Resolución: R 81/2023
Expediente: 20/2018

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 28 de septiembre 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 el conflicto planteado por la Diputación Foral de Araba (en lo sucesivo DFA) frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo AEAT) cuyo objeto es determinar la competencia para realizar un procedimiento de comprobación limitada al obligado tributario AERNNOVA ENGINEERING DIVISION SAU (en lo sucesivo AERNENGI), en relación con el IVA del año 2016, que se tramita ante esta Junta Arbitral con número de expediente 20/2018.

I. ANTECEDENTES

1.- AERNENGI es una sociedad con domicilio fiscal en Araba, dedicada a la prestación de servicios de ingeniería.

En 2016 la sociedad tributó en proporción de volumen de operaciones a la AEAT, aunque la competencia inspectora corresponde a la DFA.

2.- El 27 de septiembre de 2017 la AEAT inició un procedimiento de comprobación limitada en relación con el IVA 2016, en relación con la

comprobación de los ingresos financieros declarados por el obligado, en cuanto pudiera afectar a la prorrata declarada y, en consecuencia, a la cuota de IVA soportado deducible.

3.- El 18 de enero de 2018 la AEAT dictó liquidación provisional con un resultado a ingresar de 8.676,43 euros, en lugar de los 9.629,88 euros a compensar declarados por la sociedad.

4.- El 17 de abril de 2018 la DFA requirió de inhibición a la AEAT en relación con la competencia para realizar el referido procedimiento de comprobación limitada, ratificándose la Administración requerida por escrito de fecha 17 de mayo de 2018.

5.- El 1 de junio de 2018 la DFA planteó conflicto de competencias, al que se asignó el número de expediente 20/2018, que se ha tramitado por el procedimiento ordinario.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Competencia de la Junta Arbitral.

La Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto en base a lo dispuesto en el art. 66.Uno del Concierto Económico, que señala que son sus funciones:

“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".

2.- Resolución 19/2022 de la Junta Arbitral.

2.1.- La Junta Arbitral dictó la Resolución 19/2022 en relación con el conflicto 15/2016, cuyo fundamento jurídico 6.2 se reproduce a continuación:

"6.2.- Respecto de la comprobación limitada relativa al ejercicio 2014.

6.2.1.- Una visión sencilla sobre la comprobación vía gestión y vía inspección.

La normativa tributaria, tanto la estatal como la foral, incluye, junto a la obligación tributaria principal de autoliquidar e ingresar, otras obligaciones tributarias encaminadas a obtener información, como la obligación de presentar declaraciones resumen de retenciones, de operaciones con terceros, etc.

Estas obligaciones no principales permiten a las Administraciones realizar operaciones de verificación y comprobación de forma masiva, contrastando los datos que cada obligado declara sobre sí mismo con los datos declarados por terceros respecto de su misma obligación tributaria.

En caso de discrepancia, ello permite emitir requerimientos de información a los contribuyentes de forma amplia y masiva.

Así, tradicionalmente se han considerado comprobaciones de gestión este tipo de requerimientos o comprobaciones masivas sobre contribuyentes, no intensivas ni completas en su alcance y contenido.

Ahora bien, siempre ha existido un régimen jurídico diferenciado entre las actuaciones puramente de gestión y las de inspección, lo que se ha traducido en límites concretos para las primeras, que no resultaban aplicables a los procedimientos de inspección. Por ejemplo, el límite de no realizar actuaciones fuera de las dependencias de la Administraciones (salvo para comprobaciones de domicilio y contribuyentes en módulos), o la limitación a la documentación que se podía requerir (no podía alcanzar la contabilidad y los movimientos bancarios), etc.

Inicialmente la comprobación vía gestión se circunscribía casi en exclusiva a las verificaciones de datos, que prácticamente solo regularizaban los errores materiales en la confección de las declaraciones.

Sin embargo, la legislación ha ido progresivamente acercando cada vez más las actuaciones de gestión a las de inspección, regulando en la Ley 25/1995 las liquidaciones provisionales de oficio, y especialmente a raíz de la Ley 58/2003 que introdujo la comprobación limitada, regulándose igualmente un procedimiento de menor alcance, la verificación de datos, lo que ha contribuido a que la frontera entre la comprobación limitada y la inspección sea más porosa.

De hecho, en el ámbito foral la diferencia se ha estrechado aún más, hasta el punto de que vía gestión puede requerirse la “*copia*” de la contabilidad.

6.2.2.- Criterios de interpretación del Concierto Económico.

El art. 2.Dos del Concierto Económico dice que debe interpretarse de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria para la interpretación de las normas tributarias.

El art. 12.1 de la Ley General Tributaria, aprobada por Ley 58/2003, establece que las normas tributarias se interpretarán de acuerdo a lo previsto en el apartado 1 del art. 3 del Código Civil.

El art. 3.1 del Código Civil señala que "*Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas*".

6.2.3.- Interpretación sistemática.

El Concierto Económico vigente regula la obligación de los contribuyentes que tributen por IVA o Impuesto Sociedades en proporción de volumen de operaciones de presentar tantas autoliquidaciones como Administraciones tengan competencia de exacción (arts. 18.Segunda y 29.Cuatro).

Esta obligación carecería de sentido si las Administraciones con competencia de exacción no tuvieran alguna posibilidad de actuación en caso de incumplimiento de su obligación por parte del obligado.

El Concierto Económico también regula, para el supuesto en que la correspondiente declaración de IVA o Impuesto Sociedades sea a devolver, que las Administraciones con competencia de exacción realicen la devolución que, en su caso, proceda (arts. 18.Tercera y 29.Cinco).

Ello implica que las Administraciones con competencia de exacción pueden comprobar si la devolución procede o no.

Aunque no se regula expresamente, si las Administraciones con competencia de exacción pueden comprobar el cumplimiento de la obligación de presentar la autoliquidación y pueden comprobar la procedencia de la devolución solicitada, es coherente con ello que también tengan atribuida la potestad de comprobar si el ingreso efectuado, en caso de que la autoliquidación sea positiva, es el correcto.

6.2.4.- La evolución del Concierto Económico en materia de colaboración entre Administraciones.

Las sucesivas modificaciones introducidas en el Concierto Económico han tratado de reforzar la necesaria colaboración y coordinación entre Administraciones, a fin de evitar que un déficit en dichas conductas perjudicara a los obligados tributarios.

La Resolución 8/2012 de la Junta Arbitral ya elevó el principio de colaboración a la categoría de norma positiva, estableciendo que en los supuestos de operaciones vinculadas debería producirse una participación de la Administración sin competencia inspectora en el procedimiento de comprobación de la competente.

En atención a las circunstancias del caso analizado se estableció que debía haberse realizado una comunicación intercambiando información a fin de tratar de alcanzar un acuerdo que evitara, para el conjunto de las entidades del perímetro de vinculación, una situación de sobreimposición.

En la Resolución del Conflicto 22/2013 se estableció otra forma de colaboración en atención a las circunstancias del caso, singularmente, al tratarse de un acta única, que ya es en sí misma un método de colaboración entre Administraciones.

La Ley 10/2017 ha reforzado aún más la colaboración estableciendo un procedimiento abreviado para los supuestos del art. 47.ter del Concierto Económico.

Así pues, es evidente que la coordinación y colaboración no son meras declaraciones de principios carentes de valor jurídico, pues su valor hermenéutico en la interpretación del Concierto Económico es el que orienta y dirige las principales modificaciones.

6.2.5.- Evolución normativa de la competencia de comprobación vía gestión e inspección.

De forma resumida, la regulación de la comprobación a través de procedimientos de gestión e inspección ha sido la siguiente:

a) El art. 18 del Concierto Económico aprobado por Ley 12/1981 establecía la tributación por Impuesto Sociedades en cifra relativa para las sociedades que hubieran realizado operaciones en territorio foral y común.

La cifra relativa tenía en cuenta para las empresas fabriles e industriales el valor de las instalaciones destinadas a la fabricación (que computaba un 65%) y las ventas (que computaba un 35%).

El art. 22.3 señalaba que "*La competencia para la comprobación e investigación de las sociedades que, por actuar en ambos territorios,*

estén sometidas al régimen de cifra relativa de negocios, corresponderá a las dos Administraciones".

En este momento aún estaba vigente el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.

b) La Ley 49/85 modificó el Concierto Económico en el sentido de introducir la tributación por IVA en proporción de volumen de operaciones para los obligados que hubieran superado el año anterior la cifra de 200.000.000 de pesetas de volumen de operaciones y operasen en territorio foral y común.

El art. 29.7 fijó la competencia inspectora única.

c) La Ley 27/1990 modificó el Concierto Económico en el sentido de introducir la tributación por Impuesto Sociedades en proporción de volumen de operaciones para los obligados que hubieran superado el ejercicio anterior los 300.000.000 de pesetas de volumen de operaciones y operasen en territorio foral y común.

El art. 22 fijó la competencia inspectora única.

El volumen de operaciones a efectos del IVA también se elevó a 300.000.000 de pesetas.

d) El Concierto Económico vigente, aprobado por Ley 12/2002, mantiene la tributación por IVA e Impuesto Sociedades en proporción de volumen de operaciones para los sujetos que excedan el volumen de operaciones previsto (que actualmente está fijado en 10.000.000 de euros) y operen

en territorio foral y común, así como la competencia inspectora única en ambos supuestos.

Así, hemos pasado de un sistema en que la comprobación vía gestión e inspección era compartida o concurrente, a un sistema en que la competencia inspectora pasa a ser única.

Como quiera que no hay una modificación explícita de la competencia de comprobación vía gestión, se entiende que la misma sigue siendo compartida o concurrente.

6.2.6.- Efectos de la colaboración en los procedimientos de gestión.

Como hemos visto, los procedimientos de gestión han seguido una evolución tendente a acercarlos progresivamente a los procedimientos de inspección.
Por su parte, las actuaciones de comprobación en el Concierto Económico han seguido una evolución tendente a reforzar la colaboración entre Administraciones con competencia de exacción.

En este contexto es incoherente con los propios principios que han inspirado las sucesivas reformas que las Administraciones con competencia de exacción puedan realizar actuaciones de gestión en el marco de una competencia concurrente o compartida, con cada vez mayor alcance o posibilidades, de manera independiente o inconexa, pues ello coloca al obligado en una posición compleja, agravando el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, pues las mismas pueden ser objeto de distintas calificaciones de operaciones, de deducibilidad de gastos, de cuantificación de ingresos, etc.

Por ello, esta Junta Arbitral entiende que una interpretación integradora de la evolución que ha seguido el Concierto Económico con el mantenimiento de una

competencia de gestión compartida y concurrente, llevaría a entender que la competencia de comprobación vía gestión simultánea es la que tenía el objeto y alcance que se regulaba en la Ley General Tributaria de 1963 y, como máximo, la que se reguló en la Ley 25/1995, que estaba en vigor cuando se aprobó el Concierto Económico vigente por Ley 12/2002, pero no la gestión tributaria tal como se concibe en la vigente Ley 58/2003 y particularmente no la realización de procedimientos de comprobación limitada cuando por el alcance material y geográfico de las actuaciones desarrolladas y, considerando que su propia regulación actual los acerca, en potestades y régimen jurídico, a procedimientos de inspección (como demuestra el hecho de que produzcan efecto preclusivo, del que carecen, por ejemplo, los procedimientos de verificación de datos), puedan provocar situaciones gravosas para los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones o afectar a las actuaciones inspectoras de la Administración competente, en los términos explicados previamente.

Esto resulta en todo caso compatible con la visión del Tribunal Supremo, que en las Sentencias 2092/2015 y 1965/16 establecen como un límite a las actuaciones de gestión la comprobación de operaciones realizadas en el territorio de la otra Administración.

Como ya se ha dicho en el apartado 6.1, a estos efectos y sin perjuicio de que el ámbito territorial de la AEAT alcance todo el territorio nacional, a efectos del alcance territorial de las competencias gestoras no puede incluir el territorio sobre el que desempeñe su potestad la Administración con competencia inspectora.

En este caso, la actuación de la AEAT es susceptible de afectar a los ingresos financieros de AERNNOVA, que en principio se localizarían como prestaciones de servicios en su domicilio fiscal, que es el ámbito territorial propio de la Administración con competencia inspectora, la DFA, y puede provocar una

diferente calificación de operaciones (como intereses o retribución de fondos propios, por ejemplo) así como una diferente imputación fiscal".

2.2.- La Resolución 19/2022 de la Junta Arbitral es firme por no haber sido recurrida ante el Tribunal Supremo.

3.- El procedimiento de comprobación limitada realizado afecta a la regla de prorrata y, en consecuencia, a la deducibilidad de las cuotas de IVA soportado y, de acuerdo a la Resolución 19/2022 excede las facultades de comprobación que otorga el Concierto Económico a la Administración sin competencia inspectora.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Declarar la falta de competencia material de la AEAT para seguir el procedimiento de comprobación limitada en relación con el IVA 2016 del obligado.

2º.- Notificar el presente acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Araba y asimismo a AERNNOVA ENGINEERING DIVISION SAU.