Resolución: R001/2025
Expediente: E069/2021

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 29 de enero de 2025.

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 unilateralmente, esto es, sin permitir la participación de aquélla en su procedimiento, en el marco del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2012 a 2014, las operaciones vinculadas del Grupo Fiscal, cuyo representante actual es la compañía ICESA (antes IGESA), y cuya dominante anterior era ISA, con diversas colaterales de competencia inspectora foral, así como la posibilidad de que dicha regularización alcance el coste del bono social en el ejercicio 2014, que se tramita ante esta Junta Arbitral con número de expediente 69/2021.

I. ANTECEDENTES

1.- El Grupo Fiscal a efectos de Impuesto sobre Sociedades tuvo como dominante hasta el 31 de diciembre de 2019 a ISA, y desde entonces a ICESA (antes denominada IGESA).

2.- En los ejercicios 2012 a 2014 la competencia normativa e inspectora del Grupo correspondía al Estado.

3.- La AEAT incoó las siguientes actas:

- El 1 de octubre de 2018 Acta de Conformidad A01-81299316 en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2012 y 2013, regularizando servicios corporativos recibidos por sociedades de competencia foral.

- El 22 de mayo de 2019 Acta de Conformidad A01-81661803 en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014, regularizando servicios corporativos recibidos por sociedades de competencia foral.

- El 5 de mayo de 2021 se incoaron las Actas con Acuerdo A11-70309262 en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2012 a 2014, regularizando servicios corporativos no tenidos en cuenta inicialmente prestados por ISA a sociedades de competencia foral, y las Actas de Conformidad A01-82448095 en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2012 a 2014, en el que se regularizan servicios financieros intragrupo y A01-82448122 en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014, en que se regulariza el coste por bono social.

4.- El 10 de junio de 2021 las dominantes notificaron a la DFB las cinco actas incoadas al Grupo por la AEAT.

5.- El 5 de agosto de 2021 la DFB requirió de inhibición al Estado en relación con la competencia para regularizar unilateralmente las operaciones vinculadas del Grupo Fiscal sin darle participación, considerando que la bilateralidad del ajuste primario afectaba a entidades de competencia inspectora foral. También se discrepaba de la posibilidad de que se trasladase por operaciones vinculadas parte del coste del bono social de la electricidad a entidades que formaban parte del grupo mercantil cuya dominante era ISA, pero no del Grupo Fiscal.

6.- El 2 de septiembre de 2021 la AEAT rechazó el requerimiento de inhibición.

7.- El 27 de septiembre de 2021 la DFB planteó conflicto de competencias ante la Junta Arbitral que, bajo número de expediente 68/2021, se ha tramitado por el procedimiento ordinario.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Competencia de la Junta Arbitral.

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

> "*a) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.*
>
> *b) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.*
>
> *c) Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes*".

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

2.- Sobre el deber de colaboración.

La cuestión del deber de colaboración ya ha sido resuelta por la Junta Arbitral en su Resolución 39/2023, relativa a los conflictos 12/2016 y 29/2016 (acumulados), de la que se reproducen los extractos pertinentes:

"La bilateralidad de los ajustes de operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades se introdujo por Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal, que modificó el art. 16 en un doble sentido:

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

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

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

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

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

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

La Junta Arbitral, a fin de valorar si en el ámbito de las operaciones vinculadas del Impuesto sobre Sociedades debe producirse la colaboración que propugna la DFG, parte del análisis de los precios de transferencia en el ámbito de la fiscalidad internacional (que tiene por objeto que las bases imponibles sean objeto de tributación en aquellos Estados donde se producen, evitando el traslado artificial de beneficios hacia soberanías fiscales donde resulte más ventajoso). En este sentido, señala la citada Resolución 8/2012:

> "*Este principio se consagró primero en el ámbito internacional para el supuesto de que las entidades vinculadas perteneciesen a distintos Estados, como criterio de reparto entre éstos de la base imponible. Aunque la finalidad de este principio, generalmente denominado en lengua española "principio de plena competencia", no es combatir el fraude fiscal, su adopción impide que en los grupos de sociedades el beneficio se sitúe en el lugar donde recibe un tratamiento fiscal más ventajoso, en perjuicio del legítimo derecho a la imposición de otro Estado"*.

> "*En el ámbito internacional la bilateralidad del ajuste está establecida taxativamente, entre otros lugares, en el apartado 2 del artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, que añade que para determinar el ajuste correspondiente "las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario".*
> *Por tanto, la bilateralidad no implica que el otro Estado deba aceptar pasivamente el precio de transferencia fijado por el primer Estado. El comentario al artículo 9 del Modelo, párrafo 11 señala que en caso de desacuerdo entre los Estados contratantes acerca de este ajuste se acudirá al procedimiento amistoso previsto en el artículo 25 del propio Modelo. En el ámbito de la Unión Europea está en vigor el Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (90/436/CEE), de 23 de julio de 1990, que prevé con este fin la realización de un procedimiento amistoso y, para el caso de que no se llegue a un acuerdo en esta vía, un procedimiento arbitral, cuya resolución se impone en última instancia a los Estados interesados. La modificación del artículo 25 del Modelo de la OCDE llevada a cabo en la versión de éste de 2008 introdujo también una fase arbitral en el procedimiento amistoso regulado en dicho artículo*".

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

> "*Pues bien, consideramos que existen razones suficientes para estimar que debe reconocerse a la Diputación Foral de Gipuzkoa una participación del tipo de la que acabamos de describir como característica de los procedimientos amistosos en la esfera internacional; es decir, que debe llevarse a cabo un intercambio de información entre las Administraciones interesadas con el fin de intentar de buena fe resolver las discrepancias que puedan surgir acerca de la práctica de los ajustes derivados de la valoración de las operaciones vinculadas.*
>
> *La primera y fundamental de dichas razones es que, si en la esfera internacional se establece el deber de los Estados de consultarse y tratar de resolver de común acuerdo las discrepancias surgidas acerca de los*

ajustes de operaciones vinculadas, tal deber debe existir con mucha mayor razón en el seno de un Estado, y por tanto de un mismo ordenamiento jurídico. En efecto, no sería aceptable en el ámbito de este ordenamiento que las decisiones que en esta materia adopte una Administración se impusieran terminantemente a la otra Administración interesada, la cual se vería ante la alternativa de o bien aceptar la corrección valorativa llevada a cabo por la primera Administración y realizar en igual importe el ajuste correspondiente, evitando así una doble imposición, o bien llevar a cabo la valoración de las operaciones vinculadas de manera independiente, con el consiguiente riesgo de que se produzca una doble imposición".

De acuerdo con lo expuesto, la citada Resolución 8/2012 (expediente 16/2009) se ciñe a resolver el concreto problema de la regularización de operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades, usando para ello una fundamentación jurídica expresamente referida a dicho impuesto, como es el notoriamente citado Convenio Modelo de la OCDE, cuyos Comentarios cita la Resolución en apoyo de su razonamiento, y el Convenio Europeo de Arbitraje. Se trataba entonces de trasladar al ámbito interno la lógica existente en el contexto internacional, si bien que limitado al ámbito de los convenios de doble imposición, referidos únicamente a determinados impuestos sobre la renta, y sin que dicha colaboración abarque todo el sistema tributario. A ello cabe añadir que los Comentarios al CM OCDE no tienen ningún valor jurídico, aunque puedan utilizarse en apoyo de una determinada interpretación.

La posterior Resolución 15/2018 de la Junta Arbitral, dictada en los conflictos 22/2013 y 3/2015 (acumulados), abordó nuevamente la regularización de operaciones entre entidades vinculadas cuando la competencia inspectora para efectuar la corrección valorativa y el ajuste derivado de la bilateralidad corresponde a diferentes Administraciones tributarias.

Esta Resolución 15/2018 razona que "*Dado que en el ejercicio de sus competencias cada Administración goza de plena autonomía para realizar la comprobación y regularización de sus obligados tributarios, la bilateralidad no implica ni que la Administración que realice el ajuste primario a una de las partes de la operación pueda imponer sus criterios valorativos a la Administración competente para efectuar el ajuste bilateral ni, por lo mismo, que esta última deba aceptar pasivamente los valores fijados por la primera*".

Sin embargo, la Junta Arbitral se hace cargo de la principal diferencia entre los conflictos 16/2009 (abordado en SC) por un lado, y 22/2013 y 3/2015 por otro, que podría provocar "*no resultar exigible actuar conforme a lo planteado en la Resolución 8/2012, al ser otro el modo en que las propias Administraciones concertadas convinieron dar cumplimiento al principio de colaboración del artículo 4 del Concierto Económico, cuando las actuaciones inspectoras se efectúan sobre contribuyentes que deben tributar conjuntamente en proporción la volumen de operaciones*".

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

Esta fundamental diferencia determina que no se trate de ver si en cada expediente de operaciones vinculadas se cumple la Resolución 8/2012 como si la misma integrase una laguna normativa, puesto que "*cada resolución depende de sus propios hechos y circunstancias*". Dicho de otro modo, la Resolución 8/2012 no es aplicable literalmente a cualquier supuesto de regularización de operaciones vinculadas, pues no constituye una norma procesal del Concierto Económico. En efecto, como se ha señalado ya por la Junta Arbitral, "*la facultad de "integración" del Concierto Económico que pretende atribuirle la DFB excede, rebasándolos, los efectos propios de la resolución de un conflicto arbitral. Sobre todo cuando estando reservada al titular de la potestad legislativa la facultad de regular por ley "el procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos" (artículo 105. c) de la Constitución Española), resulta que hasta la Ley 10/2017, de 28 de diciembre el legislador no consideró necesario concretar el contenido material de los artículos 2 y 4 del Concierto Económico, estableciendo para tales supuestos de operaciones vinculadas obligaciones de colaboración entre Administraciones Tributarias y reglas de coordinación de competencias inspectoras*". "*Por ello, haciendo abstracción de su literalidad, hemos de entender que "las normas procedimentales" que la DFG entiende incumplidas no son sino la concreción efectuada por la Resolución 8/2012 en el conflicto 16/2009 de las exigencias de los principios generales del Concierto*

(artículo 2) y, en particular, del principio de colaboración (artículo 4. Tres) a los que la Junta Arbitral debió acudir en ausencia de una previsión normativa concertada para resolverlo".

Por tanto, en conclusión, "*De todo lo anterior se desprende que lo que se ventila en este procedimiento no es el cumplimiento de la Resolución 8/2012 de la Junta Arbitral, sino el de las concretas exigencias derivadas de la interpretación y aplicación al caso de los principios generales de coordinación y colaboración regulados en los artículos 2 y 4 del Concierto Económico*".

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

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

Adicionalmente, debe hacerse referencia a extensa y consolidada jurisprudencia sobre regularización íntegra (entre otras, Sentencias del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2019 -ECLI:ES:TS:2019:3677-, 2 octubre 2020 -ECLI:ES:TS:2020:3051-, 26 de mayo de 2021 -ECLI:ES:TS:2021:2242-, 22 de abril de 2021 -ECLI:ES:TS:2021:1557-, 23 de octubre de 2014 -ECLI:ES:TS:2014:4286-, 7 de octubre de 2015 -ECLI:ES:TS:2015:4300-, 25 de octubre de 2019 -ECLI:ES:TS:2019:3705-, 3 de abril de 2008 -ECLI:ES:TS:2008:1658-, 18 de septiembre de 2013 -ECLI:ES:TS:2013:4586-, 23 de enero de 2014 -ECLI:ES:TS:2014:432-, 6 de noviembre de 2014 -ECLI:ES:TS:2014:4592-, 10 de octubre de 2019 -ECLI:ES:TS:2019:3287-, 17 de octubre de 2019 -ECLI:ES:TS:2019:3263-, 26 de enero de 2012 -ECLI:ES:TS:2012:483-, 17 de abril de 2017 -ECLI:ES:TS:2017:1503-, 25 de

octubre de 2015 -ECLI:ES:TS:2015:4507-, y 11 de junio de 2020 -ECLI:ES:TS:2020:1884-) así como la jurisprudencia referida al principio de buena administración (Sentencias del Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 2020 -ECLI:ES:TS:2020:1182-, de 22 de septiembre de 2020 -ECLI:ES:TS:2020:3060- y de 29 de octubre de 2020 -ECLI:ES:TS:2020:3734-) , que refuerzan la conclusión de que la AEAT debería haber permitido la participación de la DFB en su procedimiento de regularización de operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades, a fin de tratar, de buena fe, de evitar la sobreimposición que para el conjunto de entidades del perímetro de vinculación se deriva de la adopción de criterios dispares".

3.- Bono social.

El bono social se configuró como un servicio público que debían financiar las empresas eléctricas a fin de proteger a consumidores vulnerables acogidos a tarifa de último recurso, a fin de evitarles la mayor carga derivada de la desaparición del déficit de tarifa.

Dicha financiación, en lugar de recaer sobre todos los operadores del sistema eléctrico que realicen alguna o varias de las actividades de producción, transporte, distribución y comercialización, se articula exclusivamente sobre las matrices (entendidas en el sentido del art. 42 del Código de Comercio) de los grupos integrados verticalmente o, en su caso, por las sociedades que desarrollen simultáneamente las actividades de producción, distribución y comercialización de energía eléctrica.

La cantidad a financiar por bono social se repartía entre los sujetos obligados a asumir su coste de forma proporcional a la cuota de clientes a los que suministrasen energía eléctrica, siendo calculada por la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (en lo sucesivo CNMC) en atención a la actividad concreta de las empresas que conformaban el grupo.

La exposición de motivos del Real Decreto Ley 9/2013 señalaba que la imposición de esta obligación a las tales matrices permitía, siquiera sea indirectamente, repartir dicha carga entre las principales actividades empresariales intervinientes en el sector eléctrico. Ciertamente, quedaría con ello excluida de tal reparto la actividad de transporte, si bien dicha excepción se considera justificada de acuerdo con su régimen jurídico de actividad regulada.

A raíz de la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de octubre de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:4526) hubo de practicarse la devolución de las cantidades financiadas por las sociedades o los grupos en concepto de bono social.

La AEAT entiende que el coste derivado de la financiación ha de imputarse a las sociedades cuya actividad se tuvo en cuenta por la CNMC para el cálculo del coste del bono social, puesto que son las mismas que realizan las actividades que permitirían recuperar del mercado el eventual coste, localizando así en la misma entidad los gastos e ingresos derivados de una actividad. En consecuencia, entiende que hay una operación interna vinculada para trasladar el coste del bono social de la entidad matriz a las entidades que realizan las actividades concretas del Sector Eléctrico, que son las que obtienen los ingresos derivados de las mismas.

La DFB entiende que la recuperación del coste del bono social no se podía efectuar, de acuerdo con el Real Decreto Ley 9/2013, por las entidades que realizan las actividades concretas, sino por los grupos integrados verticalmente que realizaran simultáneamente las actividades de producción, distribución y comercialización.

La DFB basa su postura en la propia argumentación de la Abogacía del Estado en el recurso contencioso administrativo 961/2014, que señalaba que la verdadera razón de ser del sistema adoptado no reside en la supuesta capacidad y solvencia de las empresas integradas sino que el factor determinante venía dado por "...la propia integración vertical, en tanto que permite la imposición de la carga a aquéllas empresas que, desarrollando la actividad de comercialización, directamente relacionada con el objeto de la medida, se encuentran por virtud de dicha condición verticalmente integrada en mejor condición para neutralizar y minimizar su impacto"; lo que vendría propiciado -explica el representante procesal de la Administración- porque el grupo empresarial que realiza de manera simultánea diversas actividades en el sector de la electricidad cuenta con un conocimiento más profundo del sector, tiene ciertas economías de escala, cuenta con la posibilidad de contratos intra-grupo que moderen el impacto de las fluctuaciones de precios, etc.

Asimismo, entiende la DFB que las actividades directamente vinculadas con el objeto del bono social eran la producción y, esencialmente, la comercialización, pero no la distribución que, además, es una actividad regulada.

La DFB también discrepa del criterio de reparto del coste entre las sociedades dependientes vinculadas atendiendo a los mismos criterios establecidos en el artículo 45.4 de la Ley 24/2013 del Sector Eléctrico, en su redacción vigente en ese ejercicio, cuando ese precepto fue inicialmente declarado inaplicable por el Tribunal Supremo, mediante Sentencia de 25 de octubre de 2016, precisamente, entre otras causas, por falta de justificación del sistema regulado en él, y por "resultar incompatible con la exigencia establecida en el artículo 3.2 de la Directiva 2009/72/CE, que establece que las obligaciones de servicio público "deberán definirse claramente, ser transparentes, no discriminatorias y controlables, y garantizar a las empresas eléctricas de la Comunidad el acceso, en igualdad de condiciones, a los consumidores nacionales"; (...)".

En este punto hay que señalar que la argumentación del Abogado del Estado en el Recurso 961/2014 no fue estimada por el Tribunal Supremo al resolverlo por Sentencia de 21 de diciembre de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:4769).

Al contrario, el Tribunal Supremo consideró en dicha resolución que la configuración del bono social carecía de la necesaria claridad y transparencia, así como discriminatoria, puesto que no estaba suficientemente justificada la exclusión de las sociedades o grupos que se centraran en una sola o dos de las actividades del sector eléctrico.

En este sentido, la AEAT argumenta que, si las empresas consideradas por la CNMC no hubieran formado parte del grupo, no existiría duda acerca de la imputación a las mismas del coste y del ingreso. Asimismo, afirma que, si el grupo no hubiera realizado la producción y comercialización, la matriz no vendría obligada a asumir ningún coste.

No procede en este momento hacer un pronunciamiento sobre la posibilidad de trasladar el coste del bono social a las dominadas del grupo mercantil de competencia inspectora foral (por tanto, excluidas del Grupo Fiscal), así como de la corrección del cálculo realizado, en la medida que el fundamento jurídico precedente implica, tal como ejecutó la AEAT la Resolución 8/2012, recaída en conflicto 16/2019, que la colaboración con la DFB deba articularse previamente a la incoación de las actas de operaciones vinculadas.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Declarar que la AEAT debería haber permitido una participación en su procedimiento de comprobación de operaciones vinculadas del Impuesto sobre Sociedades 2012 a 2014 a la DFB, intercambiando datos e información, criterios y valoraciones, a fin de intentar, con arreglo al principio de buena fe, evitar la sobreimposición en el conjunto de entidades del perímetro de vinculación derivada de la adopción de regularizaciones que no se apliquen bilateralmente por ambas Administraciones, sin hacer un pronunciamiento expreso sobre el ajuste relacionado con el coste del bono social.

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

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

Fdo.: Javier Muguruza Arrese.