

**Resolución: R 19/2022**

**Expediente: 15/2016**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 6 de mayo 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 el conflicto planteado por la Diputación Foral de Araba (en lo sucesivo DFA) frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo AEAT), cuyo objeto es determinar el alcance de las actuaciones de comprobación limitada realizadas respecto del obligado tributario ASAU, en relación con el Impuesto sobre Sociedades del 2014 y en relación con el requerimiento de datos relativo al año 2012, que se tramita ante esta Junta Arbitral con número de expediente 15/2016.

## **I. ANTECEDENTES**

1.- ASAU es una empresa con domicilio fiscal en Araba, que ha tributado en 2012 y 2014 a la AEAT y a la DFA en proporción de volumen de operaciones con normativa foral.

La competencia inspectora en ambos ejercicios corresponde a la DFA.

2.- El 20 de enero de 2016 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco formuló un requerimiento de información en que se le solicita:

a) Escritura de constitución y estatutos, así como representación de quien vaya a representar a la empresa ante la Inspección.

b) Breve descripción de la actividad y operaciones realizadas en territorio común y foral. En cuanto a las ventas directas, detalle de las que han supuesto una transformación previa realizada por la entidad y las que se han transformado por cuenta de la entidad.

c) Detalle completo de las ventas del 2012, identificando el destinatario, el sujeto que realiza la hipotética transformación previa, el proceso de transformación efectuado, etc., distinguiendo cuando el cliente es residente y no residente.

d) En las ventas en que la entidad no desarrolle un proceso previo de transformación, medios con los que cuenta para ello y detalle de la operativa.

e) En las ventas en que se realice un proceso previo de transformación, debe identificarse quién lo realiza y, en caso de ser la propia ASAU los medios con los que cuenta y el detalle del proceso.

f) Contratos y notas de entrega correspondientes a las entregas del 2012.

g) Instalaciones con las que cuenta desde 2008 para realizar las actividades, aportando los contratos que le facultan para el uso de las mismas, actividades realizadas en cada uno.

h) Identificación de los empleados que ha tenido desde 2008, aportando también todos los datos que se refieren a su relación laboral o mercantil.

i) Identificación del personal que se relaciona con clientes y proveedores, que realiza la gestión logística, contable, mercantil y la dirección estratégica.

j) Identificación de las personas y entidades subcontratadas para realizar todo o parte de su actividad.

k) Contratos de maquila realizados con las personas que realizan las actividades propias de la entidad.

l) Declaración censal.

II) Cualquier otra cuestión que pudiera presentarse en relación con la personación del personal inspector.

3.- El 2 de febrero de 2016 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco remitió comunicación de inicio de procedimiento de comprobación limitada en relación con el Impuesto sobre Sociedades 2014, encaminada a comprobar los ingresos financieros consignados en la autoliquidación, en la cual se le requiere detalle de su importe bruto, entidad que los abona, retención practicada y causa u origen de los mismos.

En esta comunicación se advierte que el procedimiento puede finalizar con la práctica de una liquidación provisional.

4.- El 3 de marzo de 2016 la DFA requirió de inhibición a la AEAT para que cesara en sus actuaciones al entender que se estaba excediendo en su competencia. El requerimiento fue rechazado por escrito de la AEAT de fecha 1 de abril de 2016.

5.- El 26 de abril de 2016 la DFA planteó conflicto ante la Junta Arbitral.

## **II. FUNDAMENTOS DE DERECHO**

1.- El art. 66.Uno del Concierto Económico establece que la Junta Arbitral tiene encomendadas las siguientes 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”.*

De acuerdo con ello la Junta Arbitral puede resolver si el requerimiento efectuado en relación con el 2012 y el requerimiento efectuado en relación con el Impuesto sobre Sociedades 2014 exceden las facultades de comprobación vía gestión tributaria que tiene la Administración que no ostente la competencia de inspección.

**2.-** El presente conflicto se ha tramitado en legal plazo y forma de acuerdo a lo dispuesto en el art. 13 del Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado por Real Decreto 1760/2007.

### 3.- Postura de la DFA.

**3.1.-** Respecto de la comprobación relativa al ejercicio 2012, la DFA constata que le corresponde la competencia inspectora del obligado en los ejercicios objeto de controversia, y que la actuación de la AEAT excede su competencia de acuerdo a lo previsto en los Acuerdos suscritos el 18 de mayo de 2006, ya que para solicitar la comprobación del volumen de operaciones la actuación debe consistir en una “*simple toma de datos necesarios al efecto*”.

Sin embargo, la amplitud de los datos requeridos alcanza las operaciones realizadas en territorio foral, denotando la intención de fijar directamente la proporción de tributación.

A este efecto, señala que la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de mayo de 2015 (Recurso 441/2013, ECLI:ES:TS:2015:2092), dictada en recurso interpuesto contra la Resolución 17/2013 de la Junta Arbitral, señala:

1º.- Que la competencia inspectora por IVA e Impuesto sobre Sociedades es única.

2º.- Que la comprobación del volumen de operaciones solo puede ser realizado por la Administración con competencia inspectora.

3º.- Que la Administración sin competencia inspectora, conforme a los Acuerdos del 2006 puede solicitar de la Administración con competencia inspectora la comprobación del volumen de operaciones, para lo cual

aportará un informe obtenido sobre una simple toma de los datos necesarios al efecto.

4º.- Que la actuación realizada por la Administración sin competencia inspectora, aunque formalmente no constituye según su normativa propia una comprobación de inspección, sí lo constituye de hecho dado el alcance de la información requerida, que incluye operaciones realizadas fuera de su territorio.

**3.2.-** Respecto de la comprobación relativa al ejercicio 2014, la DFA entiende que cuando la comprobación limitada alcanza a elementos constitutivos del hecho imponible, invade o comparte competencias que son propias de la inspección, ya que podría producirse que un mismo hecho imponible fuera calificado de formas diferentes por diversas Administraciones, una de las cuales además estaría interpretando la normativa aprobada en el otro territorio.

Señala además la DFA que el efecto preclusivo de las liquidaciones provisionales resultantes de un procedimiento de comprobación limitada, que es regulado en idénticos términos en la normativa foral y estatal, podría perjudicar la comprobación ulterior que se realizara por la Administración con competencia inspectora, lo cual supone de facto la vulneración de las reglas de distribución de la competencia inspectora del Concierto Económico.

Así pues, entiende que la comprobación limitada en el ámbito de gestión tiene que limitarse a elementos propios de su ámbito, pero no a elementos comunes de la obligación tributaria, cuya comprobación le corresponde a la Administración con competencia inspectora.

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

4.1.- Respecto del requerimiento de información relativo al ejercicio 2012, la AEAT dice que se enmarca en la preparación del informe preceptivo para solicitar a la Administración con competencia inspectora la comprobación del volumen de operaciones, sin que pueda entenderse que se haya excedido pidiendo por ejemplo las memorias o los informes de gestión.

4.2.- Respecto de la comprobación relativa al ejercicio 2014, la AEAT entiende que se ha limitado a ejercitar sus competencias gestoras, ya que la comprobación limitada es un procedimiento de gestión tanto en la normativa estatal como en la foral.

La AEAT entiende que la Resolución 17/2013 de la Junta Arbitral permite realizar actuaciones de “*verificación y constatación*” a la Administración sin competencia inspectora, mientras que la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2016 (Recurso 3062/2014, ECLI:ES:TS:2016:1959) admite que la Administración con competencia de gestión pueda realizar actuaciones.

Hay que reseñar que esta Sentencia considera clave que la comprobación realizada por la Administración sin competencia de inspección no alcanzaba operaciones realizadas fuera de su territorio.

La AEAT señala que el requerimiento de información se ciñe a los ingresos financieros declarados por el obligado a fin de contrastarlos con los declarados por terceros.

#### 5.- Postura de ASAU.

El obligado tributario se limita a defender que el volumen y la proporción de volumen de operaciones declarada por el mismo en los ejercicios 2012 y 2014 es correcto.

#### 6.- Posición jurídica de la Junta Arbitral.

##### 6.1.- Respecto del requerimiento realizado por la AEAT relativo al ejercicio 2012.

El art. 19.Cuatro del Concierto Económico señala que:

*“Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que, con posterioridad a dichas comprobaciones, se acuerden con carácter definitivo entre ambas Administraciones”.*

El art. 29.Seis.Cuarta del Concierto Económico señala que:

*“Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que, con posterioridad a dichas comprobaciones, se acuerden con carácter definitivo entre las Administraciones competentes”.*

De acuerdo con ello, tanto la Junta Arbitral en la Resolución 17/2013 como el Tribunal Supremo en su Sentencia de 11 de mayo de 2015 (Recurso 441/2013, ECLI:ES:TS:2015:2092) señalan que la comprobación del volumen de operaciones solo puede ser realizada por la Administración con competencia inspectora.

La AEAT y las Diputaciones Forales, que como Administraciones vienen sometidas a la Ley y al Derecho de acuerdo al art. 103 de la Constitución, firmaron unos Acuerdos en el año 2006 por el que se comprometían en materia de comprobación de volumen de operaciones a que las *“Administraciones sin competencia inspectora respecto de un contribuyente concreto pudieran instar de la competente la comprobación del volumen de operaciones en cada territorio, para lo cual la Administración sin competencias inspectoras enviaría un informe a la competente con los datos obtenidos del contribuyente mediante una actuación que consistiría en una simple toma de los datos necesarios al efecto”.*

La referida Sentencia del Tribunal Supremo.2092/2015 considera que en cumplimiento del Acuerdo transcrito, al que otorga validez como criterio hermenéutico del Concierto Económico, la Administración sin competencia inspectora solo puede realizar una simple toma de datos, no pudiendo alcanzar la solicitud de la memoria, el informe de gestión ni operaciones realizadas en el otro territorio, encaminada a conformar un informe al amparo del cual se solicite

la comprobación del volumen de operaciones a la Administración con competencia inspectora.

La traslación del criterio fijado por la Sentencia citada al caso que nos ocupa, en que la competencia inspectora corresponde a la DFA, debe realizarse interpretando que, con independencia de que el ámbito territorial al que extiende su competencia gestora la AEAT sea todo el Estado, la toma de datos realizada por ésta no puede alcanzar las operaciones realizadas en el ámbito territorial sobre el que extiende su competencia inspectora aquélla, esto es, el territorio histórico de Álava.

Al margen de ello, el alcance material del requerimiento, que alcanza a los empleados, clientes, proveedores, instalaciones, etc. también excede clarísimamente lo que se considera una simple toma de datos.

Así pues, es evidente que la AEAT se ha extralimitado en el ejercicio de sus competencias tendentes a elaborar un informe que justifique la solicitud de comprobación del volumen de operaciones del obligado.

## **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 sobre 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 sobre 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 y, 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 la Ley 12/1981 establecía la tributación por Impuesto sobre 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 sobre Sociedades en proporción de volumen de operaciones para los obligados que hubieran superado el ejercicio anterior los 300.000.000 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 pesetas.

d) El Concierto Económico vigente, aprobado por la Ley 12/2002, mantiene la tributación por IVA e Impuesto sobre 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 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 la 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 ASAU, 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.

En su virtud, la Junta Arbitral

### **ACUERDA**

1º.- Declarar que el requerimiento de información realizado por la AEAT relativo al ejercicio 2012 así como la comprobación limitada relativa al ejercicio 2014 exceden del ámbito de competencias que el Concierto Económico atribuye a la Administración con competencia de exacción y gestión, pero no de inspección.

2º.- Notificar el presente acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Araba y a ASAU.