

**Resolución: R002/2026**

**Expediente: E005/2023**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 28 de enero de 2026.

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 Gipuzkoa (en lo sucesivo, DFG) frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo, AEAT) cuyo objeto es determinar la competencia de la AEAT para regularizar unilateralmente en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS), correspondiente a los ejercicios 2015 y 2016, las operaciones vinculadas realizadas por las entidades DACHSER SPAIN LOGISTICS, S.A.U. (en lo sucesivo, DACHSER LOGISTICS), con N.I.F. X00000002, y BREOGAN TRANSPORTE, S.A.U. (en lo sucesivo, BREOGAN), con N.I.F. X00000003, con la entidad DACHSER SPAIN, S.A. (en lo sucesivo DACHSER), con N.I.F. X00000001, que se tramita ante esta Junta Arbitral con número de expediente 5/2023.

### **I. ANTECEDENTES**

1.- DACHSER, ostenta el 100% de las participaciones de las sociedades DACHSER LOGISTICS y BREOGAN, en este último caso de forma indirecta, siendo, por tanto, entidades vinculadas.

Las tres mercantiles realizan una actividad principal de transporte de mercancías por carretera y la prestación de servicios relacionados con la actividad principal.

DACHSER LOGISTICS y BREOGAN se encuentran sujetas a la competencia inspectora de la AEAT. Durante los ejercicios 2015 y 2016 ambas entidades formaron parte del grupo fiscal de territorio común nº XXX/XX en el IS, sujeto asimismo a la competencia inspectora de la AEAT, siendo DACHSER LOGISTICS la entidad representante del citado grupo.

En cambio, la otra entidad vinculada, DACHSER, se encontró sujeta en los ejercicios 2015, 2016 y 2020 a la competencia inspectora de la DFG.

**2.-** El 19 de julio de 2021 la AEAT formalizó Acta de Inspección en conformidad a la mercantil DACHSER LOGISTICS, en calidad de entidad representante del grupo fiscal, por el IS de ejercicios 2015 y 2016.

En dicha actuación, la AEAT regularizó la situación tributaria de las entidades DACHSER LOGISTICS y BREOGAN, incrementando la base imponible declarada del Grupo Fiscal como consecuencia de una distinta (menor) valoración de los servicios prestados por la entidad DACHSER a DACHSER LOGISTICS y BREOGAN, referidos a las “cuotas de organización o servicios intragrupo” (management fees) y a los “servicios de financiación o de gestión centralizada de tesorería” (cash pooling).

**3.-** El 8 de noviembre de 2022 DACHSER efectuó una solicitud a la DFG para que se procediera, como consecuencia de los ajustes realizados (menos gasto) por la AEAT en las entidades DACHSER LOGISTICS y BREOGAN, a la rectificación del IS (menos ingreso) de DACHSER correspondiente al ejercicio 2020, último período impositivo cuyo plazo de autoliquidación había finalizado

una vez hubieron adquirido firmeza las liquidaciones derivadas del acta señalada.

**4.-** El 23 de diciembre de 2022 la DFG requirió de inhibición a la AEAT, al considerar que en ningún momento tuvo conocimiento ni participó en las actuaciones tributarias llevadas a cabo por la AEAT, entendiéndose que dichas actuaciones inspectoras unilateralmente realizadas deberían haber sido objeto de actuación compartida y coordinada con la DFG.

**5.-** Dicho requerimiento no fue atendido por la AEAT, por lo que de conformidad con lo señalado por el artículo 13.1 del Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, se entiende que la AEAT se ratificó tácitamente en su competencia y, por tanto, rechazó el citado requerimiento.

**6.-** Con fecha 2 de febrero de 2023, la DFG planteó conflicto ante la Junta Arbitral, que se ha tramitado, bajo el número de expediente 5/2023, por el procedimiento ordinario, al considerar que la AEAT vulneró las obligaciones de colaboración y coordinación exigidas cuando ejerció su competencia para regularizar, en relación con operaciones entre entidades vinculadas, la situación tributaria de las entidades sometidas a la competencia inspectora estatal, sin previamente dirigirse a la DFG, por cuanto la actuación de la AEAT sobre aquellas entidades implica el ajuste bilateral posterior sobre la sociedad sujeta a la competencia inspectora de la DFG.

## II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

### 1.- Competencia de la Junta Arbitral.

Esta Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto en base a lo dispuesto en el art. 66.Uno.b) del Concierto Económico, que establece que son sus funciones:

“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.”

Como ya señaló la Resolución 8/2012, de 2 de julio (conflicto 16/2009, asunto “SOS Cuétara”), la presente controversia tiene encaje en los términos suficientemente amplios de la letra b) del art. 66.Uno del Concierto Económico, resultando que el objeto del presente conflicto no es si la AEAT tiene competencia para comprobar a DACHSER LOGISTICS y BREOGAN, sino si puede hacerlo sin dar participación a la DFG. No se trata por tanto de una cuestión de competencia sino de procedimiento.

### 2.- Sobre el incumplimiento del deber de colaboración.

**2.1.-** La bilateralidad de los ajustes de operaciones vinculadas en el IS se introdujo en territorio común por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, y en el territorio histórico de Gipuzkoa por la Norma Foral 3/2008, de 9 de julio, por la que se aprueban medidas fiscales para incentivar la actividad económica, de adaptación del Impuesto de Sociedades a la reforma contable y otras medidas tributarias. Estas normas modificaron los artículos 16 de las respectivas normativas del IS, introduciendo una doble

obligación: i) la tributación a valor de mercado, y ii) el carácter bilateral de los ajustes por operaciones vinculadas, a fin de evitar la sobreimposición en el conjunto de entidades del perímetro de vinculación.

**2.2.-** La citada Resolución 8/2012 de la Junta Arbitral se refirió expresamente por primera vez al deber de colaborar en procedimientos de comprobación de operaciones vinculadas que, por bilateralidad, afectaban a obligados de competencia de otra Administración. En dicha resolución la Junta Arbitral, a fin de valorar si en el ámbito interno de las operaciones vinculadas del IS debía producirse la colaboración entre distintas Administraciones, partiendo del análisis de los precios de transferencia en el ámbito de la fiscalidad internacional, razonó que si en el ámbito internacional existe un procedimiento para evitar la sobreimposición (mediante el denominado “ajuste bilateral”), con mayor razón este debía ser exigible en el ámbito interno, lo que se hizo con el siguiente razonamiento:

“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.”

Por lo tanto, la Junta Arbitral ya estableció en la Resolución 8/2012 que la regularización de operaciones vinculadas en la que se establece la obligatoriedad del ajuste bilateral a sujetos del perímetro de vinculación, cuando estos sean competencia de diversas Administraciones, debería realizarse dando prioridad al principio de colaboración.

**2.3.-** La posterior Resolución 15/2018, de 14 de septiembre de 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 correspondía a diferentes Administraciones tributarias.

La Resolución razonó 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 hizo cargo de la principal diferencia entre los conflictos 16/2009 (abordado en la citada Resolución 8/2012) 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 radica en que en los expedientes 22/2013 y 3/2015 la Administración sin competencia inspectora no quedaba indefensa frente a la Administración que ejercía la competencia inspectora, pues se había optado expresamente por un mecanismo que lograba, de forma específica, el resultado de la coordinación, como es la regularización por medio de acta única. Además,

esta misma Administración, que tendría oportunidad de discrepar sobre la regularización una vez se intercambiara el acta única, era la misma que tenía competencia inspectora sobre el obligado afectado por la bilateralidad del ajuste.

Esta fundamental diferencia determinó que no se trata de ver si en cada expediente de operaciones vinculadas se cumple la Resolución 8/2012 como si la misma integrase una laguna normativa, sino 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, 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 es evidente que no constituye una norma procesal del Concierto Económico.

La Junta Arbitral, en la Resolución 15/2018, 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”.

**2.4.-** Posteriormente, la Junta Arbitral en sus ulteriores resoluciones, con relación a la actuación unilateral de una Administración en operaciones entre entidades vinculadas sujetas a la competencia tributaria de diferentes Administraciones, ha seguido el mismo camino de las Resoluciones 8/2012 y 15/2018, estableciendo con su doctrina reiterada la pertinente participación de la Administración no competente en el procedimiento de regularización llevado a cabo por aquella otra que ejercite su facultad de comprobación e investigación.

Entre las citadas resoluciones, cabe resaltar las Resoluciones 30/2022 (conflicto 27/2018), 32/2022 (conflicto 39/2016) y 37/2022 (conflicto 17/2014), todas ellas de 28 de julio de 2022; 39/2023 (conflictos 12/2016 y 29/2016), de 20 de abril de 2023; 13/2024 (conflictos 11/2022 y 46/2022), de 26 de febrero; 15/2024 (conflicto 24/2019), de 26 de febrero; 21/2024 (conflicto 20/2021), de 19 de marzo de 2024; 45/2024 (conflicto 66/2021), de 23 de octubre de 2024, y más recientemente la Resolución 1/2025 (conflicto 69/2021), de 29 de enero de 2025.

**2.5.-** Sobre esta cuestión también se ha pronunciado expresamente el Tribunal Supremo, que en su Sentencia 508/2024 (ECLI:ES:TS:2024:1527) de 21 de marzo de 2024, determinó que:

“Como ya declaró esta Sala en sentencia núm. 1752/2022, de 23 de diciembre de 2022 (rec. cas. núm. 1763/2021), la razón última por la cual es exigible una actuación y un comportamiento diligente por parte de las Administraciones públicas conforme al principio de buena administración es evitar que los administrados se vean perjudicados en sus intereses.

En el caso de sociedades vinculadas o participadas con obligación de declarar en distintos territorios con regímenes fiscales autónomos o independientes, ese deber se traduce en la obligación de las Administraciones afectadas de actuar coordinadamente, de modo que no se genere una doble imposición al incrementarse la base imponible de la sociedad que declara en territorio común y no se minore la base imponible de la sociedad residente en territorio foral.”

**2.6.-** Adicionalmente, la jurisprudencia del Tribunal Supremo relativa al principio de íntegra regularización [contenida, entre otras, en las sentencias de 13 de noviembre de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:3677); y de 25 de septiembre de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:3705), así como en sentencias anteriores, así como reiterada,

entre muchas otras, en las de 26 de mayo de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:2242); de 22 de abril de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:1557), o de 23 de julio de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:4221)] , así como la jurisprudencia sobre el principio de buena administración [Sentencias del Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:2921), de 22 de septiembre de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:3060) y de 29 de octubre de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:3734)] refuerzan la conclusión en este caso, atendidos los antecedentes expuestos, de que la AEAT debería haber permitido la participación de la DFG en su procedimiento de regularización de operaciones vinculadas en el IS, 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.-** Inexistencia de un cauce normativo para articular la colaboración en el procedimiento inspector estatal.

En este conflicto no hay discusión entre las Administraciones respecto a que el artículo 47.ter del Concierto Económico no podía resultar de aplicación a la regularización de las obligaciones de DACHSER, DACHSER LOGISTICS y BREOGAN, ya que fue introducido por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, siendo de aplicación a las regularizaciones referidas exclusivamente a periodos impositivos iniciados con posterioridad al 30 de diciembre de 2017.

En base a lo anterior, la AEAT en el escrito de alegaciones presentado sostiene que, hasta la entrada en vigor del actual artículo 47.ter del Concierto Económico, las Administraciones tributarias carecían de un cauce legalmente establecido para la colaboración y la coordinación. En consecuencia, correspondiendo la comprobación a periodos previos a su entrada en vigor, la AEAT interpreta que, sin un mecanismo de participación, carecía de respaldo normativo para facilitar a la DFG la participación en la valoración de las operaciones vinculadas.

Pese a que dicha sea la posición que la AEAT siempre ha defendido, la postura de esta Junta Arbitral y del Tribunal Supremo ha sido manifiestamente opuesta.

La Resolución 8/2012 impuso a las Administraciones una obligación de hacer, pero no les impuso, porque no podía hacerlo, una obligación de resultado. Les obligaba a colaborar de buena fe en la consecución de un acuerdo común, pero no les obligaba a la consecución de tal acuerdo.

Por añadidura, la Sentencia del Tribunal Supremo número 161/2023, de 10 de febrero de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:361), en relación con la resolución 8/2012, estableció que:

*“la parte dispositiva de la resolución 8/2012, de 2 de julio, no contiene un mandato a las Administraciones para que ajusten las operaciones vinculadas de un determinado modo o aplicando cierto método, sino que se limita, de acuerdo con su propia configuración, a establecer -imponer, si se quiere- la obligación de intercambio de información recíproca y de entendimiento mutuo. No se trata de una mera recomendación basada en la cortesía o una apelación a la bondad, sino un verdadero mandato jurídico que, además, debe encaminarse a un real esfuerzo para evitar que, so pretexto de conflictos aparentemente irresolubles, la falta de colaboración suficiente conduzca a resultados indeseables para los contribuyentes.”*

En este sentido, la AEAT ejecutó la Resolución 8/2012 rehaciendo sus actas y articulando una colaboración previa a su incoación. De este comportamiento se desprende que la AEAT implícitamente reconoció que la colaboración entre Administraciones debía producirse antes de la incoación del acta.

En su virtud, la Junta Arbitral

## ACUERDA

**1º.-** Declarar que la Agencia Estatal de Administración Tributaria debería haber permitido una participación en su procedimiento de comprobación de operaciones vinculadas del Impuesto sobre Sociedades, correspondiente a los ejercicios 2015 y 2016, a la Diputación Foral de Gipuzkoa, intercambiando datos e información, criterios y valoraciones, a fin de intentar, de buena fe, evitar la sobreimposición en el conjunto de entidades del perímetro de vinculación.

**2º.-** Notificar el presente acuerdo a la Diputación Foral de Gipuzkoa, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y a las entidades DACHSER SPAIN LOGISTICS, S.A.U., BREOGAN TRANSPORTE, S.A.U., y DACHSER SPAIN, S.A.

Fdo.: Violeta Ruiz Almendral.

Fdo.: Sofía Arana Landín.

Fdo.: Javier Muguruza Arrese.