Resolución: R039/2023

Expediente: 12/2016 y acumulado 29/2016

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 20 de abril de 2023.

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por Dña. Violeta Ruiz Almendral, Presidenta, y Dña. Sofía Arana Landín y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

Sobre los conflictos planteado por la Diputación Foral de Bizkaia (en lo sucesivo, DFB) frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo, AEAT), cuyos objetos es determinar la competencia para regularizar unilateralmente el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008-2011 del GF86, cuya dominante es ISA, que se tramitan ante esta Junta Arbitral con los números de expediente 12/2016 y 29/2016.

I. ANTECEDENTES

1.- El conflicto 12/2016

1.1.- El 12 de marzo de 2014 la AEAT inició actuaciones de inspección en relación con el Impuesto sobre Sociedades 2008-2011 del GF86.

En el curso de las actuaciones, la AEAT incoó el 22 de diciembre de 2015 cuatro actas con acuerdo, en las que se regularizaban los *costes del accionista* declarados por la matriz y la valoración de las prestaciones de servicios

intragrupo, y otras cuatro actas de disconformidad, en que se regularizaban los préstamos concedidos por los *vehículos* a las *financiadoras*.

La obligada declara un número muy elevado de operaciones vinculadas, que ordena por tipo de negocio: negocio corporación, energético y no energético, redes, ingeniería y construcción, Latinoamérica, negocio financiero.

A su vez, dentro de cada tipo de negocio, identifica muchos tipos de operaciones vinculadas (por ejemplo, en el negocio corporativo distingue 29 servicios diferentes).

Dentro del negocio corporación, se suele considerar que son costes del accionista las actividades que realiza (normalmente) la matriz a otros sujetos, para exclusivo interés de aquélla, en su calidad de titular de las participaciones en las filiales (por ejemplo, consolidación contable, convocatoria de juntas generales, etc.). Estos servicios se distinguen así de otros servicios que presta a otras sociedades del grupo y que benefician a todo el grupo (por ejemplo, recursos humanos, servicios administrativos y financieros, etc.). En consecuencia, los costes del accionista no se deben retribuir, mientras que los que benefician al grupo sí.

Pues bien, las actas consideran que hay costes del accionista que no lo son realmente (estrategia, medio ambiente y calidad, relaciones institucionales, comunicación corporativa), y los imputa a las sociedades a las que benefician, valorándolos por el coste incrementado con un margen del 4%.

En relación con los servicios intragrupo, hay tres sociedades (ISA, IRSA, IESA) de normativa común, que los prestan con un margen del 0%, y se propone valorarlos por el coste incrementado con un margen del 4%.

En relación con las operaciones de financiación, hay tres *vehículos* (IIBV, radicada en Holanda-, IF –de competencia de la DFB-, e IFI, –de competencia de la DFB-) que, mediante la emisión de deuda, obtienen financiación que se traslada a las *financiadoras* (ISA, e IFSA), que a su vez la trasladan a las empresas del grupo.

IBSA participa el 100% en IFSA y en los tres vehículos. Éstas a su vez no tienen empleados ni otro activo que los préstamos concedidos a las financiadoras, por lo que IBSA debe garantizar las emisiones de los vehículos (garantía externa) y también la devolución interna de los préstamos a IFSA (garantía interna).

Las comisiones que los bancos de inversión que dirigen las emisiones cobran a los vehículos, se trasladan como comisiones de apertura de los posteriores préstamos a las financiadoras.

Los vehículos cargan un margen sobre el costo de obtención de los fondos. En el caso de IIBV deriva de un APA suscrito con la Administración holandesa y de un estudio de un experto independiente, y es (expresado en puntos básicos sobre los fondos que transfiere a IBSA) hasta el 2010 de 3,8 puntos en emisiones a medio plazo y de 4,91 puntos en emisiones a corto plazo, y desde 2010 de 4,6 puntos en todas las emisiones.

Aunque el APA se refiere a IIBV, se han aplicado también por el para las valoraciones de los otros vehículos.

En el APA se distinguen entre las funciones de *emisión* y *administración* de los préstamos, indicándose que se distribuyen al 50% entre IBSA e IIBV.

El método de valoración empleado fue el del precio libre comparable con ajustes precisos, resultando 4,6 puntos de adicionar la remuneración por el capital riesgo

(0,1 puntos) al 50% de la mediana (9 puntos) de las comisiones anuales de los préstamos sindicados considerados comparables.

En el análisis que se hizo en la regularización de los activos, funciones y riesgos asumidos se consideró que los vehículos no tienen riesgo de crédito (impago), mercado (variaciones de tipos de interés o de cambio) ni de liquidez. También se consideró que, en las emisiones, IBSA tiene un protagonismo del 90% mínimo (valoración de las necesidades de financiación, selección de garantías, decisión de obtención de fondos interna o externamente, identificación de las fuentes de recurso). Además, se consideró que las comisiones que soportan los vehículos, las pagan realmente las financiadoras. Por todo ello, se consideró que los vehículos hacen funciones administrativas de bajo valor.

Como consecuencia de estas apreciaciones, se considera que el método de valoración adecuado es el margen neto del conjunto de operaciones, consistente en atribuir a las operaciones de financiación realizadas con una entidad vinculada, el resultado neto que se habría obtenido en operaciones comparables por empresas independientes.

Ante la ausencia de comparables internos, se optó por usar comparables externos de prestadores de servicios en el sector financiero obtenidos de la base de datos O.

Así, el margen sobre costes promedio obtenido fue del 9,78%, que fue objeto de ajustes (por ejemplo, minorando los gastos de IBSA e IFSA por los márgenes aplicados por los vehículos, etc.).

1.2.- La regularización tenía efectos derivados de la bilateralidad en diversas sociedades de competencia inspectora exclusiva de la DFB.

1.3.- El 30 de diciembre de 2015 la DFB recibió dos escritos de ISA, comunicándole la suscripción de las referidas actas.

1.4.- El 23 de febrero de 2016 la DFB requirió de inhibición a la AEAT en relación con la competencia para regularizar unilateralmente al GF86, sin concederle participación a pesar de que diversas sociedades de competencia foral resultaban afectadas como consecuencia de la bilateralidad de la regularización de operaciones vinculadas.

1.5.- El 23 de marzo de 2016 la AEAT se ratificó en su competencia al entender que su actuación se ajustaba a lo dispuesto en la Resolución 8/2012 de la Junta Arbitral del Concierto Económico.

1.6.- El 20 de abril de 2016 la DFB interpuso el conflicto ante la Junta Arbitral, que se ha tramitado bajo el número de expediente 12/2016.

Partiendo de la bilateralidad de los ajustes en materia de operaciones vinculadas, la DFB plantea la incompetencia de la AEAT para regularizar a un sujeto unilateralmente al albur de las Resoluciones 8/2012 y 15/2018 de la Junta Arbitral.

Adicionalmente, la falta de participación de la DFB en el procedimiento inspector seguido por la AEAT le impide conocer en profundidad las razones, criterios y metodología de la regularización estatal. Sin perjuicio de ello, en un análisis superficial, la DFB discrepa en la determinación de los costes del accionista de aquéllos que no lo son, de la imputación de éstos y de su valoración (singularmente de su cuantificación en un 4%), así como en la valoración de los servicios de financiación en contra de un APA suscrito con la Administración holandesa.

1.7.- La DFB solicitó la tramitación del conflicto por el procedimiento de extensión de efectos previsto en el art. 68.Tres del Concierto Económico.

Concedido trámite de alegaciones por 10 días a las partes, la Junta Arbitral ha tramitado el conflicto por el procedimiento ordinario.

2.- El conflicto 29/2016

2.1.- A partir de la regularización derivada de las actas incoadas el 22 de diciembre de 2015, la AEAT incoó el 3 de marzo de 2016 cuatro nuevas actas al GF86 en relación con el Impuesto sobre Sociedades 2008-2011, en las que, entre otros conceptos, se regulariza la inclusión en el Grupo 2/86 de IDE, de acuerdo a la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de noviembre de 2014 (ECLI:ES:TS:2014:5183).

2.2.- ISA, comunicó el 26 de mayo de 2016 a la DFB la incoación de las referidas actas.

2.3.- El 10 de junio de 2016 la DFB requirió de inhibición a la AEAT, que se ratificó en su competencia.

2.4.- Finalmente, el 14 de julio de 2016 la DFB planteó el conflicto ante la Junta Arbitral, que se ha tramitado bajo el número de expediente 29/2016, derivado principalmente de que la regularización impugnada trae causa de la previa regularización de operaciones vinculadas realizada sin dar participación a la DFB.

2.5.- La DFB solicitó la tramitación del conflicto por el procedimiento de extensión de efectos previsto en el art. 68.Tres del Concierto Económico.

Concedido trámite de alegaciones por 10 días a las partes, la Junta Arbitral ha tramitado el conflicto por el procedimiento ordinario.

3.- Acumulación de procedimientos.

El 26 de noviembre de 2021 la Junta Arbitral acordó la acumulación de ambos procedimientos, ya que tienen por objeto el mismo concepto y períodos, y dado que las actas determinantes del segundo conflicto parten de la regularización impugnada en el primero.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Competencia de la Junta Arbitral

El art. 66.Uno del Concierto Económico señala que son funciones de la Junta Arbitral:

> *a) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.*
>
> *b) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del*

presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

c) Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes.

Como ya señaló la Resolución 8/2012, la presente controversia tiene encaje en los términos suficientemente amplios de la letra b) del art. 66.Uno del Concierto Económico.

2.- Sobre la tramitación por el procedimiento de extensión de efectos

Los procedimientos especiales introducidos por la Ley 10/2017 carecen de una disposición transitoria que permitiera su aplicación retroactiva, por lo que, de acuerdo a la Disposición Transitoria tercera de la Ley 39/2015, aplicable en virtud de lo establecido en el art. 8 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (en lo sucesivo, RJACE), aprobado por el Real Decreto 1760/2007, no resultará de aplicación a los procedimientos en curso, como es el caso. Por este motivo ambos conflictos han sido tramitados por el procedimiento ordinario.

3.- Acumulación de procedimientos

El art. 57 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, señala que *El órgano administrativo que inicie o tramite un procedimiento, cualquiera que haya sido la forma de su iniciación, podrá disponer, de oficio o a instancia de parte, su acumulación a otros con los que guarde identidad sustancial o íntima conexión, siempre que sea el mismo órgano quien deba tramitar y resolver el procedimiento.*

Contra el acuerdo de acumulación no procederá recurso alguno.

De acuerdo al art. 8 del RJACE resulta aplicable la Ley 39/2015 y resulta evidente la íntima conexión entre ambos conflictos, en la medida que tienen por objeto el mismo concepto y período y que la regularización que origina el segundo conflicto parte de la regularización que da lugar al primero de ellos.

4.- Sobre el deber de colaboración

La bilateralidad de los ajustes de operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades se introdujo por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que modificó el art. 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en un doble sentido:

a) Introdujo la obligación de tributar a valor de mercado.

Hasta entonces la obligada tributaba por el valor convenido y, si la administración acreditaba que esa valoración determinaba un diferimiento o una menor tributación en España, podía regularizar a valor de mercado.

b) Introdujo la obligación para la Administración de que una eventual regularización se realizase con un ajuste bilateral, a fin de evitar la sobreimposición en el conjunto de entidades del perímetro de vinculación.

La Resolución 8/2012 de la Junta Arbitral, recaída en el conflicto 16/2009 reguló por primera vez el deber de colaborar en procedimientos de comprobación de operaciones vinculadas que por bilateralidad afecten a obligadas de competencia de otra Administración.

La Resolución 8/2012 parte en su fundamento de derecho séptimo, del análisis del art. 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, señalando:

> *El artículo 16.1.1º LIS recoge el principio fundamental sobre la tributación de las operaciones vinculadas cuando establece que "las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado*".

La Junta Arbitral, a fin de valorar si en el ámbito de las operaciones vinculadas del Impuesto sobre Sociedades debe producirse la colaboración que propugna la DFB, parte del análisis de los precios de transferencia en el ámbito de la fiscalidad internacional (que tiene por objeto que las bases imponibles sean objeto de tributación en aquellos Estados donde se producen, evitando el traslado artificial de beneficios hacia soberanías fiscales donde resulte más ventajoso). En este sentido, señala la Resolución:

> *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*.
>
> (…)
>
> *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.

A partir de ahí, la principal razón que esgrime la Junta Arbitral para considerar necesaria la colaboración es que, si en el ámbito internacional existe un procedimiento para evitar la sobreimposición (mediante el denominado *ajuste bilateral*), con mayor razón debe ser exigible en el ámbito interno. Así, la Junta Arbitral señala que:

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.

Lo anterior permite concluir que la citada Resolución 8/2012 se ciñe a resolver el concreto problema de la regularización de operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades, usando para ello una fundamentación jurídica expresamente referida a dicho Impuesto, como es el notoriamente citado Convenio Modelo de la OCDE, cuyos Comentarios cita la Resolución en su apoyo, y el Convenio Europeo de Arbitraje. Se trataba entonces de trasladar al ámbito interno la lógica existente en el contexto internacional, si bien que limitado al ámbito de los convenios de doble imposición, referidos únicamente al impuesto sobre la renta, y sin que dicha colaboración abarque todo el sistema tributario. A ello cabe añadir que los Comentarios al CM OCDE no tienen ningún valor jurídico, aunque puedan utilizarse en apoyo de una determinada interpretación.

La posterior Resolución 15/2018 de la Junta Arbitral, dictada en los conflictos 22/2013 y 3/2015 (acumulados), abordó nuevamente la regularización de 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.

La Resolución razona que *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*.

Sin embargo, la Junta Arbitral se hace cargo de la principal diferencia entre los conflictos 16/2009 (abordado en SC) por un lado, y 22/2013 y 3/2015 por otro, que podría provocar *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*.

Así, esta diferencia esencial es que en los expedientes 22/2013 y 3/2015 la Administración sin competencia inspectora no queda indefensa frente a la Administración que ejerce la competencia inspectora, pues se ha optado expresamente por un mecanismo que logra, de forma específica, el resultado de la coordinación, como es la regularización por medio de acta única. Además, esta misma Administración, que tendrá oportunidad de discrepar sobre la

regularización una vez se intercambie el acta única, es la misma que tiene competencia inspectora sobre la obligada afectada por la bilateralidad del ajuste de precios de transferencia.

Esta fundamental diferencia determina que no se trate de ver si en cada expediente de operaciones vinculadas se cumple la Resolución 8/2012 como si la misma integrase una laguna normativa, puesto que *cada resolución depende de sus propios hechos y circunstancias*. Dicho de otro modo, la Resolución 8/2012 no es aplicable literalmente a cualquier supuesto de regularización de operaciones vinculadas, pues no constituye una norma procesal del Concierto Económico. En efecto, como se ha señalado ya por la Junta Arbitral, *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*.

(…)

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.

Por tanto, en conclusión, *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*.

En el caso objeto de controversia la Junta Arbitral tomó en consideración que la AEAT ejerció su competencia a través de acta única, que es en sí misma una fórmula de colaboración prevista en el Concierto Económico, y que, aunque en el curso de la actuación de comprobación no se dio participación a la Diputación Foral, se tramitó conforme a las *Conclusiones del Grupo de Trabajo sobre Control tributario y Actas Únicas, adoptadas en la Reunión de 18 de mayo de 2006*, por lo que no se acordó la anulación de las actas.

Pues bien, en la Resolución 15/2018, la Junta Arbitral, que se ratificó en el deber de colaborar en la regularización de operaciones vinculadas, consideró, sin que ello supusiera conocer de los aspectos sustantivos de la regularización, que la colaboración entre ambas Administraciones necesariamente habría desembocado en la aplicación recíproca de los respectivos APAs suscritos por las entidades del perímetro de vinculación afectadas por la bilateralidad, por lo que acordó atemperar la regularización a dichos criterios.

Adicionalmente, la jurisprudencia sobre regularización íntegra (entre otras, Sentencias del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2019 -ECLI:ES:TS:2019:3677-, 2 octubre 2020 -ECLI:ES:TS:2020:3051-, 26 de mayo de 2021 -ECLI:ES:TS:2021:2242-, 22 de abril de 2021-ECLI:ES:TS:2021:1557-, 23 de octubre de 2014 -ECLI:ES:TS:2014:4286-, 7 de octubre de 2015 -ECLI:ES:TS:2015:4300-, 25 de octubre de 2019 -ECLI:ES:TS:2019:3705-, 3 de abril de 2008 -ECLI:ES:TS:2008:1658-, 18 de septiembre de 2013

-ECLI:ES:TS:2013:4586-, 23 de enero de 2014 -ECLI:ES:TS:2014:432-, 6 de noviembre de 2014 -ECLI:ES:TS:2014:4592-, 10 de octubre de 2019 -ECLI:ES:TS:2019:3287-, 17 de octubre de 2019 -ECLI:ES:TS:2019:3263-, 26 de enero de 2012 -ECLI:ES:TS:2012:483-, 17 de abril de 2017 -ECLI:ES:TS:2017:1503-, 25 de octubre de 2015 -ECLI:ES:TS:2015:4507-, y 11 de junio de 2020 -ECLI:ES:TS:2020:1884-) y sobre buena administración (Sentencias del Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 2020 -ECLI:ES:TS:2020:1182-, de 22 de septiembre de 2020 -ECLI:ES:TS:2020:3060- y de 29 de octubre de 2020 -ECLI:ES:TS:2020:3734-) permiten ratificar que la AEAT debería haber permitido la participación de la DFB en su procedimiento de regularización de operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades, a fin de tratar, de buena fe, de evitar la sobreimposición que para el conjunto de entidades del perímetro de vinculación se deriva de la adopción de criterios dispares.

5.- Del Conflicto 29/2016

Aunque del examen de las actas por el Impuesto sobre Sociedades que dan lugar al conflicto 29/2016 no se aprecie claramente la regularización de operaciones vinculadas, que es lo que determina el deber de colaborar, debe aceptarse que se trata de liquidaciones que parten de una previa regularización que debe anularse por no haberse dado participación a la DFB en el procedimiento, lo que podría originar, en una ejecución de Resolución similar a la que la AEAT ejercitó respecto de la Resolución 8/2012, recaída en el conflicto 16/2009, que el punto de partida fuese distinto.

Por todo ello, debe decaer también la regularización que origina este conflicto, a expensas de lo que resulte de la adecuada finalización del conflicto 12/2016.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Declarar que la AEAT debería haber permitido una participación en su procedimiento de comprobación de operaciones vinculadas del Impuesto sobre Sociedades 2008-2011 a la DFB, intercambiando datos e información, criterios y valoraciones, a fin de intentar, de buena fe, evitar la sobreimposición en el conjunto de entidades del perímetro de vinculación derivada de la adopción de regularizaciones que no se apliquen bilateralmente por ambas Administraciones.

2º.- Declarar que la regularización que originó el conflicto 29/2016 deberá rehacerse a continuación de lo que resulte de la ejecución del apartado anterior.

3º.- Notificar el presente Acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Bizkaia y a ISA, como dominante del GF86.