podemos sino estimar. La realización de esta cooperación no requiere, en realidad, un procedimiento detallado, que, como hemos indicado, tampoco existe en el ámbito internacional, sin perjuicio de las normas internas que los Estados quieran adoptar, como, en el caso español, el citado Reglamento de procedimientos amistosos.

No obstante, en el ámbito estatal el Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria, aprobado por RD 1065/2007, de 27 de julio, regula en su artículo 168 las "inspecciones coordinadas con las Comunidades Autónomas", procedimiento que, aunque no está especialmente diseñado para supuestos como el presente, podría servir de cauce para la colaboración entre Administraciones en tales supuestos.

Es de señalar que el derecho a la participación que reconocemos a la Diputación Foral de Gipuzkoa en los términos expuestos no implica la obligación por parte de la Administración del Estado de llegar a un acuerdo con ella. Esta obligación tampoco existe en el procedimiento amistoso en el ámbito internacional (cfr. el comentario al artículo 25 del Modelo de Convenio de la OCDE de 2010, párrafo 37), de aquí que para el supuesto de falta de acuerdo se introdujese en la actualización de 2008 del Modelo de la OCDE un procedimiento arbitral. 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 en vía legislativa.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que la AEAT y la Diputación Foral de Gipuzkoa están obligadas a intercambiarse la información relativa a la valoración de las operaciones realizadas entre ENTIDAD 1 (NIF (LETRA) NNNNNNNN) y ENTIDAD 2 (NIF (LETRA) NNNNNNNN) y ENTIDAD 3 (NIF (LETRA) NNNNNNNN), vinculadas a la anterior, y esforzarse, de buena fe y en un espíritu de colaboración, en resolver sus eventuales discrepancias, a fin de evitar un exceso de imposición en el conjunto de dichas entidades.