Resolución: R051/2024
Expediente: E013/2022

En la ciudad de Madrid, a 18 de noviembre de 2024.

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 Bizkaia (en lo sucesivo DFB) frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo AEAT) cuyo objeto es determinar la competencia de ésta para regularizar por un procedimiento de comprobación limitada (gestión tributaria) las retenciones practicadas a miembros del consejo de administración por la sociedad CYPBSA, durante los años 2018 y 2019, que se tramita ante esta Junta Arbitral con número de expediente 13/2022.

I. ANTECEDENTES

1.- CYPBSA es una sociedad con domicilio fiscal en Bizkaia, que tributó por el Impuesto sobre Sociedades del 2017, 2018 y 2019 en proporción de volumen de operaciones, correspondiendo la competencia inspectora a la DFB.

2.- CYPBSA ingresó a la DFB la totalidad de las retenciones practicadas a los miembros del consejo de administración.

3.- El 26 de julio de 2021 y 28 de octubre de 2021 la AEAT notificó los acuerdos de inicio de sendos procedimientos de comprobación limitada respecto de las retenciones a consejeros de los años 2018 y 2019, requiriendo la siguiente información:

- Relación de sus consejeros y/o administradores, con indicación de las retribuciones satisfechas y retenciones practicadas.

- Justificación de la no inclusión de dichas retenciones en el Resumen Anual de Retenciones (modelo 190).

4.- CYPBSA contestó al requerimiento, indicando que había ingresado la totalidad de las retenciones correspondientes a los 3 consejeros a la DFB.

5.- El 19 de noviembre de 2021 CYPBSA presentó a la DFB una solicitud de devolución de ingresos indebidos con remesa a la AEAT.

6.- El 16 de noviembre y 1 de diciembre de 2021 la AEAT dictó sendas liquidaciones provisionales dando por buenos los datos facilitados por el obligado, según los cuales debería haber ingresado a la AEAT la proporción de los años 2017 y 2018 por las retenciones practicadas a los 3 consejeros en los años 2018 y 2019.

7.- La AEAT solicitó a la DFB la remesa de las mismas cantidades.

8.- El 23 de diciembre de 2021 la DFB requirió de inhibición a la AEAT respecto de la competencia para regularizar por un procedimiento de comprobación limitada, por tanto, vía gestión tributaria, las retenciones practicadas a consejeros de una sociedad respecto de la que la competencia inspectora es foral.

9.- El 21 de enero de 2022 la AEAT se ratificó en su competencia, al entender que no había modificado la calificación de las rentas ni la proporción de volumen de operaciones declarada por el obligado, habiéndose limitado por tanto a una simple toma de datos.

9.- El 17 de febrero de 2022 la DFB interpuso conflicto de competencias que, bajo número de expediente 13/2022, ha sido tramitado por el procedimiento ordinario.

10.- La DFB comunicó a la AEAT actas únicas por las cuales se reconocía a ésta la proporción correspondiente al IS de los ejercicios 2017 y 2018 para las retenciones practicadas en 2018 y 2019 a dos de los miembros del consejo de administración.

La AEAT acepta en su escrito de alegaciones que las retenciones practicadas a D. LSG no tienen cabida en el supuesto del art. 7.Uno.c) del Concierto Económico, por tratarse de un asesor externo ajeno al consejo de administración.

En consecuencia, la información suministrada por la empresa e incorporada por la AEAT a su liquidación provisional, es incorrecta.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Competencia de la Junta Arbitral.

La Junta Arbitral es competente para resolver la presente controversia de acuerdo a lo previsto 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.- 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 A, 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".

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

3.- Postura de la Junta sobre el procedimiento desarrollado por la AEAT.

La obligación de presentar la autoliquidación por retenciones de consejeros e ingresar la cuota resultante es una obligación autónoma de la obligación de presentar la autoliquidación del IS.

En el supuesto de que la retribución a los consejeros no se hubiese realizado en un único pago anual, cada pago determina una obligación autónoma de retener, distinta de la obligación de presentar el resumen anual (modelo 190).

El art. 7.Uno.c) del Concierto Económico señala que las sociedades que tributen por IS en proporción de volumen de operaciones, también tributarán por las retenciones a miembros de consejo de administración en proporción, aplicando a tal efecto la proporción de la “última declaración-liquidación efectuada” por el IS.

Todo ello suele implicar que no coincida la proporción de volumen de operaciones correspondiente al IS de un ejercicio, con la proporción de volumen de operaciones correspondiente a las retenciones por la condición de consejero del mismo ejercicio y, en función de que la retribución se haya realizado en varios pagos, puede determinar que se apliquen distintas proporciones de volumen de operaciones a los mismos.

El hecho de que CYPBSA ingresase las retenciones a sus miembros de consejo de administración en exclusiva a la foral podría tener dos razones:

- Que se calificasen como rentas de trabajo prestados exclusivamente en territorio foral.
- Que se hubiese declarado una proporción del 100% a la DFB.

La AEAT ha manifestado que en ningún momento ha pretendido modificar la calificación de las rentas, aceptando por tanto su consideración de rentas a miembros de consejo de administración en su condición de tales.

En consecuencia, se debe concluir que la AEAT discrepa, con razón, de la proporción de volumen de operaciones declarado por CYPBSA respecto a las retenciones a los consejeros.

Sin embargo, no puede aceptarse pasivamente que la proporción aplicable a las retenciones a consejeros del 2018 y 2019 sea la correspondiente al IS del 2017 y 2018, porque habría que determinar, al margen del dato resumen obtenido del modelo 190, cuándo se ha practicado e ingresado cada retención para determinar cuál era la proporción correspondiente al Estado en la última declaración del IS presentada.

Adicionalmente, el acta única incoada por la DFB pone de manifiesto la incorrección de la contestación al requerimiento de la AEAT formulado por el obligado, así como de la liquidación provisional practicada por esta administración.

Por otra parte, el cauce que debe seguir la AEAT en relación con su desacuerdo con la proporción declarada por el obligado no puede consistir en iniciar un procedimiento para modificar la proporción de volumen de operaciones declarado por el obligado (100% foral) y practicarle una liquidación provisional.

En su lugar, tal como ha quedado fijado en diversas Resoluciones de la Junta Arbitral, la AEAT debe limitarse a hacer una simple toma de datos que permita elaborar un informe y proponer a la Administración con competencia inspectora la modificación de la proporción de volumen de operaciones declarada por el obligado.

Ello es coherente con los Acuerdos Amistosos suscritos por la AEAT y las Diputaciones Forales del País Vasco el 18 de mayo de 2006, que, en materia de control tributario y actas únicas, establece que la regularización la realizará por acta única la Administración con competencia inspectora, aunque las demás pueden instar tal comprobación, para lo cual enviarán un informe con los datos obtenidos del contribuyente mediante una simple toma de los datos necesarios al efecto.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Declarar que la AEAT no tiene competencia para iniciar un procedimiento de comprobación limitada que finalice con una liquidación provisional modificando la proporción de tributación declarada respecto de las retenciones a consejeros por CYPBSA.

2º.- Notificar el presente acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Bizkaia y asimismo a CYPBSA.

Fdo.: Violeta Ruiz Almendral.

Fdo.: Sofía Arana Landín.

Fdo.: Javier Muguruza Arrese.