Resolución: R054/2024
Expediente: E084/2021

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), en relación con la competencia para la exacción de las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en lo sucesivo IRNR) practicadas por ISA, sobre las rentas que abonó durante los meses de enero y de febrero de 2020, obtenidas por no residentes sin establecimiento permanente, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 84/2021.

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- ISA es una compañía con domicilio social y fiscal en Bizkaia que desde 2014 y hasta el ejercicio 2019 incluido, tributó conforme a la normativa del Impuesto sobre Sociedades (en lo sucesivo IS) de territorio común, como sociedad dominante del grupo fiscal estatal, en la medida en que su volumen de operaciones superó hasta 2016 los siete millones de euros y, posteriormente, desde 2017, los diez millones de euros, y que, hasta el ejercicio 2018, también incluido, realizó más del 75 por 100 del volumen de operaciones en territorio común.

Además, ISA, al mismo tiempo, desde 2015 también ostentaba la condición de sociedad dominante de un grupo fiscal de normativa foral del Territorio Histórico de Bizkaia, del que, al estar ISA sujeta a la normativa del IS de territorio común, sin embargo, no formaba parte.

No obstante lo anterior, en el ejercicio 2019, la proporción del volumen de operaciones realizadas por ISA en territorio común fue inferior al 75 por 100 del total (ascendiendo al 74,24%), de modo que, en el ejercicio 2020, pasó a estar sujeta a la normativa foral del Territorio Histórico de Bizkaia del IS, lo que supuso que a 31 de diciembre de 2019 dejara de formar parte del grupo fiscal de territorio común, y que se integrara en el grupo fiscal foral con efectos desde el 1 de enero de 2020.

2.- Así lo notificó ISA a la AEAT el 20 de abril de 2020, mediante comunicación de variación en la composición del grupo fiscal de territorio común, y mediante la posterior comunicación, el 12 de mayo de 2020, del nuevo representante del grupo fiscal de territorio común.

ISA también puso esta circunstancia en conocimiento de la DFB, a través de escrito de 21 de enero de 2021, en virtud del cual notificó su integración en el grupo fiscal foral con efectos desde el 1 de enero de 2020.

3.- En este contexto, en fechas 24 de febrero y 23 de marzo de 2020, ISA presentó autoliquidaciones de retenciones e ingresos a cuenta del IRNR sobre rentas obtenidas por no residentes sin mediación de establecimiento permanente (modelo 216) correspondiente a los meses de enero y febrero de 2020 ante la

DFB, con importes a ingresar de 975,21 euros y de 690.240,70 euros, respectivamente.

Dichos importes se calcularon mediante la aplicación, a la cuantía total a ingresar, del porcentaje correspondiente al volumen de operaciones realizadas en Bizkaia durante el ejercicio 2018 por el grupo fiscal de territorio común, del que ISA formaba parte en el ejercicio 2018.

4.- El 30 de diciembre de 2020 ISA presentó ante la DFB, la AEAT, la Diputación Foral de Gipuzkoa y la Hacienda Foral de Navarra, escritos de rectificación de las autoliquidaciones de retenciones e ingresos a cuenta del IRNR de los meses de enero y febrero de 2020.

El objeto de los escritos fue sustituir los importes declarados inicialmente por los derivados de aplicar, a la cuantía total a ingresar, el porcentaje correspondiente al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio 2018 por el grupo fiscal foral, del que ISA formaba parte en enero y febrero de 2020.

En virtud de ello, ISA presentó solicitudes de devolución de ingresos indebidos ante la AEAT, la Diputación Foral de Gipuzkoa y la Hacienda Foral de Navarra, y de transferencia de los mismos a la DFB.

5.- Asimismo, el 25 de enero 2021, la DFB solicitó a la AEAT la remesa del importe de 7.990.712,98 euros como consecuencia de la rectificación presentada por ISA del modelo 216 correspondiente al mes de febrero de 2020.

De igual manera, el 11 de marzo de 2021, la DFB solicitó a la AEAT la remesa del importe de 11.289,75 euros como consecuencia de la rectificación del modelo 216 correspondiente al mes de enero de 2020.

6.- El 6 de agosto de 2021, la AEAT desestimó las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones de retenciones e ingresos a cuenta del IRNR planteadas por ISA. En la misma fecha, la AEAT desestimó también las remesas solicitadas por la DFB.

La AEAT consideró que los cálculos efectuados por ISA en las autoliquidaciones inicialmente presentadas fueron correctos, al contemplar la AEAT que el volumen de operaciones a tener en cuenta para realizar dichos cálculos era el del grupo fiscal de territorio común del que formaba parte en el momento de la declaración-liquidación de IS del ejercicio 2018, y no el del grupo foral en el que se encontraba integrada la entidad en enero y febrero de 2020.

7.- El 5 de octubre de 2021, la DFB notificó a la AEAT requerimiento de inhibición en relación con la competencia para la exacción de las retenciones practicadas por ISA.

La DFB entendió que el ingreso debió determinarse por aplicación del porcentaje correspondiente al volumen de operaciones del grupo fiscal foral al que pertenecía en el momento en que practicó las retenciones, y no el del grupo fiscal de territorio común, del que ya no formaba parte.

8.- El 4 de noviembre de 2021, la AEAT notificó a la DFB su rechazo al requerimiento de inhibición, declarándose asimismo competente para la exacción de las retenciones practicadas por ISA a cuenta del IRNR, reiterándose en el criterio expuesto en las desestimaciones de las solicitudes de rectificación planteadas por ISA y las remesas solicitadas por la DFB.

9.- El 24 de noviembre de 2021 la DFB planteó conflicto ante la Junta Arbitral en relación con la competencia para la exacción de las retenciones a cuenta del IRNR practicadas por ISA sobre las rentas obtenidas por no residentes sin mediación de establecimiento permanente que abonó durante los meses de enero y de febrero de 2020.

Dicho conflicto se ha tramitado siguiendo el procedimiento ordinario, por lo que, se ha dado cumplimiento al trámite para que la AEAT formule alegaciones y aporte y proponga las pruebas y documentación oportunas, y se ha puesto de manifiesto el expediente a todas las partes interesadas en el procedimiento, con el resultado que obra en el expediente.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Competencia de la Junta Arbitral.

La Junta Arbitral es competente para resolver este conflicto, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 66.Uno de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (en lo sucesivo Concierto Económico), que establece que son funciones suyas:

"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.- Normativa aplicable.

En lo que hace referencia al objeto de este conflicto, debemos atenernos en primer lugar, a lo previsto en el artículo 23.Dos del Concierto Económico, que determina que:

"Dos. Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a las rentas obtenidas por los contribuyentes que operen sin establecimiento permanente se exigirán por la Administración del territorio en el que se entiendan obtenidas las correspondientes rentas, conforme a lo dispuesto en el artículo anterior. (…)

No obstante, lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos a los que se refieren las letras e), f) e i) del apartado dos y en el supuesto previsto en el apartado tres, ambos del artículo anterior, se exigirán por las Diputaciones Forales en proporción al volumen de operaciones realizado en el País Vasco correspondiente al obligado a retener aplicando las reglas especificadas en la sección 3ª anterior."

Mientras que, por su parte, el artículo 22 del Concierto Económico, regula que:

"Dos. Cuando se graven rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la exacción del Impuesto corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio, cuando las rentas se entiendan obtenidas o producidas en el País Vasco por aplicación de los siguientes criterios:

c) Los rendimientos que deriven, directa o indirectamente, del trabajo:

(…) c') Las retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces o de órganos representativos en toda clase de entidades, conforme a lo previsto en el apartado Cuatro de este artículo.

(...) e) Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades públicas vascas, así como los derivados de la participación en fondos propios de entidades privadas en la cuantía prevista en el apartado cuatro de este artículo.

f) Los intereses, cánones y otros rendimientos del capital mobiliario:

a') Satisfechos por personas físicas con residencia habitual en el País Vasco o entidades públicas vascas, así como los satisfechos por entidades privadas o establecimientos permanentes en la cuantía prevista en el apartado cuatro de este artículo.

b') Cuando retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio vasco.

Cuando estos criterios no coincidan, se atenderá al lugar de utilización del capital cuya prestación se retribuye.

(...) i) Las ganancias patrimoniales derivadas de valores emitidos por personas o entidades públicas vascas, así como las derivadas de valores emitidos por entidades privadas en la cuantía prevista en el apartado cuatro de este artículo.

(...)
Tres. Cuando con arreglo a los criterios señalados en el apartado anterior, una renta se pudiera entender obtenida simultáneamente en ambos territorios, su exacción corresponderá a los Territorios Históricos cuando el pagador, si es persona física, tenga su residencia habitual en el País Vasco; si fuera persona jurídica o establecimiento permanente, se atenderá a lo dispuesto en el apartado cuatro de este artículo.

Cuatro. En los supuestos a que se refieren la letra c') de la letra c) y las letras e), f) e i) del apartado dos anterior, así como en el supuesto previsto en el apartado tres, las rentas satisfechas por entidades privadas o establecimientos permanentes se entenderán obtenidas o producidas en territorio vasco en la cuantía siguiente:

a) Cuando se trate de entidades o establecimientos permanentes que tributen exclusivamente al País Vasco la totalidad de las rentas que satisfagan.

b) Cuando se trate de entidades o establecimientos permanentes que tributen conjuntamente a ambas Administraciones la parte de las rentas que satisfagan, en proporción al volumen de operaciones realizado en el País Vasco. (…)"

La sección 3ª del Concierto Económico, a la que remite el artículo 23 del Concierto Económico, regula las normas relativas al IS y, en concreto, sobre las retenciones, disponiendo que:

"Artículo 17. Pagos a cuenta del Impuesto.

Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades corresponderán a una u otra Administración, conforme a los criterios establecidos a tal efecto en el presente Concierto para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Asimismo, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 12 respecto de la eficacia de los pagos a cuenta realizados en una u otra Administración. (…)"

Los criterios establecidos a tal efecto en el Concierto Económico para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas están recogidos en los artículos 7 y 9, los cuales establecen que:

> "Artículo 7. Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo.
> Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando correspondan a los que a continuación se señalan: [...]
>
> c) Las retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y de otros órganos representativos, cuando la entidad pagadora tenga su domicilio fiscal en el País Vasco.
>
> Tratándose de entidades que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y las Diputaciones Forales, las retenciones corresponderán a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio. A estos efectos, se aplicará la proporción determinada en la última declaración-liquidación efectuada por el Impuesto sobre Sociedades. Estas retenciones se exigirán conforme a la normativa foral o común, según que a la entidad pagadora le resulte de aplicación la normativa foral o común del Impuesto sobre Sociedades, y la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda por aplicación de este mismo criterio. No obstante lo anterior, las normas relativas al lugar, forma y plazo de

presentación de las correspondientes declaraciones-liquidaciones serán las establecidas por la Administración competente para su exacción."

“Artículo 9. Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del capital mobiliario.

Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del capital mobiliario se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Administración del Estado o por la Diputación Foral competente, de acuerdo con las siguientes normas:

Primera. Se exigirán por la Diputación Foral competente por razón del territorio las correspondientes a:

a) Rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier entidad, así como los intereses y demás contraprestaciones de obligaciones y títulos similares, cuando tales rendimientos sean satisfechos por entidades que tributen exclusivamente por el Impuesto sobre Sociedades en el País Vasco.

Tratándose de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y las Diputaciones Forales del País Vasco, la retención corresponderá a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio. A estos efectos, se aplicará la proporción determinada en la última declaración liquidación efectuada por el Impuesto sobre Sociedades.

Estas retenciones se exigirán conforme a la normativa foral o común según que a la entidad pagadora le resulte de aplicación la normativa foral o común del Impuesto sobre Sociedades, y la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda por aplicación de este mismo criterio. No obstante, lo anterior, las normas relativas al lugar, forma y plazo de presentación de las correspondientes declaraciones-liquidaciones serán las establecidas por la Administración competente para su exacción. (…)"

Por otro lado, por lo que atañe a los grupos fiscales, ha de tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 20.Dos del Concierto Económico, donde se establece que:

"1. Los grupos fiscales estarán sujetos al régimen de consolidación fiscal foral cuando todas las entidades que forman el grupo fiscal estuvieran sujetas a normativa foral en régimen de tributación individual, y estarán sujetos al régimen de consolidación fiscal de territorio común cuando todas las entidades que forman el grupo fiscal estuvieran sujetas a normativa de territorio común en régimen de tributación individual.

A estos efectos, se considerarán excluidas del grupo fiscal las entidades que estuvieran sujetas a la otra normativa. La competencia inspectora de los grupos fiscales corresponderá a la Administración Tributaria cuya normativa sea aplicable de acuerdo con las normas establecidas en el presente artículo. En todo caso, se aplicará idéntica normativa a la establecida en cada momento por el Estado para la definición de grupo

fiscal, entidad dominante, entidades dependientes, entidad representante, grado de dominio y operaciones internas del grupo.

2. Para la aplicación del régimen de consolidación fiscal de los grupos fiscales se seguirán las reglas siguientes:

Primera. Las entidades integrantes del grupo presentarán, de conformidad con las normas generales a que se refiere este Concierto Económico, la declaración establecida para el régimen de tributación individual.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, la entidad representante del grupo fiscal presentará a cada una de las Administraciones los estados contables consolidados del grupo fiscal.

Segunda. El grupo fiscal tributará, en todo caso, a una y otra Administración en función del volumen de operaciones realizado en uno y otro territorio.

A estos efectos, el volumen de operaciones realizado en cada territorio estará constituido por la suma o agregación de las operaciones que cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal efectúen en el mismo, antes de las eliminaciones intergrupo que procedan.

3. Para la determinación de la proporción del volumen de operaciones efectuado en cada territorio en los casos a que se refiere el segundo párrafo de la letra c) del apartado Uno del artículo 7, el segundo párrafo de la letra a) del apartado Uno del artículo 9 y el segundo párrafo del apartado Dos

del artículo 23, se atenderá en todo caso al volumen de operaciones del grupo definido en la regla segunda del apartado anterior."

Por último, el artículo 58 y la disposición adicional duodécima de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, disponen respecto al régimen de consolidación fiscal aplicable en régimen común:

"Artículo 58. Definición del grupo fiscal. Entidad dominante. Entidades dependientes.

1. Se entenderá por grupo fiscal el conjunto de entidades residentes en territorio español que cumplan los requisitos establecidos en este artículo y tengan la forma de sociedad anónima, de responsabilidad limitada y comanditaria por acciones, así como las fundaciones bancarias a que se refiere el apartado 3 de este artículo.

Cuando una entidad no residente en territorio español ni residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, con personalidad jurídica y sujeta y no exenta a un Impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades español tenga la consideración de entidad dominante respecto de dos o más entidades dependientes, el grupo fiscal estará constituido por todas las entidades dependientes que cumplan los requisitos señalados en el apartado 3 de este artículo.

(…)

6. El grupo fiscal se extinguirá cuando la entidad dominante pierda dicho carácter. No obstante, no se extinguirá el grupo fiscal cuando la entidad dominante pierda tal condición y sea no residente en territorio español, siempre que se cumplan las condiciones para que todas las entidades dependientes sigan constituyendo un grupo de consolidación fiscal, salvo que se incorporen a otro grupo fiscal. “

“Disposición adicional duodécima. Grupos fiscales con entidad dominante sometida a la normativa foral de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

A efectos del régimen de consolidación fiscal establecido en el Capítulo VI del Título VII de esta Ley, los grupos fiscales en los que la entidad dominante sea una entidad residente en territorio español y sometida a la normativa foral en el Impuesto sobre Sociedades de conformidad con el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, se equipararán en su tratamiento fiscal a los grupos fiscales en los que la entidad dominante sea no residente en territorio español.”

Paralelamente, el artículo 85 y la disposición adicional vigesimosegunda de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedades, del Territorio Histórico de Bizkaia, establecen que:

“Artículo 85 Definición del grupo fiscal. Entidad dominante. Entidades dependientes

1. Se entenderá por grupo fiscal el conjunto de entidades residentes en territorio español que cumplan los requisitos establecidos en este artículo y

tengan la forma de sociedad anónima, de responsabilidad limitada y comanditaria por acciones, así como las entidades de crédito a que se refiere el apartado 3 de este artículo, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 2 de esta Norma Foral.

Cuando una entidad no residente en territorio español ni residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, con personalidad jurídica y sujeta y no exenta a un Impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades español tenga la consideración de entidad dominante respecto de dos o más entidades dependientes, el grupo fiscal estará constituido por todas las entidades dependientes que cumplan los requisitos señalados en el apartado 3 de este artículo."

"Disposición Adicional Vigesimosegunda: Grupos fiscales con entidad dominante sometida a la normativa de régimen común

A efectos del régimen de consolidación fiscal establecido en el Capítulo VI del Título VI de esta Norma Foral, los grupos fiscales en los que la entidad dominante sea una entidad residente en territorio español y sometida a la normativa de régimen común en el Impuesto sobre Sociedades de conformidad con lo previsto en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, se equipararán en su tratamiento fiscal a los grupos fiscales en los que la entidad dominante sea no residente en territorio español."

3.- Postura de la AEAT.

La AEAT concluye que, en aplicación de la regla segunda del artículo 20.Dos.2 del Concierto Económico, en el caso de entidades integrantes de un grupo fiscal que deban ingresar retenciones practicadas a cuenta del IRNR sobre las rentas obtenidas por no residentes sin mediación de establecimiento permanente en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio, tal proporción no será la teórica individual que correspondería a cada una de ellas, sino la proporción determinada en la última declaración-liquidación efectuada por el IS por el grupo fiscal.

A este respecto, la AEAT considera, no obstante, que, en supuestos como el planteado, sin perjuicio de que deban aplicarse los porcentajes del grupo fiscal, es necesario atender a la situación particular de la entidad que practica las retenciones cuya exacción se cuestiona, ya que la obligación de retener recae sobre ISA, y no sobre el grupo fiscal en su conjunto.

A estos efectos, la AEAT manifiesta que deberá tenerse en cuenta la proporción determinada en la última declaración-liquidación efectuada por el IS, lo que llevaría a confirmar que ISA ha de tributar en proporción por esas retenciones a cuenta del IRNR, sobre las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente del periodo enero y febrero de 2020, siendo la proporción aplicable la del grupo fiscal estatal del que formaba parte en el momento de la mencionada declaración-liquidación del IS del ejercicio 2018.

La AEAT advierte, además, que ISA la única autoliquidación de IS del ejercicio 2018 sobre la que tiene conocimiento es la del grupo fiscal estatal al que pertenecía y va a desconocer la autoliquidación del IS del ejercicio 2018 del

grupo fiscal foral, por lo que difícilmente va a conocer los porcentajes del grupo foral del IS de 2018.

4.- Postura de la DFB.

Por el contrario, la DFB defiende que, de conformidad con lo establecido en el apartado 3 del artículo 20.Dos del Concierto Económico, las retenciones objeto de controversia deben ser ingresadas atendiendo al volumen de operaciones correspondiente al grupo fiscal al que pertenecía ISA en el momento en el que las retenciones resultaron exigibles (cuando se devengó la obligación tributaria), sin tomar en consideración ni su situación individual, ni la situación individual de las demás compañías del citado grupo fiscal.

La DFB entiende que es el propio grupo fiscal, y no las compañías que lo integran, el que ostenta la condición de sujeto pasivo, o de obligado al pago, del IS, a efectos de lo establecido en el artículo 22 y en el segundo párrafo del apartado Dos del artículo 23, ambos del referido Concierto Económico, y que las retenciones corresponden al grupo fiscal en su conjunto, y no, única y exclusivamente, a la sociedad que formalmente abona los rendimientos.

En este sentido, la DFB manifiesta que, en la medida en que el Concierto Económico no contiene ninguna regla de recálculo de los volúmenes de operaciones en los supuestos de variación en la composición de los grupos de unos ejercicios a otros, la competencia para la exacción de las retenciones objeto de controversia, practicadas por ISA en enero y en febrero de 2020, vendrá determinada por la proporciones del volumen de operaciones de referencia del grupo fiscal foral en el que se encontraba integrada en ese momento. Todo ello,

independientemente de que, en supuestos como el planteado, la composición del grupo haya podido cambiar de un momento a otro.

5.- Postura de la Junta Arbitral.

Hasta la modificación introducida en el artículo 20 del Concierto Económico por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, la delimitación de la competencia a los efectos de la exacción de las retenciones practicadas por una entidad que tributaba en el IS en régimen de consolidación fiscal se realizaba atendiendo, en última instancia, a los artículos 7, 9 y 23 del Concierto Económico, esto es, del mismo modo que una sociedad que tributaba bajo el régimen individual.

Sin embargo, con la modificación operada por la Ley 10/2017, tras el año 2017 se introduce en el Concierto Económico una previsión específica a los efectos de delimitar la competencia de las Administraciones, por lo que se refiere a la exacción de las retenciones cuando las mismas hubieran sido practicadas por las entidades que integran un grupo fiscal.

De este modo, para los grupos fiscales se introdujo una regla especial en la exacción de la retención, por un lado, de dividendos, intereses de bonos y obligaciones similares y la retribución de administradores a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e IS y, por otro lado, en la retención del IRNR sin establecimiento permanente de dividendos, intereses, cánones y determinadas ganancias patrimoniales. En concreto, se estableció que la exacción de estas retenciones realizadas por entidades que tributan en el IS en régimen de consolidación fiscal corresponde a cada administración en proporción al volumen de operaciones del grupo fiscal.

La Junta Arbitral ya se pronunció, entre otras, en sus Resoluciones 28/2022, de 28 de julio; 60/2022, de 6 de octubre; 61/2022, de 6 de octubre; 62/2022, de 6 de octubre; 63/2022, de 6 de octubre; 64/2022, de 6 de octubre; 65/2022, de 6 de octubre; 66/2022, de 6 de octubre; o 67/2022, de 6 de octubre, sobre los supuestos en que la entidad retenedora esté integrada en un grupo fiscal.

Así, transcribiendo parte de la Resolución 28/2022 (expediente: 42/2019 y acumulado 67/2021) de 28 de julio de 2022, la Junta Arbitral declaró que:

> "6.2.- La competencia de exacción que se determina mediante la aplicación simultánea de los tres puntos de conexión regulados en el art. 15 del Concierto Económico solo es aplicable a sujetos pasivos que tributen individualmente.
>
> En caso de tributación en consolidación fiscal la competencia de exacción se regula en el art. 20.Dos.2.Segunda del Concierto Económico y se caracteriza porque siempre es compartida y se determina por la aplicación de un solo punto de conexión, que es la proporción de volumen de operaciones del sujeto pasivo, esto es, del grupo.
>
> (…)
>
> 6.3 – La literalidad de los arts. 7.Uno.c) y 9.Uno.Primera.a) puede inducir a cierta confusión, en la medida que la obligación del pagador-retenedor de ingresar la retención en proporción a varias Administraciones se vincula a que se trate de un sujeto pasivo que tribute en proporción.

Como quiera que el retenedor integrado en un grupo que tributa en consolidación nunca es sujeto pasivo (y lógicamente nunca tributa en proporción a varias Administraciones), condición que solo es predicable del grupo, de seguir la interpretación literal éste nunca ingresaría las retenciones en proporción.

Esta interpretación es incompatible con la propia finalidad de las normas en liza y, en concreto, con el propio tenor del art. 20.Dos.3 del Concierto Económico, que establece que la proporción de las retenciones a ingresar a cada Administración será la del grupo.

Por tanto, la única interpretación posible de los arts. 7.Uno.c) y 9.Uno.Primera.a) del Concierto Económico, para el supuesto de que el retenedor esté integrado en un grupo, es que debe atenderse a la tributación del grupo (que es el sujeto pasivo) para determinar si la retención debe ingresarse en proporción.

Como quiera que, como hemos establecido previamente, los grupos siempre tributan en proporción, las retenciones practicadas por entidades integradas en un grupo que tribute en consolidación también se ingresarán siempre en proporción.

De acuerdo al art. 20.Dos.3 del Concierto Económico la proporción será la del grupo.

(…)

6.4.- Realizando una interpretación sistemática y teleológica (reguladas en el art. 3 del Código Civil, aplicable en virtud de lo establecido en el art. 2.Dos del Concierto Económico) de los artículos afectados, esta misma regla será aplicable a las retenciones del art. 23.Dos del Concierto Económico.

6.5.- En conclusión, es irrelevante el volumen de operaciones del retenedor, pues cualquiera que sea la suma del volumen de operaciones de las sociedades que integran el grupo, el sujeto pasivo tributará en proporción siempre que alguna sociedad realice operaciones en ambos territorios, y también es irrelevante la localización (individualmente considerada) de operaciones del retenedor."

En consecuencia, la Junta Arbitral llegó a la conclusión en las Resoluciones anteriormente mencionadas que aquellas entidades que formen parte de un grupo de consolidación fiscal en el IS, deben ingresar las retenciones, en todo caso, en función del volumen de operaciones realizado por el grupo de consolidación fiscal, independientemente del volumen de operaciones individual de la entidad pagadora de la renta.

Dicha postura ha sido refrendada recientemente por el Tribunal Supremo, entre otras, por las sentencias 3822/2024 (ECLI:ES:TS:2024:3822) de 5 de julio de 2024, y 3905/2024 (ECLI:ES:TS:2024:3905) de 18 de julio de 2024, que establecen que:

> "En conclusión, debe atenderse al volumen de operaciones del grupo pues así se desprende de la literalidad del precepto, que incluye la expresión 'en todo caso'.
>
> Desde esta perspectiva, la interpretación de la Junta Arbitral se concilia con la literalidad del precepto que es taxativo en su redacción, junto con el carácter sistemático, pues se ha introducido el apartado tercero en el artículo 20 dedicado a las agrupaciones de interés económico, uniones temporales y grupos fiscales. Esta precisión atañe a la determinación de la proporción del volumen de operaciones para aclarar que se refiere al volumen de operaciones del grupo y no de la entidad pagadora como se venía aplicando.
>
> Por otro lado, una interpretación lógica parece corroborar este extremo, pues si las sociedades del grupo tienen que ingresar en función del volumen de operaciones del grupo, lo lógico es que sean todas las sociedades del grupo las que lo hagan, sin ningún tipo de exclusión, máxime cuando se trata de la sociedad dominante."

Por consiguiente, de lo expuesto en las resoluciones de la Junta Arbitral y en las sentencias del Tribunal Supremo referidas, se puede dar por confirmado el criterio que especifica que, aunque la obligación de retener sea una obligación tributaria autónoma que convierte al retenedor en obligado tributario, las sociedades que forman parte de un grupo fiscal han de ingresar las retenciones practicadas, atendiendo al volumen de operaciones del grupo fiscal al que pertenecen, sin tomar en consideración su situación individual.

ISA, desde el ejercicio 2015, tiene la consideración de sociedad dominante de dos grupos de consolidación fiscal en territorio español: el grupo de territorio común, y el grupo de territorio foral.

No obstante, resultando aplicable la normativa de régimen común a ISA durante los ejercicios 2015 a 2019, de conformidad con lo establecido en los artículos 14 y 20 del Concierto Económico, y en el artículo 85 y en la Disposición Adicional Vigesimosegunda de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia, a pesar de ser sociedad dominante del grupo foral, no formó parte del mismo durante dichos ejercicios.

Posteriormente, con efectos 1 de enero de 2020, ISA dejó de formar parte del grupo fiscal de territorio común, y se integró en el grupo de consolidación foral, si bien manteniendo su posición de sociedad dominante en el grupo fiscal de régimen común, aunque sin formar parte de él, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 14 y 20 del Concierto Económico, y en los apartados 1 y 6 del artículo 58 y en la disposición adicional duodécima de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Esto es, desde el ejercicio 2015 ISA mantuvo su posición de sociedad dominante en sendos grupos, aunque estando integrada formalmente en el grupo estatal de 2015 a 2019, y en el grupo foral en 2020.

Siendo esto así, ISA satisfizo rentas en enero y febrero de 2020 a no residentes sin establecimiento permanente, practicando las pertinentes retenciones e ingresos a cuenta.

Y en tanto que ISA tiene ejercicio fiscal natural, esto es, de 1 de enero a 31 de diciembre, se debió remitir, para determinar la proporción del volumen de operaciones aplicable, a la última declaración-liquidación del IS presentada a esa fecha, siendo en este caso la declaración-liquidación correspondiente al IS de 2018 presentada en julio de 2019.

La cuestión, no obstante, es identificar la declaración-liquidación del IS correspondiente al ejercicio 2018 a la que se debe remitir ISA. La AEAT defiende que se debe referir a la declaración-liquidación del IS del grupo estatal en el que estaba integrada ISA en el ejercicio 2018. La DFB defiende, sin embargo, que se debe remitir a la declaración-liquidación del IS del ejercicio 2018 del grupo foral en el que está integrada en el año 2020.

Tributando ISA en el IS en régimen de consolidación fiscal en el año 2020, la obligación de aplicar la previsión establecida en el artículo 20.Dos del Concierto Económico, y, consecuentemente, las proporciones del grupo fiscal, surge de estar ISA integrada en el momento del devengo de las retenciones (enero y febrero de 2020) en un grupo fiscal concreto (el foral).

Y, tal y como se desprende de los artículos 22 y 23 del Concierto Económico, las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a las rentas obtenidas por los contribuyentes que operen sin establecimiento permanente se exigirán en proporción al volumen de operaciones correspondiente al obligado a retener. No obstante, resultando aplicable el régimen de consolidación fiscal a la entidad retenedora, las retenciones se exigirán en proporción al volumen de operaciones del grupo fiscal, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 20.Dos del Concierto Económico.

Por otra parte, los artículos 7. Uno.c) y 9. Uno. Primera a) del Concierto Económico disponen que tratándose de entidades que sean sujetos pasivos del IS exigible por el Estado y las Diputaciones Forales, las retenciones corresponderán a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio. Y en el caso de grupos fiscales, como es el supuesto de este conflicto, el carácter de sujeto pasivo lo ostenta el grupo fiscal. Resultando lo anterior aplicable asimismo al artículo 23.Dos del Concierto Económico, tal y como ya estableció la Junta Arbitral en, entre otras, la resolución 28/2022.

Al respecto, la Sentencia del Tribunal Supremo 3822/2024, anteriormente mencionada, establece que:

> "Se constata que, aunque la obligación de retener sea una obligación tributaria autónoma que convierte al retenedor en obligado tributario [art. 35.2d) LGT], para fijar la competencia a los efectos de la exacción de unas retenciones por IRPF (los artículos 7 a 9 se refieren a este tributo), cuando haya tributación en ambos territorios, la Ley del Concierto incorpora dentro del criterio delimitador, otro tributo diferente, esto es, acude al Impuesto de Sociedades de la entidad pagadora o retenedora, figura ajena al IRPF de los contribuyentes que sufren la retención.
>
> Desde esta perspectiva, se observa que en los artículos 7. Uno.c) y 9. Uno. Primera a) se alude a retenedora/pagadora y a sujeto pasivo, cuando realmente no son términos equivalentes pues, efectivamente, la retenedora

integrada en un grupo que tributa en consolidación no es sujeto pasivo a esos efectos.

En cualquier caso, se trata de un criterio que utiliza el legislador para objetivar la delimitación de competencias entre Administración del Estado y Administración Foral sin que se haya planteado reproche alguno desde el punto de vista sistemático o constitucional."

Por consiguiente, presentando el grupo fiscal foral en el que se encuentra ISA integrada en el ejercicio 2020 el carácter de sujeto pasivo, las retenciones corresponderán a ambas administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio por este grupo fiscal. Aplicando para ello la proporción determinada en la última declaración-liquidación efectuada por el IS del sujeto pasivo en cuestión, que deberá ser la del grupo fiscal al que pertenece en el momento de la exigibilidad de las retenciones.

Así pues, las retenciones de enero y febrero de 2020 correspondientes a ISA y al resto de sociedades integradas en el año 2020 en el grupo foral se ingresarán en proporción al volumen de operaciones determinado en la declaración-liquidación correspondiente a 2018 efectuada por el IS del sujeto pasivo, esto es, el grupo fiscal foral.

Del mismo modo, las sociedades integrantes del grupo fiscal estatal, en la medida en que este sigue subsistiendo, ingresaran las retenciones de enero y febrero de 2020 en proporción al volumen de operaciones determinado en la

última declaración-liquidación efectuada correspondiente a 2018 por el IS del grupo fiscal de territorio común.

Cuestión distinta hubiera sido si el grupo en el que se integra ISA con efectos 1 de enero de 2020 no hubiera existido en el ejercicio 2018. En este supuesto, la regulación del artículo 20.Dos nos remitiría a las proporciones del volumen de operaciones del grupo fiscal en el año 2018. No obstante, este volumen de operaciones del grupo fiscal sería irreal al no existir tal grupo fiscal en el año 2018, por lo que la única solución plausible sería que las entidades que se integren en un grupo fiscal de "nueva constitución" se remitan al volumen de operaciones de aquellas sociedades en el ejercicio de referencia (año 2018) a nivel individual. Esto es, si dicho grupo fiscal no hubiera existido en 2018, se invalidaría la remisión del art. 20.Dos al mismo.

Del mismo modo, si ISA hubiera quedado excluida del grupo fiscal estatal sin que se hubiera integrado a 1 de enero de 2020 en otro grupo fiscal, y, por consiguiente en el 2020 tributara de modo individual, al satisfacer rentas sujetas a retención en enero y febrero de 2020 no aplicaría lo dispuesto en el artículo 20.Dos del Concierto Económico, en tanto que en el momento en que se devenga la obligación de practicar retenciones no se encontraría integrada en ningún grupo fiscal. En este hipotético caso, ISA habría debido remitirse a la última declaración-liquidación del IS presentada de modo individual en el año 2018, y a las proporciones de los volúmenes de operaciones en ella reflejados de modo individual, sin tomar en consideración las proporciones del grupo en el que se encontraba integrada en aquel ejercicio.

En conclusión, y en tanto que, por añadidura, el Concierto Económico en la regulación del artículo 20 no prevé ninguna obligación de efectuar un cálculo distinto de las proporciones de volumen de operaciones en los supuestos de modificación en la composición de los grupos fiscales, esta Junta Arbitral considera que ISA debió ingresar las retenciones que practicó en enero y en febrero de 2020 atendiendo a la proporción del volumen de las operaciones efectuadas en 2018 por el grupo fiscal foral de que formaba parte en 2020.

Todo ello a pesar de que ISA no hubiera formado parte formalmente en el año 2018 en el grupo fiscal foral. Tal y como establecen las Sentencias del Tribunal Supremo citadas, “si las sociedades del grupo tienen que ingresar en función del volumen de operaciones del grupo, lo lógico es que sean todas las sociedades del grupo las que lo hagan, sin ningún tipo de exclusión, máxime cuando se trata de la sociedad dominante.”

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Declarar que en relación con la competencia para la exacción de las retenciones a cuenta del IRNR practicadas por ISA sobre las rentas que abonó durante los meses de enero y de febrero de 2020, obtenidas por no residentes sin mediación de establecimiento permanente, el ingreso debe realizarse en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio por el grupo fiscal foral, aplicando la proporción determinada en la última declaración-liquidación de este grupo fiscal efectuada por el Impuesto sobre Sociedades.

2º.- Notificar el presente Acuerdo a la Diputación Foral de Bizkaia, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y a ISA.

Fdo.: Violeta Ruiz Almendral. Fdo.: Sofía Arana Landín.

Fdo.: Javier Muguruza Arrese.