

Resolución: R009/2026

Expediente: E0028/2023

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 23 de marzo 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) con relación a la competencia para la exacción de las retenciones a cuenta, sobre rendimientos derivados de una cuenta en participación, practicadas por la entidad CORPFIN - CAPITAL PRIME RETAIL ASSETS SOCIMI, S.L. (en lo sucesivo CORPFIN) con NIF XXXXXXXXX1, en el ejercicio 2018, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 28/2023.

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- CORPFIN, con domicilio social y fiscal en Madrid, entidad acogida al régimen de Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI), es una sociedad dedicada al arrendamiento de inmuebles de naturaleza urbana, algunos de los cuales se sitúan en Gipuzkoa.

2.- El 20 de diciembre de 2018 CORPFIN satisfizo a personas físicas y/o jurídicas residentes un importe de 5.400.000 euros, derivado de una cuenta en participación constituida el 17 de junio de 2015 sobre la actividad desarrollada por la entidad en una serie de inmuebles propiedad de la compañía, practicando unas retenciones por importe de 1.026.000 euros.

CORPFIN ingresó la totalidad de las retenciones anteriores exclusivamente a la AEAT.

3.- El 30 de noviembre de 2020, la DFG solicitó a la AEAT, tanto la comprobación del correcto ingreso en las distintas Administraciones tributarias por parte de CORPFIN de las retenciones practicadas por abono de dividendos, como del porcentaje del volumen de operaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido

(en lo sucesivo, IVA) e Impuesto sobre Sociedades (en lo sucesivo, IS), de los periodos impositivos 2015 a 2019.

4.- El 22 de marzo de 2021, la AEAT trasladó escrito de contestación a la DFG, informando que se procedía a la comprobación de las retenciones sobre rendimientos de capital mobiliario del ejercicio 2018, entre otros conceptos y periodos no prescritos (2016 a 2019).

5.- En fecha 15 de junio de 2022, la AEAT remitió a la DFG las actas únicas incoadas a CORPFIN en el ejercicio 2021, entre las que se incluía el acta de 12 de noviembre de 2021 por rendimientos de capital mobiliario del ejercicio 2018. Se remitió asimismo Informe sobre Ingreso en Administración no competente Común/Foral sobre las Retenciones/Ingresos a cuenta del capital mobiliario.

De la información contenida en el acta e informe de la Inspección de la AEAT relativos a las retenciones por rendimientos de capital mobiliario se destaca que:

- CORPFIN realizó en los periodos 2016 a 2019, en relación con el IS, operaciones que deben entenderse realizadas en el Territorio Común, así

como en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, conforme a lo establecido en el artículo 16 del Concierto Económico con el País Vasco.

- La Inspección de la AEAT constató que el volumen de las operaciones de CORPFIN, en los ejercicios 2015 y 2016, fue superior a 7 millones de euros. Por tanto, en los ejercicios siguientes, 2016 y 2017, CORPFIN debió tributar por el IS a ambas Administraciones (AEAT y DFG) en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio.
- En el ejercicio 2017, el volumen de operaciones fue inferior a 10 millones de euros, por lo que en el ejercicio 2018 CORPFIN debió tributar exclusivamente a la AEAT en el IS, puesto que su domicilio fiscal estuvo situado en Territorio común.
- En el ejercicio 2018, el volumen de operaciones del obligado tributario fue superior a 10 millones de euros, por lo que en el ejercicio 2019 CORPFIN debió tributar en el IS nuevamente a ambas Administraciones (AEAT y DFG) en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio.

En consecuencia, como resultado de las actuaciones de comprobación e investigación, la AEAT determinó que las retenciones e ingresos a cuenta practicadas por CORPFIN en el ejercicio 2018, derivadas de rendimientos del capital mobiliario satisfechos por la entidad en el ejercicio 2018, fueron exigibles, de conformidad con lo establecido en el artículo 9.Uno.Primer.a) del Concierto Económico, exclusivamente por la AEAT.

6.- El 1 de agosto de 2022, la DFG remitió a la AEAT correo electrónico en el que ponía de manifiesto sus discrepancias en relación con el criterio seguido en la regularización practicada por la AEAT, indicando que correspondían a la DFG las retenciones por rendimientos de capital mobiliario abonados en diciembre de 2018, en proporción al porcentaje de volumen de operaciones de la última declaración-liquidación del IS (IS 2017, con presentación en julio de 2018), todo ello con independencia de que la sociedad tributara o no en proporción al volumen de operaciones en el momento de practicar la retención.

El 15 de febrero de 2023 la AEAT remitió correo electrónico a la DFG, reiterándose en el criterio mantenido en el acta e informe de Inspección.

7.- El 15 de marzo de 2023 se firmó el Acta de la Reunión entre la AEAT y las Diputaciones Forales relativo a los listados de Actas Únicas a intercambiar correspondientes al año 2018, manifestando la DFG su disconformidad, y, en consecuencia, excluyendo de la firma el citado expediente relativo al Acta de inspección suscrita por la AEAT por Retención/Ingreso a cuenta capital mobiliario, ejercicio 2018, del obligado tributario CORPFIN.

8.- El 11 de mayo de 2023 la DFG notificó a la AEAT requerimiento de inhibición en lo que afectaba a la competencia discutida.

9.- 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.

10.- El 29 de junio de 2023, la DFG planteó conflicto ante la Junta Arbitral para resolver la discrepancia suscitada respecto a la competencia de exacción y a la recaudación de determinadas retenciones a cuenta durante el ejercicio 2018,

derivadas de la aplicación del artículo 9 del Concierto Económico, el cual 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 y competencia de exacción.

A efectos de determinar la Administración competente para la exacción de las retenciones a cuenta sobre rendimientos de capital mobiliario a personas físicas y jurídicas debe considerarse lo dispuesto en el artículo 9.Uno, en su redacción vigente a partir del 30 de diciembre de 2017, y el artículo 17.Uno del Concierto Económico:

“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.

b) Intereses y demás contraprestaciones de las deudas y empréstitos emitidos por la Comunidad Autónoma, Diputaciones Forales, Ayuntamientos y demás Entes de la Administración territorial e institucional del País Vasco, cualquiera que sea el lugar en el que se hagan efectivas. Los que correspondan a emisiones realizadas por el Estado, otras Comunidades Autónomas, Corporaciones de territorio común y demás Entes de sus Administraciones territoriales e institucionales, aun cuando se satisfagan en territorio vasco, serán exigidas por el Estado.

c) Los intereses y demás contraprestaciones de operaciones pasivas de los Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas de Crédito y entidades equiparadas a las mismas, así como de las efectuadas en cualquier otro establecimiento de crédito o institución financiera, cuando el perceptor del rendimiento tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco.

d) Los rendimientos derivados de operaciones de capitalización y de contratos de seguros de vida o invalidez, cuando el beneficiario de los mismos o el tomador del seguro en caso de rescate tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco.

e) Las rentas vitalicias y otras temporales que tengan por causa la imposición de capitales, cuando el beneficiario de las mismas tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco.

f) Los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, cuando el sujeto pasivo no sea el autor y, en todo caso, los de la propiedad industrial y de la prestación de asistencia técnica, cuando la persona o entidad que los satisfaga se halle domiciliada fiscalmente en el País Vasco.

g) Los procedentes del arrendamiento de bienes, derechos, negocios o minas y análogos, cuando estén situados en territorio vasco.

Segunda. Cuando se trate de intereses de préstamos garantizados con hipoteca inmobiliaria, será competente para exigir la retención la Administración del territorio donde radiquen los bienes objeto de la garantía.

Cuando los bienes hipotecados estuvieran situados en territorio común y vasco, corresponderá a ambas Administraciones exigir la retención, a cuyo fin se prorratearán los intereses proporcionalmente al valor de los bienes objeto de hipoteca, salvo en el supuesto de que hubiese especial asignación de garantía, en cuyo caso será esta cifra la que sirva de base para el prorrateo.

Tercera. Cuando se trate de intereses de préstamos garantizados con hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento, la retención se exigirá por la Administración del territorio donde la garantía se inscriba.

Cuarta. Cuando se trate de intereses de préstamos simples, del precio aplazado en la compraventa y otros rendimientos derivados de la colocación de capitales, las retenciones se exigirán por la Administración del territorio donde se halle situado el establecimiento o tenga su residencia habitual o domicilio fiscal la entidad o persona obligada a retener. (...).

“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. (...).

Por otro lado, el artículo 15 del Concierto Económico, en redacción vigente de aplicación a los periodos impositivos iniciados a partir del 30 de diciembre de 2017, establece, respecto a la exacción del IS:

“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 10 millones de euros.

Dos. Los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 10 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 (...).”

3.- Postura de la DFG.

La DFG entiende que no resulta de aplicación el contenido del artículo 15 del Concierto Económico a la exacción sobre las retenciones practicadas por CORPFIN, al considerar que queda excluido dicho artículo en base a lo establecido por el artículo 9.Uno.Primer.a) del Concierto Económico.

En esencia, la DFG considera que resulta aplicable, al importe de la retención practicada de 1.206.000 euros por CORPFIN, respecto del rendimiento de capital mobiliario abonado en diciembre de 2018, el porcentaje del volumen de operaciones declarado por la entidad contribuyente en el ejercicio anterior, esto es, en 2017, al resultar ser la “última declaración-liquidación efectuada por el Impuesto sobre Sociedades” respecto del ejercicio 2018.

Y es que la DFG interpreta el artículo 9.Uno.Primer.a) extrayendo las mismas consecuencias derivadas de la superación o no del umbral de 10 millones de euros, a efectos de atribuir la competencia exactora a una o varias Administraciones.

En defensa de su argumento, expone la DFG que, ante un único ejercicio sujeto a tributación en exclusiva a una Administración (2018 en la AEAT) por parte de CORPFIN, carece de sentido extender a dos ejercicios (2018 y 2019) el efecto sobre la exacción (100% a la AEAT) de las retenciones efectuadas a los rendimientos de capital mobiliario objeto de abono en esos ejercicios, motivo suficiente a efectos interpretativos para considerar aplicable a las retenciones de capital mobiliario en todo caso el porcentaje del ejercicio anterior. En particular, la DFG considera que las retenciones efectuadas en el año 2018 por CORPFIN

deberían ingresarse en proporción al volumen de operaciones del ejercicio 2017, independientemente de que en dicho ejercicio se hubiera o no superado el límite de los 10 millones de euros de volumen de operaciones.

4.- Postura de la Junta Arbitral.

4.1.- Consideración de los rendimientos obtenidos por el cuenta-participe o participe no gestor derivados de una cuenta en participación.

El contrato de cuenta en participación (artículos 239 a 243 del Código de Comercio) se puede definir, a grandes rasgos, como un contrato de colaboración, en el que una parte (“cuenta-participe no gestor”) aporta bienes o derechos a la otra parte (“cuenta-participe gestor”, quien se encarga de explotar el negocio en nombre propio, sin intervención alguna del aportante), a cambio de una participación (conforme al acuerdo formalizado) en los resultados prósperos o adversos de la operación.

En la imposición directa, la regulación normativa de las cuentas en participación en el IS y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) ha sufrido distintos vaivenes a lo largo del tiempo, fluctuando la consideración de

las cantidades con las que el partícipe gestor retribuía al cuenta-partícipe no gestor, tanto en la leyes estatales como en las normas forales de IRPF e IS, entre asimilar los rendimientos obtenidos a la “participación en fondos propios” o, alternativamente, calificarlos como “rendimientos procedentes de la cesión a terceros de capitales propios”. Sin embargo, en las últimas leyes estatales y normas forales ya desapareció toda mención o referencia expresa a las cuentas en participación, eliminándose, por lo tanto, la calificación de la retribución satisfecha al partícipe no gestor, y pasándose a un vacío normativo que sigue manteniéndose hoy en día.

Ante este escenario, la doctrina administrativa y jurisprudencial, especialmente en materia de IRPF e IRNR y Convenios de Doble Imposición, así como la reglamentación contable a la que hemos de remitirnos en ausencia de regulación expresa en el IS, han optado por calificar las cuentas en participación de instrumento de financiación ajena, encuadrando en coherencia los rendimientos obtenidos por el partícipe no gestor, al tratarse de una contraprestación derivada de la cesión a un tercero (gestor) de capitales propios, en la “definición” que la Ley Estatal y Normas Forales de IRPF utilizan para los “rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios”, a saber:

“contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, como los intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por tal cesión, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos.”

Sin embargo, el artículo 9 del Concierto Económico, a efectos de determinar los puntos de conexión aplicables a las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del capital mobiliario, utiliza una enumeración distinta a la recogida en las leyes y normas internas de IRPF. Ello exige determinar en qué punto del artículo 9.Uno encontrarían cabida las rentas derivadas de una cuenta en participación, toda vez que la retribución que se perciba por el partícipe no gestor no coincide plenamente ni con los “dividendos” ni con los “intereses” ni con una “colocación” de capitales.

Una característica fundamental del contrato de constitución de cuenta en participación de fecha 17 de junio de 2015 es que los partícipes participan, en la proporción acordada, en los resultados económicos prósperos o adversos del negocio que desarrolla CORPFIN en una serie de inmuebles identificados en el

contrato, por lo que el cuenta-partícipe no gestor, participará en los resultados de la operación u operaciones objeto de la inversión por parte del cuenta-partícipe gestor.

Y es, en base a esta condición singular de fuente de financiación específica, por la que esta Junta Arbitral considera más adecuado el encaje entre los rendimientos a que se refiere el artículo 9.Uno.Primer.a) del Concierto Económico, criterio que coincide con el mantenido tanto por la AEAT como la DFG en este conflicto.

4.2.- Aplicación del artículo 15 del Concierto Económico.

De la lectura conjunta de los apartados Uno y Dos del artículo 15 del Concierto Económico se desprende que CORPFIN, entidad con domicilio fiscal en Territorio Común, ejercicios coincidentes con el año fiscal natural, y los siguientes volúmenes de operaciones (año 2016: 22.896.874,74 euros; año 2017: 4.657.192,01 euros; año 2018: 54.360.778,31 euros; y 2019: 29.363.650,28 euros) debió tributar en volumen de operaciones ante las distintas Administraciones en los ejercicios 2017, 2019 y 2020. El ejercicio 2018, sin embargo, en tanto que tuvo su domicilio fiscal en Madrid y su volumen de

operaciones en el ejercicio anterior (2017) no excedió de 10 millones de euros, debió tributar íntegramente ante la AEAT.

Una vez establecido lo anterior, y aplicando lo dispuesto en el artículo 9.Uno.Primer.a) del Concierto Económico, se puede concluir que las retenciones e ingresos a cuenta se pudieron exigir por la DFG únicamente en el supuesto del segundo párrafo, esto es, cuando CORPFIN fue sujeto pasivo del IS exigible por el Estado y la DFG (años 2017, 2019 y 2020).

En el conflicto que nos ocupa, resultando, no obstante, que en el ejercicio 2018 CORPFIN no fue sujeto pasivo del IS exigible por el Estado y las Diputaciones Forales del País Vasco, ya que en dicho ejercicio correspondió una tributación exclusiva a la AEAT, esta Junta Arbitral considera que no procede la exigencia por la DFG de las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a rendimientos derivados de una cuenta en participación distribuidos por CORPFIN en el ejercicio 2018.

Por consiguiente, corresponderá a la AEAT la competencia de exacción de las retenciones e ingresos a cuenta por los rendimientos satisfechos por la entidad CORPFIN en el ejercicio 2018.

4.3- Fundamento expuesto por la DFG.

Por otro lado, si se hubieran satisfecho rendimientos de capital mobiliario en los ejercicios 2017, 2019 y 2020, la retención hubiera correspondido a las distintas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, aplicando, a estos efectos, la proporción (de volumen de operaciones, que no de tributación, lo que parece confundir la DFG) determinada en la última declaración-liquidación efectuada por el IS.

Siguiendo el razonamiento anterior, si en diciembre del año 2019 se hubieran satisfecho rendimientos de capital mobiliario, las retenciones practicadas habrían correspondido a cada Administración en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado en la declaración-liquidación de IS del año 2018 (presentada en julio de 2019), independientemente de que en el año 2018 hubiera correspondido de forma exclusiva a la AEAT la exacción del IS. O lo que es lo mismo, una tributación exclusiva de CORPFIN en el año 2018 a la AEAT por el IS no tuvo por qué implicar que la proporción de volumen de operaciones fuera en dicho ejercicio del 100% en Territorio Común (según deriva del acta e informe de la Inspección de la AEAT se realizó un 36,22% de

las operaciones en Territorio Común y un 63,78% en Gipuzkoa), con lo que si se hubieran efectuado retenciones en diciembre de 2019 se hubieran debido ingresar en cada territorio en base a estos porcentajes.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Declarar que corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria la competencia de exacción de las retenciones e ingresos a cuenta por los rendimientos de capital mobiliario satisfechos en el ejercicio 2018 por CORPFIN - CAPITAL PRIME RETAIL ASSETS SOCIMI, S.L.

2º.- Notificar el presente Acuerdo a la Diputación Foral de Gipuzkoa, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y a CORPFIN - CAPITAL PRIME RETAIL ASSETS SOCIMI, S.L.

Fdo.: Violeta Ruiz Almendral.

Fdo.: Sofía Arana Landín.

Fdo.: Javier Muguruza Arrese.