

**Resolución: R 73/2022**

**Expediente: 34/2016 y acumulado15/2017**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 6 de octubre de 2022.

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 los conflictos planteados por la obligada CSL, frente a la Diputación Foral de Bizkaia (en lo sucesivo, DFB) y la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo, AEAT), cuyo objeto es determinar la competencia de exacción por el Impuesto sobre Sociedades del grupo de consolidación fiscal 0902B, de la que es dominante, en los ejercicios 2014 y 2015, que se tramitan ante esta Junta Arbitral con números de expedientes 34/2016 y 15/2017.

### **I. ANTECEDENTES**

1.- El Grupo Fiscal 0902B, compuesto por CSL, CIESA e IOSA, tributó en el Impuesto sobre Sociedades del 2014 aplicando normativa foral vizcaína al estar todas sus sociedades integrantes sometidas individualmente a la referida normativa foral, por tener domicilio fiscal en Bizkaia y no haber superado, en los ejercicios 2013 y 2014, los 7.000.000 de euros de volumen de operaciones.

El volumen de operaciones del grupo en 2013 ascendió a 4.973,328,24 euros y, en 2014, a 4.788.659,51 euros.

El referido grupo presentó las autoliquidaciones correspondientes al ejercicio 2014 a la DFB y a la AEAT declarando, respectivamente, una proporción de volumen de operaciones del 97,68% y 2,32%, y solicitando la devolución correspondiente a cada una de las administraciones.

Igualmente, las autoliquidaciones del ejercicio 2015 se presentaron a ambas administraciones, con proporciones de tributación del 97,15% (foral) y 2,85% (estatal).

**2.-** La AEAT le notificó sendas liquidaciones provisionales denegando la devolución de 743,63 euros correspondientes al 2013 y 1.468,26 euros correspondientes al 2014, por entender que no debía tributar al Estado al no haber superado los 7.000.000 de euros de volumen de operaciones en los ejercicios precedentes a cada autoliquidación.

**3.-** El grupo rectificó las autoliquidaciones presentadas ante la DFB incluyendo la totalidad de las operaciones y solicitando las devoluciones adicionales de 743,63 euros y 1.468,26 euros respectivamente.

**4.-** La DFB le notificó liquidaciones provisionales denegando las devoluciones adicionales por falta de competencia, al entender que, de acuerdo al art. 20 del Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/2002, los grupos fiscales deben tributar por el Impuesto sobre Sociedades siempre en proporción de volumen de operaciones, aunque el volumen de operaciones no alcance el umbral de 7.000.000 de euros, por lo que las referidas devoluciones le correspondían al Estado.

5.- Habiéndose declarado ambas Administraciones incompetentes y habiendo transcurrido el plazo de 1 mes sin que ninguna planteara conflicto positivo, CCSL, como dominante del grupo, presentó conflicto negativo.

6.- Una vez admitidos a trámite los conflictos, se acumularon y se concedieron alegaciones iniciales a las Administraciones y finales a todas las partes.

## II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

### 1.- Competencia de la Junta Arbitral

El art. 66.Uno.b) del Concierto Económico establece que es función de la Junta Arbitral:

*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.*

En el presente caso no se discute el volumen ni la proporción de volumen de operaciones, sino si la interpretación conjunta de los art. 15 y 20 del Concierto Económico determina la obligación de los grupos fiscales de tributar por impuesto sobre sociedades en todo caso en proporción, o solo cuando se supere el umbral previsto en el art. 15, por lo que la Junta Arbitral resulta competente para resolver este conflicto, planteado como negativo ante la falta de actuación de las administraciones en conflicto.

## 2.- Acumulación de procedimientos

El art. 57 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, aplicable en virtud de la remisión realizada por el art. 8 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico, señala que,

*El órgano administrativo que inicie o tramite un procedimiento, cualquiera que haya sido la forma de su iniciación, podrá disponer, de oficio o a instancia de parte, su acumulación a otros con los que guarde identidad sustancial o íntima conexión, siempre que sea el mismo órgano quien deba tramitar y resolver el procedimiento.*

*Contra el acuerdo de acumulación no procederá recurso alguno.*

## 3.- Normativa aplicable.

La normativa aplicable *ratione temporis* era la siguiente:

### *Artículo 15. Exacción del Impuesto.*

*Uno. Corresponderá de forma exclusiva a las Diputaciones Forales la exacción del Impuesto sobre Sociedades de los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de 7 millones de euros.*

*Dos. Los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 7 millones de euros tributarán, cualquiera*

*que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio.*

*(...)*”

#### *Artículo 20.Dos.*

*1. Los grupos fiscales estarán sujetos al régimen de consolidación fiscal foral cuando la sociedad dominante y todas las dependientes estuvieran sujetas a normativa foral en régimen de tributación individual, y estarán sujetos al régimen de consolidación fiscal de territorio común cuando la sociedad dominante y todas las dependientes estuvieran sujetas al régimen tributario de territorio común en régimen de tributación individual. A estos efectos, se considerarán excluidas del grupo fiscal las sociedades que estuvieran sujetas a la otra normativa.*

*En todo caso, se aplicará idéntica normativa a la establecida en cada momento por el Estado para la definición de grupo fiscal, sociedad dominante, sociedades dependientes, 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 sociedades integrantes del grupo presentarán, de conformidad con las normas generales a que se refiere este Concierto, la declaración establecida para el régimen de tributación individual.*

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

*Segunda. El grupo fiscal tributará 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 sociedades integrantes del grupo fiscal efectúen en el mismo, antes de las eliminaciones intergrupo que procedan.*

El art. 15 del Concierto Económico sólo ha sufrido una modificación posterior (por la Ley 10/2017) para elevar el umbral de volumen de operaciones a 10.000.000 de euros.

En cambio, la regla de exacción del art. 20 del Concierto Económico ha sido modificada (también por la Ley 10/2017) para quedar redactado en los siguientes términos:

*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.- Postura de la DFB.**

La DFB entiende que, si la exacción de los grupos se determinara por lo previsto en el art. 15 del Concierto Económico, la regla prevista en el art. 20.Dos.2 sería redundante.

Adicionalmente, si la tributación de los grupos se rigiera por lo dispuesto en el art. 15, el Concierto Económico debería definir dónde se entiende que radica el domicilio fiscal de un grupo, cuál es el volumen de operaciones total del grupo (sólo se definen las operaciones que se computan a efectos de calcular la proporción de volumen de operaciones realizado en cada territorio).

Por lo tanto, siendo ambas reglas incompatibles, debe, por principio de especialidad, prevalecer la regla del art. 20.Dos.

La simplificación de obligaciones tributarias que establece el art. 15 del Concierto Económico al permitir que los obligados que no superen 7.000.000 de euros de volumen de operaciones tributen exclusivamente a la administración correspondiente a su domicilio fiscal, no tiene sentido en los grupos fiscales, que tienen mayores recursos. Esta interpretación es coherente además con la modificación operada por la Ley 10/2017 en que se aclara que los grupos fiscales tributan en todo caso en proporción por el Impuesto sobre Sociedades.

### **4.- Postura de la AEAT.**

La AEAT entiende que, procede una aplicación sistemática del Concierto Económico según lo previsto en el art. 3 del Código Civil por reenvío del art. 2.Dos de aquél.

De una interpretación sistemática de los arts. 15 y 20 del Concierto Económico resultaría que el primero determina cuándo las obligadas, incluidas los grupos en consolidación, tributan a una o varias administraciones, y el segundo regula las reglas de tributación para el caso de que sea en proporción de volumen de operaciones.

Entiende la AEAT que otra interpretación privaría a los grupos fiscales de la regla de simplificación que establece el art. 15 del Concierto Económico para las obligadas de pocos recursos, que son las que tienen un umbral de volumen de operaciones inferior al previsto en cada momento en dicho precepto.

La falta de definición del domicilio fiscal en el Concierto Económico no constituye una laguna porque no tiene relevancia al no poder existir grupos mixtos y al poder considerarse como tal el domicilio fiscal de la entidad dominante.

Según el Estado lo que pretende la DFB es una aplicación retroactiva del art. 20 del Concierto Económico en la redacción otorgada por la Ley 10/2017.

## **5.- Postura de la Junta Arbitral.**

6.1.- El Concierto Económico es, visto desde su perspectiva de norma de financiación, una norma que distribuye y establece las reglas de coordinación del poder tributario entre el Estado y el País Vasco.

Para ello adopta un criterio general de atribuir los recursos a una u otra administración, en función de diversos puntos de conexión (residencia habitual, lugar donde radiquen los inmuebles, etc.).

Excepcionalmente, para el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre Renta de No Residentes con Establecimiento Permanente y el Impuesto sobre

el Valor Añadido, además de para algunas retenciones, el Concierto Económico opta por distribuir los recursos entre varias administraciones.

Para ello, se utilizan simultáneamente tres puntos de conexión: domicilio fiscal, volumen de operaciones, y proporción de volumen de operaciones, referidos a sus respectivos ámbitos temporales.

Pues bien, el Concierto Económico no define ni dónde se considera que radica el domicilio fiscal de los grupos, ni qué operaciones computan en su volumen de operaciones.

El Estado considera que la falta de definición del domicilio fiscal del grupo que tributa en consolidación por el Impuesto sobre Sociedades no tiene trascendencia porque no existen grupos mixtos.

Esto es cierto en cuanto a los grupos mixtos estatales-forales se refiere, pero no en cuanto a los grupos mixtos forales. Así, puede haber un grupo integrado por sociedades domiciliadas en los tres territorios históricos vascos que, individualmente consideradas, se regularan por distintas normativas forales del Impuesto sobre Sociedades.

En este sentido hay que señalar que el art. 15 del Concierto Económico sí regula la concreta Diputación Foral a la que corresponde la tributación en exclusiva de obligados que no superen el umbral de volumen de operaciones vigente en cada momento.

Por ello no es aceptable considerar que, en el caso de grupos que no superen el umbral de volumen de operaciones del art. 15 del Concierto Económico, se ha obviado esta definición, derivándose su regulación a la normativa del Impuesto sobre Sociedades de cada Diputación Foral.

De igual manera que no es aceptable la interpretación de que el domicilio fiscal del grupo radica en el territorio donde se halle el de la dominante.

Como hemos visto, tampoco se define en el Concierto Económico lo que debe entenderse por volumen de operaciones del grupo, pues el art. 20 se limita a definir las operaciones que computan a efectos del cálculo de la proporción de volumen de operaciones.

En este punto conviene recordar que el *volumen de operaciones* va referido al sujeto pasivo definido en cada impuesto, que, en este caso, es el grupo. Igualmente hay que recordar que para la *proporción de volumen de operaciones* computan las operaciones gravadas y las exentas plenas, por lo que, según la interpretación otorgada reiteradamente por el Estado, quedan fuera en el Impuesto sobre Sociedades las operaciones realizadas en el extranjero, y en el IVA quedan fuera las no sujetas y las exentas limitadas. Esto es, no computan las mismas operaciones en el cálculo del volumen y de la proporción de volumen de operaciones.

Por tanto, no podemos aceptar la interpretación estatal de que el volumen de operaciones viene definido en el art. 20 del Concierto Económico.

6.2.- De acuerdo con todo lo anterior, la única interpretación sistemática de los arts. 15 y 20 del Concierto Económico que otorgan sentido a la tributación de los grupos por el Impuesto sobre Sociedades, es que la regulación del art. 20, que sería perfectamente prescindible si prevaleciese el art. 15, es aplicable por principio de especialidad, determinando que los grupos tributan siempre, cualquiera que sea el volumen de operaciones y el domicilio fiscal, que no se definen porque carecen de relevancia, en proporción de volumen de operaciones.

6.3.- La idea de que la aplicación del art. 20 del Concierto Económico priva a los grupos que no superen del umbral de volumen de operaciones de la ventaja que supone la simplificación de obligaciones carece de sentido a la vista de la reforma operada por la Ley 10/2017.

6.4.- Desde esta perspectiva, una interpretación temporal del art. 20 del Concierto Económico permite constatar que la reforma operada por la Ley 10/2017 no constituye un cambio o modificación, sino una simple aclaración de la obligación de tributar en proporción de volumen de operaciones para todos los grupos cualquiera que sea su domicilio fiscal y volumen de operaciones.

En su virtud, la Junta Arbitral

### **ACUERDA**

1º.- Declarar que el grupo fiscal 0902B que tributa en consolidación por el Impuesto sobre Sociedades, debe tributar, cualquiera que sea su volumen de operaciones, en proporción de volumen de operaciones.

2º.- Notificar el presente Acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Bizkaia y a CCSL, como dominante del grupo.