EN PORTADA:

El tema del mes

Junta Arbitral del Concierto Económico y posicionamientos recientes de interés

Koldo Caminos García
Counsel de Garrigues

Resumen

En este trabajo Koldo Caminos analiza los recientes posicionamientos de la Junta Arbitral del Concierto Económico tras una breve introducción al funcionamiento de la Junta Arbitral.

Las cuestiones que se abordan en las resoluciones analizadas son las siguientes: localización del domicilio fiscal y de las operaciones realizadas por personas jurídicas, competencia de exacción de las retenciones en sociedades integrantes de grupos fiscales, y en supuestos de «teletrabajo», actuaciones realizadas por Administración no competente y deber de colaboración entre distintas administraciones tributarias.

I. BREVE INTRODUCCIÓN AL FUNCIONAMIENTO DE LA JUNTA ARBITRAL

La Junta Arbitral del Concierto Económico se configura (1) como un órgano paritario de expertos de reconocido prestigio en materia tributaria cuya principal función es la deliberación y resolución de los conflictos que, en materia tributaria, se susciten entre la Administración Tributaria del Estado y las Diputaciones Forales, o entre éstas y la Administración de cualquier Comunidad Autónoma cuando el conflicto afecte a alguno de los tributos cedidos.

De acuerdo con el Concierto Económico y con el Reglamento de funcionamiento de la Junta Arbitral (2) , esta tiene encomendadas las siguientes funciones:

— Resolver conflictos en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y con la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta.

— Resolver las discrepancias que se puedan producir respecto al domicilio fiscal de los contribuyentes.

— Conocer de los conflictos que surjan como consecuencia de la interpretación y aplicación del Concierto Económico.

Los conflictos entre jurisdicciones y administraciones en el ámbito tributario son de sobra conocidos, por ejemplo, en el plano internacional, siendo sus consecuencias especialmente gravosas para los contribuyentes afectados: supuestos de doble imposición, elevada inseguridad jurídica, etc. Las diferentes administraciones tributarias del Estado español, dada su distribución de competencias, no son ajenas a este tipo de conflictos, motivo por el que la existencia de un órgano administrativo como la Junta Arbitral y su agilidad en la resolución de conflictos tiene suma importancia.

El planteamiento de un conflicto ante la Junta Arbitral y su notificación a los interesados interrumpe la prescripción del tributo afectado e implica que ambas administraciones se deban abstener de continuar realizando actuaciones, hasta su resolución.

La Junta Arbitral debe resolver todas las cuestiones suscitadas en el expediente, hayan sido o no planteadas por las partes e interesados. Sin perjuicio de su carácter ejecutivo, las resoluciones son susceptibles de recurso únicamente en vía contencioso-administrativa ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo. En general, los criterios evacuados por la Junta Arbitral, en su mayor parte y al menos hasta la fecha, han venido siendo ratificados por el Tribunal Supremo.



las resoluciones son susceptibles de recurso contencioso-administrativo ante el TS

En este artículo se analizarán algunas resoluciones recientes dictadas por la Junta Arbitral en las materias que hemos considerado de mayor actualidad o interés. No obstante, conviene indicar que, si bien las resoluciones que se mencionan gozan de fuerza ejecutiva, algunas de ellas han sido objeto de recurso ante el Tribunal Supremo (en estos casos, por tanto, no estamos aún ante resoluciones administrativas firmes).

II. ACTIVIDAD RECIENTE DE LA JUNTA ARBITRAL

La Junta Arbitral fue constituida en 2008, en ejecución de las previsiones contenidas en el Concierto Económico, y desde entonces fue desempeñando sus funciones con carácter regular y continuado. No obstante, desde noviembre de 2018 hasta octubre de 2021 sufrió un período de inactividad sobrevenida en el que no se emitió ninguna resolución, debido a que las vacantes de dos de sus miembros no fueron cubiertas hasta octubre de 2021, fecha en la que se produjo el nombramiento de los actuales tres árbitros y la persona titular de su Secretaría (3) .

Así, durante la fase de inactividad antes mencionada, se siguieron recibiendo planteamientos de conflicto entre administraciones que venían siendo registrados por los servicios de apoyo a la Junta Arbitral, si bien no se producía la emisión de pronunciamiento alguno. Dicha situación distaba mucho de ser idónea para los contribuyentes.

Como se ha indicado, a partir de octubre de 2021, la Junta Arbitral reanudó sus funciones, resolviendo 302 conflictos en poco más de dos años, lo que supone más del 60% de todas las resoluciones dictadas desde su constitución hasta la actualidad (4) .

En estas resoluciones, la Junta Arbitral ha tenido oportunidad de abordar algunas cuestiones conflictivas «históricas» y otras novedosas, que repasamos a continuación.

III. ANÁLISIS DE LAS PRINCIPALES Y MÁS RECIENTES RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL

1. Localización del domicilio fiscal de las personas jurídicas

El domicilio fiscal se configura como uno de los puntos de conexión más importantes a los efectos de determinar la normativa de aplicación a las personas jurídicas en el Impuesto sobre Sociedades.

En concreto, las sociedades cuyo volumen de operaciones es igual o inferior a 10 millones de euros en el año anterior, aplican la normativa del territorio en el que radica su domicilio fiscal; y a las sociedades cuyo volumen de operaciones supera dicho umbral les es aplicable la normativa que resulta de la conjunción de dos factores: (i) el lugar en el que radica su domicilio fiscal y (ii) el lugar en el que realizan un porcentaje significativo de sus operaciones.

El Concierto Económico establece las siguientes reglas para determinar el lugar en el que radica el domicilio fiscal de una sociedad:

— Una regla general, por la que se entienden domiciliadas en el País Vasco las sociedades en las que su gestión administrativa y la dirección de sus negocios se centralice en este territorio («sede de dirección efectiva»).

— Una regla subsidiaria, más objetiva, por la que, cuando no se pueda determinar el lugar del domicilio fiscal conforme

a la regla anterior, se entiende que éste radica en el territorio en el que se encuentre el mayor valor del inmovilizado de la sociedad.

Dada la ambigüedad e indeterminación de la regla general, la localización del domicilio fiscal de las personas jurídicas ha sido una cuestión tradicionalmente discutida en la Junta Arbitral. Se trata de la cuestión que mayor número de conflictos ha generado hasta la fecha.



cuestión que mayor número de conflictos ha generado

La primera fuente de dudas en este ámbito deriva del hecho de que la normativa vigente no recoge una definición explícita del concepto de centro de gestión administrativa y dirección de los negocios de una persona jurídica. Como consecuencia de ello, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha venido otorgado una suerte de ultraactividad al antiguo y ya derogado Reglamento del Impuesto Sociedades (5) , en virtud del cual se definía como «sede de dirección efectiva» el lugar en el que se verifique normalmente que se desarrolla la operativa contractual de una sociedad, las oficinas en las que se lleve de modo permanente su contabilidad o se realicen las labores de administración; y el lugar en el que se encuentren domiciliados fiscalmente los administradores o gerentes.

Esta definición histórica constituye la premisa básica de la que parten la mayoría de las resoluciones de la Junta Arbitral que tratan sobre este asunto. De estas resoluciones se desprende que el domicilio fiscal es un concepto jurídico indeterminado que deriva en una cuestión de carácter eminentemente fáctico, por lo que su análisis se debe realizar atendiendo a las circunstancias de cada caso y en función de la valoración de la carga de la prueba de cada supuesto.

Los factores principales que ha venido considerando la Junta Arbitral para determinar el domicilio fiscal han sido los siguientes:

— El lugar de adopción de las decisiones estratégicas de la sociedad que, según la composición del órgano de administración, se podrá entender situado en el lugar de reunión del consejo de administración de la sociedad o en el lugar de residencia de sus administradores o apoderados.

— El lugar en el que la empresa desarrolla sus principales actividades de gestión, administración, facturación, tesorería, contratación y registros contables.

Lo cierto es que, reconociendo la dificultad de dictar normas objetivas en esta materia, algunos de los criterios que históricamente servían para localizar el domicilio fiscal de una sociedad parece que requieren de una actualización o, cuando menos, de una mayor concreción, con el fin de obtener seguridad jurídica. No podemos desconocer que, en la actualidad (en un mundo en el que los negocios se desarrollan de una forma cada vez más globalizada), la dirección efectiva de una sociedad y las decisiones adoptadas por sus administradores y gestores se realizan y adoptan, cada vez más y en sus diferentes niveles de responsabilidad, de una forma compleja que atiende más a las necesidades de los mercados y negocios que a las meras localizaciones geográficas o nacionalidades.

La Junta Arbitral ha emitido algunas resoluciones recientes en relación con la determinación del domicilio fiscal de las que se pueden extraer algunos criterios valiosos, aunque no se debe perder de vista, como hemos indicado, que estamos más que ante una cuestión de índole técnica o jurídica, a la valoración de los elementos de prueba que consten en cada caso en el expediente:

— En primer lugar, destaca la importancia que se viene otorgando cada vez más a las pruebas obtenidas por la Administración en las visitas realizadas para obtener información en el domicilio fiscal declarado por cada contribuyente, así como en el domicilio alternativo propuesto por la Administración que pretende hacer valer su traslado a otro territorio (6) . Siendo una cuestión puramente fáctica, parece que tiene sentido exigir que la sede de dirección efectiva de una sociedad se evalúe *in situ* por la Administración que pretende probar que un domicilio declarado no coincide con el real. Ahora bien, este medio de prueba puede ser válido para verificaciones en ejercicios en curso, no así respecto a ejercicios o momentos pasados, dado que en estos casos la verificación presencial será necesariamente incompleta.

— Además, por los factores antes expuestos, parece tomar cierta prevalencia el criterio de residencia de los administradores de la sociedad, dado que son los administradores quienes toman normalmente las decisiones que atañen a la dirección y estrategia de las entidades. Esta cuestión se suscita en un contexto en el que las reuniones presenciales de los órganos de administración son cada vez menos frecuentes y más aún en sociedades cuyo órgano de administración es

unipersonal.

— Ahora bien, este factor añade también un punto de incertidumbre, teniendo en cuenta que, en muchos casos, por política interna de grupos empresariales o multinacionales, todos o algunos de los administradores de las sociedades filiales deben ser obligatoriamente ejecutivos de máximo nivel de la sociedad matriz y, por tanto, con residencia en la jurisdicción de dicha sociedad cabecera, que en muchas ocasiones se encontrará en el extranjero. En dichas situaciones, y con la doctrina actual emanada de la Junta Arbitral, habrá que acudir a otros factores tradicionales como la realización de las labores de gestión administrativa de la entidad en cuestión, sin perder de vista que se trata de funciones que, gracias a las soluciones tecnológicas disponibles, también tienden a no estar localizadas en territorios concretos.

— Por último, el criterio subsidiario del lugar en el que radica el mayor valor del inmovilizado de una compañía no se refleja como criterio definitorio en ninguna resolución de la Junta Arbitral a la que hayamos tenido acceso y, por tanto, podríamos calificarlo como un criterio residual y de escasa aplicación práctica (7) .

Sin perjuicio de la evaluación de los elementos de prueba que se deba realizar en cada caso, sería deseable, para mayor seguridad jurídica, que la Junta Arbitral concrete o gradúe los elementos de prueba que entienda que deben tener mayor relevancia a efectos de la determinación del domicilio fiscal de las sociedades.

2. Localización de las operaciones realizadas por personas jurídicas

El lugar en el que una persona jurídica realiza sus operaciones es también un factor de especial importancia para definir sus obligaciones tributarias ante las diferentes administraciones. Esta cuestión afecta directamente, en primer lugar, a la determinación de la normativa aplicable en el Impuesto sobre Sociedades de aquellas entidades cuyo volumen de operaciones supera los 10 millones de euros. Además, la localización de las operaciones influye a la hora de determinar las competencias de exacción de las administraciones tributarias en el ámbito de diferentes impuestos.

La localización de las operaciones ha sido otra de las cuestiones que históricamente ha suscitado mayor número de conflictos entre administraciones y que ha motivado numerosos pronunciamientos de la Junta Arbitral.

Los puntos de conexión que establece el Concierto Económico son los siguientes:



puntos de conexión que establece el Concierto Económico

— Las entregas de bienes se entienden localizadas, en general, en el lugar en el que se realice la puesta a disposición del adquirente. No obstante, si dichas entregas deben ser objeto de transporte para su puesta a disposición, se entienden realizadas en el lugar en que se encuentren los bienes cuando se inicia dicho transporte.

Existen algunas excepciones a las reglas anteriores: (i) en el caso de bienes transformados por quien realiza la entrega, se atenderá al territorio en el que se realice el último proceso de transformación de los bienes; (ii) si se trata de entregas con instalación de los bienes en el territorio de destino, se entenderán realizadas en el territorio de origen si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de la instalación no excede del 15% del total de la contraprestación; (iii) las entregas de bienes inmuebles se localizan donde radiquen dichos bienes; y (iv) por último, las entregas realizadas por los productores de energía eléctrica se localizan donde radiquen los centros generadores de la energía.

— Para prestaciones de servicios, a excepción de aquellos que se presten directamente sobre bienes inmuebles y las operaciones de seguro y capitalización, la regla es que se localizan en el territorio desde el que se presten.

Desde una perspectiva literal, el Concierto Económico, como vemos, tiende a situar la localización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, como regla general, en el territorio de origen y no en el territorio en el que está establecido su destinatario, como se desprende de los criterios de inicio del transporte, último proceso de fabricación, sede del prestador del servicio, etc.

No obstante, la Junta Arbitral y los tribunales han venido dictando resoluciones interpretativas que han modulado la literalidad de la norma, en particular en lo que se refiere a operaciones de comercialización. Este tipo de operaciones se puede realizar a través de diferentes fórmulas que inciden directamente en la calificación de las operaciones como entregas de bienes

o prestaciones de servicios y, consecuentemente, en su localización. Piénsese, por ejemplo, en operaciones de comercialización realizadas por un comisionista o agente, que no adquiere la propiedad de los bienes al realizar una venta intermedia y que, en consecuencia, presta unos servicios a su cliente, que se deberían localizar en la sede de su prestador. Por el contrario, en operaciones de comercialización realizadas por un distribuidor, que sí adquiere la propiedad de bienes para revenderlos, el revendedor realiza entregas de bienes que se localizarían en el lugar en el que los bienes estuvieran almacenados en el momento de inicio de su transporte.

El cuestionamiento de la utilización de interpretaciones estrictamente literales para la localización de operaciones de comercialización comenzó hace ya algunos años con la sentencia del Tribunal Supremo en el ya famoso *caso Rover* (8) , en la que se estableció la necesidad de una interpretación lógica, sistemática y no literal de la regla relativa al lugar de entrega de los bienes que sean objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente. Brevemente, en dicha sentencia se concluía que, cuando en el momento del inicio del transporte los bienes están en el País Vasco, pero con la única finalidad de servir de almacenamiento y sin que se produzca ninguna transformación significativa sobre éstos, no cabe hablar de entregas realizadas desde el País Vasco.

A partir de dicha sentencia, la Junta Arbitral (9) ha venido concluyendo que la operación se debe entender realizada allí donde existen suficientes medios materiales y humanos para generar valor añadido en la actividad de comercialización, con independencia del lugar en el que se encuentren los bienes en el momento en que se inicia el transporte o del lugar en el que se produzca su puesta a disposición al adquirente.

Se trata, en consecuencia, de un criterio que se alinea con el ciclo o cadena de valor de las operaciones, pero que se separa de la literalidad de la norma, motivo por el que genera elevada incertidumbre para los contribuyentes. Y no solo se aparta de la literalidad de la norma, sino que exige una labor probatoria adicional, puesto que obliga a obtener pruebas, sin referencia normativa sobre el grado de su validez, que acrediten la existencia de procesos o de la intervención de medios materiales y humanos que generen valor añadido en la operativa empresarial.

3. Competencia de exacción de las retenciones en sociedades integrantes de grupos fiscales

El Concierto Económico sirve, en primer lugar, como mecanismo regulador de las relaciones tributarias entre los Territorios Históricos y la Administración del Estado, a través de la figura de la concertación de tributos. Además, también constituye una norma de financiación de la Comunidad Autónoma del País Vasco, distribuyendo los recursos recaudados entre el Estado y el País Vasco.

Por regla general, el Concierto Económico opta por asignar los recursos tributarios correspondientes a la obligación tributaria principal a una sola Administración en función de tres «puntos de conexión»: (i) el domicilio fiscal, (ii) el volumen de operaciones y (iii) el lugar en el que se realizan las operaciones. No obstante, hay casos en los que, por aplicación de dichos puntos de conexión, el Concierto Económico asigna estos recursos simultáneamente a varias administraciones, para lo que normalmente utiliza el criterio de reparto en función de la proporción de volumen de operaciones realizado en cada territorio.

Sin embargo, en relación con la capacidad de exacción sobre las retenciones y pagos a cuenta, el Concierto Económico utiliza puntos de conexión diferentes, que pueden provocar que la recaudación derivada del ingreso de una retención soportada por un sujeto y la recaudación derivada del ingreso de la obligación tributaria principal corresponda a distintas administraciones.

Este desequilibrio financiero derivado del hecho de que la retención a cuenta de un tributo pueda ser ingresada ante una Administración distinta de la competente para la exacción del impuesto ligado a la obligación principal, es conocido y aceptado por el legislador, como demuestra que no se establezca ningún mecanismo de ajuste en el Concierto Económico.

a. Retenciones sobre rentas de administradores, rendimientos del capital mobiliario y dividendos y ganancias patrimoniales obtenidas por no residentes sin establecimiento permanente

A raíz de la modificación del artículo 20 del Concierto Económico realizada en 2017 (10) , se establece que los grupos fiscales tributan, en todo caso, de forma proporcional al lugar en el que realicen sus operaciones (11) . Por otro lado, se

establece que el ingreso de las retenciones a cuenta sobre determinadas rentas (retribuciones satisfechas a administradores y consejeros, rendimientos del capital mobiliario y dividendos y ganancias patrimoniales obtenidas por no residentes sin establecimiento permanente) se debe realizar atendiendo al volumen de operaciones total del grupo (12) .

Antes de esta reforma, las entidades integradas en un grupo fiscal practicaban retenciones a cuenta sobre este tipo de rentas y las ingresaban aplicando sus reglas individuales. Con posterioridad a la reforma, dichas entidades deben ingresar las retenciones practicadas conforme al volumen de operaciones del grupo.

En relación con este asunto, la Junta Arbitral (13) ha entendido que es irrelevante la cuantificación del volumen de operaciones individual del retenedor, pues cualquiera que sea el volumen de operaciones de las sociedades que integran el grupo, el sujeto pasivo tributará proporcionalmente siempre que alguna sociedad (y, por tanto, el grupo) realice operaciones en varios territorios. También entiende irrelevante la localización de las operaciones del retenedor individualmente considerada. Es decir, una sociedad integrante de un grupo de consolidación fiscal cuyo volumen de operaciones individualmente considerado sea íntegramente foral o esté por debajo de la cifra de 10 millones de euros, deberá ingresar estas retenciones en proporción al lugar en el que el grupo fiscal hubiera realizado sus operaciones.

En relación con esta cuestión, que ha venido siendo regularizada de forma general, se han apreciado algunas incidencias derivadas de que la obligación de ingresar las retenciones practicadas por sociedades sea mensual o trimestral, mientras que la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades se presenta durante los primeros 25 días naturales de julio (cuando el ejercicio es el año natural). Así, la proporción aplicable al ingreso de las retenciones durante la primera mitad del año diferirá de la proporción aplicable en la segunda mitad, e incluso la proporción aplicable durante el período de liquidación de julio o del tercer trimestre del año se podría ver alterada en función de cuál fuera la fecha concreta de presentación del Impuesto sobre Sociedades del último ejercicio.

Nos parece una dificultad administrativa que se debería simplificar para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

b. Administradores de sociedades

En relación con esta cuestión es destacable una resolución de la Junta Arbitral (14) surgida a raíz de recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo sobre la conocida como «teoría del vínculo». En esta resolución no se acepta una traslación general y automática de esta figura del orden social y civil al ámbito de la distribución de los recursos tributarios configurada en el Concierto Económico.

Como consecuencia de dicha doctrina, la Junta Arbitral entiende que se deben separar los aspectos concretos derivados de la relación mercantil o laboral de los consejeros con funciones ejecutivas respecto de la entidad pagadora, a los efectos de determinar la Administración a la que se deben ingresar las retenciones a cuenta por sus rentas del trabajo. En concreto:



se deben separar los aspectos concretos derivados de la relación mercantil o laboral

— Las retenciones a cuenta sobre rendimientos obtenidos por administradores como contraprestación de sus funciones ejecutivas se deben ingresar en el territorio en el que radique le centro de trabajo al que estén adscritos, es decir, se sigue la regla general aplicable a las retenciones practicadas sobre rendimientos del trabajo.

— Las retenciones a cuenta sobre rendimientos obtenidos por administradores por su condición de tales, es decir, por sus funciones estatutarias, se deben ingresar en proporción al volumen de operaciones del grupo fiscal del que forman parte las entidades pagadoras.

En esta resolución, la Junta Arbitral subraya que la Inspección de la Administración Tributaria venía realizando una traslación automática de la teoría del vínculo al ámbito tributario, contraria a los nuevos pronunciamientos del Tribunal Supremo (al entender que todas las retribuciones obtenidas por los consejeros como derivadas de una relación mercantil y no laboral). A juicio de la Junta Arbitral esto llevaba a imputar erróneamente la competencia de exacción de dichas retenciones exclusivamente en proporción al volumen de operaciones del grupo fiscal.

4. Competencia de exacción de las retenciones en supuestos de «teletrabajo»

Nos detenemos ahora en los conflictos planteados en relación con la competencia de exacción de las administraciones respecto a las retenciones por rendimientos del trabajo, en aquellos supuestos en los que los perceptores de estas rentas desempeñen sus funciones a distancia (15) .

Sobre esta cuestión, la Junta Arbitral ha concluido que hay una laguna normativa que, de conformidad con el criterio señalado por el Tribunal Supremo (16) , debe ser llenada por el intérprete o por el aplicador del Derecho.

En concreto, en estos casos la Junta Arbitral entiende que, de acuerdo con el artículo 40 del Estatuto de los Trabajadores, el centro de trabajo del empleado es el lugar en el que presta sus servicios con exclusividad y no el centro de trabajo de adscripción. Sin embargo, a efectos de determinar la competencia de exacción de las retenciones por prestaciones de trabajo, ha concluido que el legislador ha optado por el «centro de trabajo de adscripción», lo que nos reconduce necesariamente al centro que se haya consignado en el contrato de trabajo y que determina la cuenta de cotización a la Seguridad Social.

Es decir, en este caso, la Junta Arbitral decide aplicar la literalidad del precepto por encima de otros criterios que quizá pudieran estar más alineados con la realidad o localización efectiva de las prestaciones de servicios personales.

5. Actuaciones realizadas por una Administración no competente

Junto a la obligación tributaria principal de autoliquidar e ingresar la cuota tributaria correspondiente a cada tributo, las normativas tributarias aprobadas por los diferentes territorios incluyen otras obligaciones accesorias encaminadas a la obtención de información. Estas obligaciones no principales permiten a las administraciones realizar actuaciones de verificación y comprobación de forma masiva y casi automática, contrastando los datos que cada obligado declara con los datos obtenidos de terceros.

En caso de discrepancia, ello permite emitir requerimientos de información a los contribuyentes que, tradicionalmente, se han considerado actuaciones de gestión tributaria. Estas actuaciones de gestión tienen, lógicamente, que respetar determinados límites y derechos del contribuyente. Por ejemplo, no se pueden realizar actuaciones fuera de las dependencias de la Administración o restricciones en cuanto a la documentación que se puede requerir (contabilidad y movimientos bancarios).

Ahora bien, siempre ha existido un régimen jurídico diferenciado entre las actuaciones de pura gestión y las de inspección. En relación con estas últimas, ya desde 1985, el Concierto Económico configura la competencia de inspección como única, con independencia de que los contribuyentes tributen en proporción al volumen de operaciones. Es decir, la filosofía subyacente en el Concierto Económico consiste en atribuir la competencia inspectora sobre un contribuyente a una única Administración (aquella sobre la que recae la normativa aplicable), que será la que tenga que llevar a cabo las actuaciones de comprobación e investigación sobre los contribuyentes que apliquen su normativa.

Este principio convive con unas competencias de exacción compartidas entre varias administraciones, que, por tanto, pueden llevar a cabo actuaciones de gestión tributaria. De ahí que, pese a que las competencias de inspección solo se pueden realizar por una Administración, haya sido habitual que administraciones sin competencia inspectora hayan llevado a cabo procedimientos de gestión y recaudación sobre contribuyentes con domicilio y bajo normativa de otros territorios.

Es más, la legislación ha ido progresivamente introduciendo procedimientos como la comprobación limitada o la posibilidad de emitir liquidaciones provisionales de oficio, que han venido ensanchando cada vez más el contenido de las actuaciones de gestión, acercándolas a las de inspección, de manera que los límites entre ambas se han venido difuminando.

Sobre esta cuestión, la Junta Arbitral (17) asume que, si las competencias de exacción se pueden atribuir a varias administraciones al mismo tiempo, todas ellas pueden efectuar determinadas comprobaciones, como el cumplimiento de la obligación de presentar una autoliquidación y la procedencia de una devolución que les haya sido solicitada. En línea con ello, para la Junta Arbitral es coherente que dichas administraciones también puedan comprobar que un determinado ingreso (en caso de autoliquidación con cuota a pagar) es el correcto. Es decir, que en el marco de las competencias de exacción compartidas que se atribuyen a varias administraciones, parece razonable que unas y otras puedan realizar ciertas actuaciones de comprobación enmarcadas en procedimientos de gestión.

Ahora bien, la Junta Arbitral añade que no se debe perder de vista que las sucesivas modificaciones introducidas en el Concierto Económico (18) , la tendencia interpretativa general (19) y la regulación de procedimientos como el de las actas

únicas, son factores que vienen a instaurar mecanismos de colaboración y coordinación entre administraciones, a fin de evitar que un déficit en dichas conductas perjudique a los obligados tributarios. De acuerdo con ello, la propia Junta Arbitral y el Tribunal Supremo han establecido que estos principios de colaboración entre administraciones constituyen verdaderas normas que obligan a las administraciones y no meras declaraciones de principios generales vacíos de contenido.

Como consecuencia de ello, la Junta Arbitral concluye que no cabe que las administraciones con competencia de exacción puedan llevar a cabo procedimientos de comprobación limitada, en el marco de una competencia de exacción concurrente o compartida con otra Administración, sobre contribuyentes sujetos a otra normativa, pues tienen mecanismos suficientes para orquestar una colaboración entre administraciones que no perjudique al contribuyente.

La razón de ello es que se puede colocar al obligado tributario en una posición compleja, dificultando el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, pues de dichas actuaciones podrían surgir cuestiones difícilmente resolubles, tales como calificaciones de operaciones dispares, distintos criterios de deducibilidad de gastos y de interpretación de la norma, etc., pues no son pocas las situaciones en las que alguna de las administraciones se excede en sus competencias.

En relación con estas cuestiones, cobran especial relevancia los requerimientos de información respecto de los que no se debe obviar que, aunque la Administración en cuestión justique los motivos que puedan llevarle a requerir información a un contribuyente sobre el que no tenga capacidad inspectora, si del alcance y contenido de tal requerimiento se desprende que constituye una extralimitación de sus facultades de comprobación en el marco de la gestión tributaria, el requerimiento se debería entender nulo (20) .

A este respecto, la Junta Arbitral viene sosteniendo, ya desde el año 2013 (como el Tribunal Supremo desde 2015), que la comprobación del volumen de operaciones solo puede ser realizada por la Administración con competencia inspectora; aunque cabe la posibilidad de que la Administración no competente pueda instar a la competente para la comprobación de este volumen de operaciones en cada territorio, respecto de contribuyentes concretos.

6. Deber de colaboración entre distintas administraciones tributarias

Los efectos de la regularización de la valoración en transacciones realizadas entre sociedades vinculadas ha sido también una cuestión repetidamente discutida en los conflictos entre administraciones, no solo en el plano internacional, sino también entre las administraciones tributarias españolas. Algunas cuestiones sobre esta materia han sido evaluadas por la Junta Arbitral e incluso motivaron la reforma del Concierto Económico de 2017, que instauró el procedimiento regulado en el artículo 47. Ter como una medida garantista para evitar supuestos de doble imposición.

Resumidamente, la cuestión es la siguiente: una regularización al alza de la valoración de una operación entre sociedades vinculadas realizada de forma unilateral por la Administración con capacidad inspectora sobre uno de los contribuyentes intervinientes puede tener un impacto bilateral en un contribuyente sometido a otra normativa fiscal dentro del territorio español y, en consecuencia, sometido a la capacidad inspectora de otra Administración. Si se pretende no generar en el conjunto de los dos contribuyentes afectados una situación de sobreimposición injustificada y prohibida por la normativa del Impuesto sobre Sociedades, la segunda Administración debería reconocer el efecto bilateral del ajuste original, es decir, debería reconocer la reducción de la base imponible del contribuyente que cae bajo su jurisdicción inspectora.

Sin embargo, no siempre sucede así. En ocasiones, la descoordinación ha estado motivada por discrepancias entre las administraciones en la cuantificación o procedencia del ajuste de valoración, que teóricamente deberían ser resueltas en virtud de las obligaciones de colaboración antes mencionadas. Otras veces, los motivos han sido más de fondo, tales como el juego del instituto de la prescripción que imposibilita practicar el ajuste bilateral si este afecta a un ejercicio prescrito para la Administración y el contribuyente que no tomaron parte en la propuesta del ajuste de valoración.

Tal y como dispuso el Tribunal Supremo en una de sus sentencias más conocidas sobre esta materia (21) , el principio de buena administración es de obligado cumplimiento para las administraciones tributarias en los procedimientos tributarios y, en resumen, exige a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar las posibles disfunciones derivadas de su actuación,



el principio de buena administración es de obligado cumplimiento

que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimientos y trámites, sino que reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente.

Por tanto, nos encontramos ante una fuente de planteamiento de conflictos típica ante la Junta Arbitral. Hasta finales de 2017, no existía un procedimiento específico de colaboración para el caso de que una Administración realizara ajustes de valoración sobre operaciones vinculadas en sede de un contribuyente bajo su competencia de inspección, pero cuyo efecto bilateral recaía sobre un contribuyente sujeto a la capacidad inspectora de una Administración distinta. A partir de dicha fecha, el nuevo artículo 47. Ter del Concierto Económico, con efectos para procedimientos iniciados a partir de enero de 2018, estableció expresamente una obligación de colaboración que hasta entonces era exigible pero que solo se había positivizado a través de dos resoluciones de la Junta Arbitral (22) .

En relación con esta cuestión, se debe destacar un nuevo pronunciamiento de la Junta Arbitral (23) en el que se incide en el deber de colaboración entre las administraciones involucradas y se insiste en que solo ello garantiza evitar la doble imposición que este tipo de ajustes puede ocasionar en el conjunto de los contribuyentes afectados. Para ello se utiliza un argumento tan lógico y evidente como el siguiente: si en el ámbito internacional existe un procedimiento para evitar la sobreimposición mediante el denominado ajuste bilateral de precios de transferencia, con mayor motivo debe ser exigible esta obligación en el ámbito interno, en el que es necesario que las administraciones se comporten frente al contribuyente como un organismo único y coordinado.

Así, la Junta Arbitral concluye en su resolución que la Administración que en primera instancia realiza un ajuste de valoración en una operación vinculada debe permitir la participación de la otra Administración afectada durante el procedimiento de comprobación, con el fin de intentar, actuando ambas de buena fe y en total coordinación, evitar la sobreimposición que estas actuaciones pueden causar en el conjunto de entidades del perímetro de vinculación.

Sobra decir que coincidimos con este criterio, que entendemos muy acertado y que atiende plenamente a las funciones que el Concierto adjudica a la Junta Arbitral.

IV. CONCLUSIONES

No se puede ser ajeno a que la cotidiana interacción con distintas administraciones y la complejidad de las organizaciones empresariales y sus negocios lleva a aparejada la existencia de conflictos. Por ello, la reactivación de la actividad de la Junta Arbitral, como órgano de resolución de conflictos, unido al buen ritmo al que está dictando resoluciones desde finales de 2021, deben ser acogidos como una noticia muy positiva y tendente al mejor funcionamiento del sistema tributario instaurado por el Concierto Económico.

A este respecto, debemos subrayar la gran dificultad de dictar resoluciones que afectan a discrepancias sobre la aplicación de preceptos diseñados en la década de los 80, unido a la complicación que entraña alcanzar acuerdos en un órgano paritario integrado en idéntico número por miembros de las administraciones estatal y foral.

No obstante, también percibimos que la seguridad jurídica que obtienen los contribuyentes afectados por estos procedimientos podría quizá ser mejorable, ya que, al margen de los tiempos de resolución desde que un conflicto es iniciado (y ello sin contemplar que la resolución sea a su vez recurrida), no ayuda a combatir que los pronunciamientos en ocasiones se aparten del tenor literal de la norma y tiendan a estar fundamentados en elementos de prueba, no contemplados en la normativa y por tanto a menudo dispares.

En cualquier caso, confiamos en que el actual elevado ritmo de resolución de conflictos por parte de la Junta Arbitral implique, con el paso del tiempo, la existencia de una base doctrinal más amplia y clara que contribuya a generar un mayor grado de seguridad jurídica, tanto para los contribuyentes como para las propias administraciones.

Notas

(1) Según lo dispuesto en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Ver Texto

(2) Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre.

Ver Texto

(3) Junta Arbitral del Concierto Económico del País Vasco, «Informe de actividad 2021», páginas 3 a 6.

Ver Texto

(4) A la fecha de preparación de este artículo se habían publicado resoluciones de la Junta Arbitral dictadas hasta el 15 de diciembre de 2023.

Ver Texto

(5) Reglamento del Impuesto Sociedades aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre (artículo 22).

Ver Texto

(6) Resoluciones R1/2023, R2/2023, R19/2023 y R36/2023.

Ver Texto

(7) Resoluciones R38/2023 y R36/2023.

Ver Texto

(8) Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de abril de 2011 (rec. 540/2009).

Ver Texto

(9) Resoluciones R7/2021, R16/2022, R3/2023, R4/2023, R8/2023, R14/2023 y R17/2023, entre otras. Destacamos la primera de ellas por ser mencionada como criterio en las restantes.

Ver Texto

(10) Ley 10/2017, de 28 de diciembre.

Ver Texto

(11) Artículo 20.2. Segunda del Concierto Económico, existente desde su redacción original.

Ver Texto

(12) Artículo 20.3 del Concierto Económico, introducido por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre.

Ver Texto

(13) Resolución R28/2022.

El mismo criterio se fija en las Resoluciones R29/2022, R56/2022, R57/2022, R58/2022, R59/2022, R60/2022, R61/2022, R62/2022, R63/2022, R64/2022, R65/2022, R66/2022, R67/2022, R68/2022, R69/2022, R127/2022, R128/2022, R129/2022, R130/2022, R131/2022, R132/2022, R133/2022, R134/2022, R135/2022, R136/2022 y R23/2023.

Ver Texto

(14) Resolución R48/2023.

Ver Texto

(15) Resoluciones R23/2022, R77/2023, R80/2023, R86/2023 y R90/2023.

Ver Texto

(16) Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de octubre de 2019 (rec. 411/2018).

Ver Texto

(17) Resolución R19/2022.

Ver Texto

(18) Introducción del procedimiento regulado en el artículo 47. Ter del Concierto Económico.

Ver Texto

(19) Resoluciones R8/2012, R15/2018 y otras posteriores.

Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de octubre de 2020 (rec. 5442/2018).

Ver Texto

(20) Resoluciones R19/2022, R28/2023 y R42/2023.

Ver Texto

(21) Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de octubre de 2020 (rec. 5442/2018).

Ver Texto

(22) Resoluciones R8/2012 y R15/2018.

Ver Texto

(23) Resolución R39/2023.

Ver Texto