

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

Conflicto: 23/2010

Administraciones afectadas:

Diputación Foral de Gipuzkoa

Administración del Estado

Objeto: Impuesto sobre Sociedades 2008.

Competencia inspectora

Resolución R 15/2012

Expediente 23/2010

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 29 de noviembre 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 contra la Administración Tributaria del Estado, sobre si esta última es competente para la realización de actuaciones de comprobación limitada en relación con el obligado tributario ENTIDAD1 (NIF (LETRA) NNNNNNNN), "relativas al Impuesto sobre Sociedades, Régimen de Consolidación Fiscal, Ajuste artículo 12.8 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio", reguladora del Impuesto sobre Sociedades en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, "así como para la realización de las posteriores actuaciones de liquidación e imposición de sanción derivadas de las mismas"

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa mediante escrito de fecha 25 de junio de 2010, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el 28 de junio de 2010.

2. Del expediente resultan los siguientes antecedentes:

1°. El 22 de enero de 2010 la AEAT notificó a ENTIDAD1 un requerimiento mediante el cual se iniciaba un procedimiento de gestión tributaria, en concreto de comprobación limitada, cuyo alcance se circunscribía a “comprobar la justificación documental acreditativa de la fecha de adquisición y de las cantidades consignadas en la declaración del Impuesto sobre Sociedades como corrección al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias en concepto de adquisición de participaciones en entidades no residentes artículo 12.8 de la N.F. a efectos de dar cumplimiento a la Decisión de 28 de octubre de 2009 de la Comisión Europea, sin que dicha comprobación se extienda a los restantes elementos de hecho relativos a las operaciones ni a su valoración”.

2°. El 25 de enero de 2010 el Jefe de la Dependencia Regional de Relaciones Institucionales del País Vasco de la AEAT remitió un correo electrónico a la Subdirectora de Inspección de la Diputación Foral de Gipuzkoa en el que le decía: "A fin de ejecutar convenientemente la decisión de Comisión Europea de 28/10/09, estamos realizando la comprobación de diversas entidades susceptibles de haber amortizado el fondo de comercio financiero derivado de la adquisición de participaciones de entidades de la UE, por lo que te ruego que en base al artículo 4 del Concierto Económico inspeccionéis a los contribuyentes de vuestra competencia del listado que te anexo". A dicho correo se acompañaba un listado en el que figura la entidad ENTIDAD1

La Decisión de la CE C(2009) 8107 final, de 28/10/09, "relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición

de participaciones extranjeras", a la que se refería el correo electrónico, concluyó que "el régimen de ayudas ejecutado por España conforme al art. 12.5 del Real Decreto Legislativo nº 4/2004 de 5 de marzo de 2005 que consolidó las modificaciones introducidas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aplicado ilegalmente por el Reino de España infringiendo el artículo 88, apartado 3, del Tratado, es incompatible con el mercado común a efectos de las ayudas concedidas a los beneficiarios al realizar adquisiciones intracomunitarias", y ordenó la recuperación, en determinados supuestos, de las deducciones practicadas por los obligados tributarios que se habían aplicado el beneficio fiscal controvertido.

3°. El 5 de febrero de 2010 la Inspección tributaria de la DFG citó a ENTIDAD1 para comparecer en sus dependencias el día 11 de febrero de 2010, al objeto de realizar actuaciones de verificación y constatación en relación: "al ajuste extracontable efectuado por el concepto Adquisición de Participaciones (Art. 12.8 NF 7/1996) declarado en el Impuesto sobre Sociedades, modelo 200, correspondiente al ejercicio 2008".

4°. El 5 de febrero de 2010 tuvo entrada en la AEAT un escrito de ENTIDAD1, fechado el 3 del mismo mes y año, en el que manifestaba que "no procede el inicio por la AEAT de un procedimiento de comprobación limitada al tener la sociedad su domicilio fiscal en Guipúzcoa y realizar en territorio común menos del 75% de sus actividades".

5°. Por oficio de 15 de abril de 2010 la AEAT requirió de nuevo a ENTIDAD1 la documentación solicitada, señalándole que "el Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma (...) según establece el art. 14 de la Ley 12/2002 (sic) y la inspección se realiza por la Diputación Foral competente (...) en virtud de lo dispuesto en el art. 19 de la misma Ley 12/2002 (sic), pero la Gestión del Impuesto

es compartida y conjunta, según el art. 18 de la mencionada Ley (sic). En consecuencia la AEAT es competente para realizar este requerimiento de datos en el seno de este procedimiento de Comprobación Limitada, en el marco de un procedimiento de gestión tributaria".

6°. El 27 de abril de 2010 se presentó ante la AEAT un nuevo escrito de ENTIDAD1 fechado el mismo día, en el que se reiteraba en sus manifestaciones anteriores referentes a la incompetencia de la AEAT para iniciar el procedimiento de comprobación limitada y en el que manifestaba que el 11 de febrero de 2010 la sociedad aportó a los actuarios de la DFG que se personaron en su domicilio, entre otra documentación, copia del escrito de fecha 3 de febrero de 2010, que había presentado a la AEAT el 5 de febrero de 2010, en el que manifestaba que "no procede el inicio por la AEAT de un procedimiento de comprobación limitada al tener la sociedad su domicilio fiscal en Guipúzcoa y realizar en territorio común menos del 75% de sus actividades".

7°. El 30 de abril de 2010 la AEAT recibió por fax, remitido desde la DFG, copia de la citación remitida a ENTIDAD1 por la Inspección tributaria de la DFG comunicándole el inicio de las actuaciones y emplazándole para comparecer el 11 de febrero de 2010, en el que consta diligencia de notificación firmada por representante del obligado tributario.

8° Con fecha 5 de mayo de 2010 la Inspección de Tributos de la DFG emitió un informe referido a las actuaciones de comprobación realizadas ante ENTIDAD1 en el que concluía que la Decisión de la Comisión Europea de 28/10/2009 sobre la amortización de los fondos de comercio no es aplicable a la normativa fiscal guipuzcoana ni, por ello, a las deducciones aplicadas por tal concepto por entidades sujetas a la normativa guipuzcoana, como era el caso de que se trataba.

El informe fundaba su conclusión en la diferente redacción con la que la LIS (artículo 12.5) y la Norma Foral reguladora del IS en Gipuzkoa (artículo 12.8) tenían regulada la deducción del fondo de comercio financiero. La normativa estatal sólo la admitía cuando se derivaba de adquisición de participaciones de entidades no residentes en territorio español, a diferencia de la normativa guipuzcoana que no condicionaba la deducción a que las adquisiciones fueran de entidades no residentes. En base a tal diferencia, la Inspección de la DFG concluía en su informe que: "siendo este carácter selectivo de la normativa estatal la motivación que la Comisión ha esgrimido a la hora de declarar la incompatibilidad del 12.5 con el mercado común, esta Inspección entiende que en el artículo 12.8 de la Norma Foral no se dan las mismas condiciones, ni siquiera similares, para aplicar la Decisión de la Comisión de las Comunidades Europeas de 28 de octubre de 2009".

9°. El 13 de mayo de 2010 la AEAT notificó al obligado tributario la apertura del trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional derivada del procedimiento de comprobación limitada por el concepto tributario "Impuesto sobre Sociedades. Grupo consolidado" del ejercicio: 2008, así como "Acuerdo de iniciación y comunicación del trámite de audiencia de expediente sancionador". En la propuesta de liquidación se hacía constar que "se ha eliminado la corrección al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias en concepto de adquisición de participaciones de entidades no residentes, artículo 12.8 de la N.F."

10°. El 14 de mayo de 2010 se recibió en la AEAT el informe emitido por la Inspección tributaria de la DFG el 5 de mayo de 2010 consecuente a las actuaciones realizadas ante ENTIDAD1 en el que concluía que la Decisión de la Comisión Europea de 28/10/2009 sobre la amortización de los fondos de comercio no es aplicable a la normativa fiscal

guipuzcoana ni, por ello, a las deducciones aplicadas por tal concepto por entidades sujetas a normativa guipuzcoana.

11°. El 19 de mayo de 2010 la DFG notificó a la AEAT requerimiento de inhibición para que cesara las actuaciones de comprobación limitada que estaba llevando a cabo en relación con ENTIDAD1

12°. El 14 de junio de 2010 la AEAT notificó a ENTIDAD1 liquidación provisional por Impuesto sobre Sociedades de 2008, practicada en los mismos términos de la propuesta que le había notificado el 13 de mayo.

13°. El 22 de junio de 2010 la AEAT rechazó el requerimiento de inhibición efectuado por la DFG.

14°. El 28 de junio de 2010 la DFG presentó ante esta Junta Arbitral su escrito de 25 del mismo mes y año planteando el presente conflicto.

3. En su reunión de 26 de julio de 2011, la Junta Arbitral acordó admitir a trámite el presente conflicto y notificar su planteamiento a la Administración del Estado. La notificación se le efectuó el 5 de octubre de 2011. Por escrito de 13 de octubre de 2011 la AEAT solicitó a la Junta la puesta a su disposición de documentación que a su entender faltaba en el Expediente que se le remitió. El 19 de octubre de 2011 la Junta procedió a notificar de nuevo el planteamiento del conflicto acompañándolo de la documentación que se había omitido en la primera remisión y le confirió un nuevo plazo de alegaciones de un mes.

4. El 17 de noviembre de 2011 la AEAT dirigió escrito a esta Junta Arbitral, registrado el 21 de noviembre de 2011, en el que interesaba en primer lugar la inadmisión del conflicto, argumentando la extemporaneidad de su planteamiento, pretensión que fundaba en que, a su juicio, la DFG había conocido -al menos- desde el 11 de febrero de 2010 la existencia de un procedimiento de comprobación gestora iniciado por la AEAT frente a ENTIDAD1, y sin embargo no le requirió de inhibición hasta el 19 de mayo de

2010, cuando el plazo de dos meses previsto en el artículo 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral había vencido el 11 de abril de 2010; y subsidiariamente la desestimación de la pretensión de la Hacienda Foral de Gipuzkoa.

5. Concluido el expediente y puesto de manifiesto a la DFG, a la AEAT y a la entidad ENTIDAD1, solamente la primera formuló alegaciones mediante escrito de 24 de febrero de 2012, registrado el mismo día; y sin que la .A.EAT ni la entidad interesada formularan alegaciones en este trámite.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. La cuestión sometida a la decisión de esta Junta Arbitral consiste en determinar si la liquidación provisional por Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008, practicada por la AEAT a ENTIDAD1, eliminando la corrección al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias en concepto de adquisición de participaciones de entidades no residentes que se había aplicado en la autoliquidación, realizada con el manifestado propósito de ejecutar convenientemente la decisión de Comisión Europea de 28/10/09 sobre amortización de los fondos de comercio, es o no ajustada al marco competencial que delimita el Concierto Económico.

2. No obstante, antes de proceder al análisis de esa cuestión, es preciso examinar la alegación relativa a la extemporaneidad planteada como causa de inadmisión por la AEAT.

Alega la AEAT que la DFG le requirió de inhibición el 19 de mayo de 2010, y que dado que, a su entender, ésta había conocido -al menos- desde el 11 de febrero de 2010 la existencia de un procedimiento de comprobación gestora iniciado por la AEAT frente a ENTIDAD1, en aquella fecha ya estaba sobrepasado el plazo máximo de dos meses previsto en el artículo 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral como límite para formularlo.

En efecto, el artículo 13 del Reglamento de la Junta Arbitral aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, dispone que "[e]n los conflictos que se planteen entre Administraciones tributarias se seguirá en la iniciación el procedimiento siguiente: 1. Como requisito para la admisión del conflicto será necesario que antes de su planteamiento la Administración tributaria que se considere competente haya requerido la inhibición a la que estime incompetente, reclamando así su competencia, y que esta última Administración haya rechazado el requerimiento, ratificándose en su competencia expresa o tácitamente. El mencionado requerimiento se realizará 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."

En el caso de que se trata, la pretensión de la AEAT de que la DFG había conocido el inicio de sus actuaciones de comprobación limitada en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008 del obligado tributario ENTIDAD1 se funda en la mera manifestación vertida por el propio obligado tributario en un escrito dirigido a la AEAT el 27 de abril de 2010, en el que manifestaba que el 11 de febrero de 2010 la sociedad había aportado a los actuarios de la DFG que se personaron en su domicilio, entre otra documentación, copia de otro escrito que ella misma había presentado a la AEAT el 5 de febrero de 2010, en el que manifestaba que "no procede el inicio por la AEAT de un procedimiento de comprobación limitada al tener la sociedad su domicilio fiscal en Guipúzcoa y realizar en territorio común menos del 75% de sus actividades". Manifestación que no se acompañaba de ninguna diligencia u otro elemento probatorio de su veracidad.

Y en esa tesitura es obligado recordar la validez tan relativa que en orden a la acreditación de hechos con relevancia tributaria se atribuye, en la práctica cotidiana tanto de la AEAT como de las Haciendas Forales, a las simples manifestaciones de los obligados tributarios cuando no se ven refrendadas con otros elementos materiales de prueba, como es el caso. Y, con fundamento en

tal evidencia, hay que concluir que no puede darse por acreditado que la DFG conociera desde el 11 de febrero de 2010 que la AEAT había iniciado actuaciones de comprobación limitada frente a ENTIDAD1, por el simple hecho de que el representante de esta sociedad así lo manifestara en un escrito dirigido a la AEAT, sin aportación de ningún otro elemento probatorio que refrendara su mera manifestación.

Además, también es de señalar lo poco coherente que resulta desde la posición de la AEAT, el pretender la extemporaneidad del requerimiento sobre tan débil indicio de que la DFG pudiera estar enterada el 11 de febrero de 2010 de las actuaciones iniciadas por la AEAT, cuando lo que si queda probado en las actuaciones es que la propia AEAT, al dirigirse por escrito a la DFG el día 25 de enero de 2010 solicitándole que iniciara actuaciones inspectoras contra ENTIDAD1, no le puso de manifiesto el hecho de que, tres días antes, ella misma ya había notificado a la entidad el inicio de las actuaciones de comprobación limitada.

3. En lo que concierne al fondo del asunto, la DFG, tanto en su escrito de planteamiento del conflicto como en sus alegaciones, expone los argumentos en los que funda su pretensión de que la AEAT no es competente para practicar una liquidación provisional por Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008, a ENTIDAD1, eliminando la corrección al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias en concepto de adquisición de participaciones de entidades no residentes que se había aplicado en la autoliquidación, porque se trata de una entidad cuya inspección por dicho impuesto le corresponde a ella en exclusiva a tenor de lo dispuesto en el artículo 19 del Concierto.

Sostiene la DFG que "el sistema de distribución competencial que configura el Concierto Económico en los supuestos de tributación conjunta a varias Administraciones persigue como fin último que sea una única Administración la que delimite la situación tributaria del contribuyente, determinando su conformidad a derecho o, en su caso, la procedencia de su regularización, llevando a cabo, al efecto, las oportunas actuaciones de comprobación o

investigación. Y ello hay que entender que debe ser así independientemente de que el órgano que efectúe dichas actuaciones de comprobación o investigación sea un órgano de gestión o un órgano de inspección".

Frente a ello, la AEAT argumenta que si bien el artículo 19 del Concierto Económico, para el caso de las sociedades que tributen a las dos Administraciones, central y foral, atribuye la facultad de inspeccionar el Impuesto sobre Sociedades a una sola de ellas, el artículo 18 al ordenar que las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la proporción que a cada una le corresponda, reserva en el ámbito del procedimiento de gestión, facultades a las dos Administraciones que, por ende, tienen ambas facultades para realizar funciones de comprobación siempre que tal comprobación no sea de carácter inspector.

4. Para resolver este conflicto es preciso determinar si una liquidación provisional practicada en un procedimiento de gestión, como la que ha practicado la AEAT, es o no el vehículo adecuado para modificar una autoliquidación, eliminando unas deducciones de la cuota que el obligado tributario se había aplicado en indiscutida congruencia con la normativa vigente al tiempo en que se presentó la autoliquidación, y ello porque la Administración actuante entienda que las deducciones deben eliminarse para ejecutar convenientemente una decisión de Comisión Europea que declara contraria al ordenamiento comunitario una normativa vigente en España.

Se plantea así, en este conflicto, la cuestión de la delimitación del contorno de las actuaciones de gestión y de las de inspección tributarias.

Al abordarla no puede desconocerse la evolución que el término "gestión" ha tenido en la reciente historia de nuestro ordenamiento tributario.

El Informe para la reforma de la LGT, elaborado en Julio de 2001 por la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la LGT, se hacía eco precisamente de la evolución que la semántica del concepto

"gestión" había sufrido en el curso de las reformas operadas en la vieja LGT en los últimos años de su vigencia.

Decía este Informe: "con la generalización de los pagos a cuenta y las liquidaciones en los impuestos estatales más relevantes, la diferenciación desde un punto de vista estructural entre la comprobación e investigación y la liquidación pierde sentido. En la década de los años ochenta la primera pasa a tener tal importancia que absorbe gran parte de los esfuerzos de la Administración tributaria, lo que se refleja en la modificación del artículo 140 de la Ley 230/1963 por la Ley 10/1985, al atribuir funciones liquidadoras a la Inspección.

En estos años se consolida la distinción entre la gestión en sentido estricto, dedicada básicamente a recibir declaraciones y autoliquidaciones, elaborar y mantener censos, resolver incidentes o tramitar devoluciones; respecto de la inspección, destinada fundamentalmente a la comprobación e investigación.

Esta distinción no llega a tener reflejo expreso en la LGT, pero sí se plasma en otras normas, en algunas posiciones de la doctrina científica y en el lenguaje normalmente utilizado, tanto por los obligados tributarios como por los funcionarios.

A partir de este momento se produce el reforzamiento de la gestión tributaria, lo que lleva, incluso, a atribuir a los órganos que la desarrollan determinadas funciones de comprobación a través de diversas normas, lo que se consagra con la modificación del artículo 123 LGT por la Ley 25/1995."

5. Desde la más amplia acepción del término gestión tributaria, parece razonable entender que la misma ampara la función de comprobar las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios para analizar su adecuación a la normativa vigente, e incluso, con algunos límites, la de investigar las operaciones llevadas a cabo por los mismos, para determinar

incrementos de la base imponible derivados de informaciones que ya obren en poder de la Administración tributaria.

Ahora bien, lo que no cabe en el procedimiento de gestión es que, haciendo uso de facultades de liquidación provisional correctora, justificadas por una aplicación indebida de la normativa del impuesto, se modifiquen aspectos determinantes de la deuda tributaria en cuestiones respecto de las que no cabe plantear la menor duda de que el obligado actuó con perfecto sometimiento a las normas que le eran de aplicación, y en razón a argumentos que, como la ejecución de una decisión de la Comisión Europea sobre determinada normativa vigente en España, requieren de una exégesis jurídica compleja.

El modificar autoliquidaciones que fueron practicadas con una adecuación a la normativa vigente que no puede discutirse, y que por ello no son merecedoras del menor reproche, pero que, sin embargo, a juicio de la Administración actuante, han devenido incorrectas por una sobrevenida ilegalidad de la propia normativa nacional que las amparaba, es una función que queda fuera de la actividad administrativa de gestión y que debe incardinarse en la esfera de reserva de la función inspectora.

6. Al amparo de lo expuesto, hay que concluir que es la DFG, a quien indiscutidamente corresponde la función inspectora en relación con el Impuesto sobre Sociedades de ENTIDAD1 de 2008, conforme el esquema de distribución competencial que el Concierto establece al respecto, la única Administración competente para proceder a realizar las operaciones jurídico-tributarias de aplicación normativa que corrijan o rectifiquen en derecho los criterios en los que el contribuyente se funde, por una pretendida ejecución de una decisión de la Comisión Europea que ha declarado contraria al ordenamiento comunitario una determinada normativa nacional. Y en suma, que la atribución que, en este caso, se ha de hacer indiscutidamente a la DFG de la facultad de inspeccionar al obligado tributario de que se trata, despliega plena y excluyente eficacia en orden a determinar las deducciones de la cuota que resulten aplicables al obligado tributario, dejando anticipadamente fuera toda concreta actividad

administrativa de gestión, hecha con empleo de facultades de determinación provisional por la AEAT, que pueda oponérsele, y ello aunque la DFG ni siquiera hubiere hecho ejercicio de tales facultades inspectoras.

Y ello, al margen de que se comparta o no la interpretación que la Inspección tributaria de la DFG hace, en su informe de 5 de mayo de 2010, sobre el alcance y efectos de la Decisión de la Comisión Europea de 28/10/2009 referente a la amortización de los fondos de comercio, sobre la normativa fiscal guipuzcoana, que es una cuestión que escapa al ámbito decisorio de esta Junta Arbitral.

7. Pero, además, al margen de lo hasta aquí razonado, la propia secuencia temporal de los antecedentes de hecho relatados ofrece un nuevo argumento que deslegitima la actuación administrativa desplegada por la AEAT al amparo del procedimiento de gestión.

En efecto, tres días después de iniciar su actuación gestora de comprobación limitada, la propia AEAT solicitó de la DFG el inicio de actuaciones inspectoras sobre el obligado tributario, reconociéndole su competencia exclusiva en este orden y asumiendo -hay que entender- que por virtud de la imposibilidad de volver a regularizar los elementos de la obligación tributaria comprobados e investigados en el curso de unas actuaciones inspectoras, incluso aunque hubieran terminado con una liquidación provisional, la conclusión del procedimiento inspector casi con toda seguridad se impondría sobre la conclusión del procedimiento de gestión; si éste concluía antes, porque la ulterior conclusión de la inspección, coincidente o no con la de gestión, sustituiría a ésta; y si la inspección concluía antes porque una liquidación provisional en vía de gestión posterior a aquella terminación no podría practicarse después de una actuación inspectora.

Pues bien, pese a que el 14 de mayo de 2010 la AEAT recibió el informe emitido por la Inspección tributaria de la DFG el 5 de mayo de 2010, con el que se concluían las actuaciones realizadas frente a ENTIDAD1 por el Impuesto

sobre Sociedades de 2008, el 14 de junio de 2010 la AEAT le notifico su liquidación provisional por el mismo impuesto y ejercicio, en abierta contradicción con la regla general de que una liquidación provisional no puede modificar una actuación concluida de la inspección tributaria.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que la Administración Tributaria del Estado no es competente para practicar en el curso de un procedimiento de gestión, la liquidación provisional dictada el 11 de junio de 2010, por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008, a ENTIDAD1, eliminando la corrección al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias en concepto de adquisición de participaciones de entidades no residentes que se había aplicado en la autoliquidación, realizada con el manifestado propósito de ejecutar convenientemente la decisión de Comisión Europea de 28/10/09 sobre amortización de los fondos de comercio.