

Resolución: R015/2026

Expediente: E129/2023 y E166/2024

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 8 de mayo 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 incidente de ejecución, que se tramita bajo número de conflicto 129/2023, planteado por ASIER, con NIF 00000000P y XXXX SL, con CIF B11111111, frente a la Diputación Foral de Bizkaia (en lo sucesivo DFB) y la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo AEAT), cuyo objeto originario era reclamar la ejecución de la Resolución 37/2022 de la Junta Arbitral, recaída en conflicto 17/2014, aunque, a raíz de las alegaciones de las partes, ha devenido en determinar si la AEAT la ha ejecutado correctamente.

Sobre el incidente de ejecución, que se tramita bajo número de conflicto 166/2024, planteado por la DFB frente a la AEAT, cuyo objeto es asimismo determinar si la AEAT ha ejecutado correctamente la Resolución 37/2022.

I. ANTECEDENTES

1.- En el año 2013 la AEAT siguió un procedimiento inspector con ASIER, residente en territorio común, de alcance parcial limitado a sus operaciones vinculadas con XXXX, domiciliada fiscalmente en Bizkaia, por los años 2009 a 2011, en relación con la cesión de los derechos de imagen del primero a la segunda.

El 12 de julio de 2013 se incoó acta con acuerdo A11-70039552, al entender que la ausencia de un mercado formalizado para la cesión de derechos de imagen y la especialidad de dichos servicios derivada de su propia naturaleza amparaban la aplicación del art. 155 LGT (que establece que cuando para la elaboración de la propuesta de regularización sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta, la Administración tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar dicha estimación, valoración o medición mediante un acuerdo con el obligado tributario).

Como la competencia para hacer el ajuste bilateral correspondía a la DFB, XXXX presentó en diciembre de 2013 autoliquidaciones rectificativas del Impuesto sobre Sociedades (en lo sucesivo IS).

Previo requerimiento de inhibición, la DFB planteó el conflicto 17/2014 relativo a la competencia de la AEAT para regularizar unilateralmente las operaciones vinculadas de un obligado de su competencia que, por bilateralidad, afecta a obligados de competencia foral.

El 28 de julio de 2022 la Junta Arbitral dictó la Resolución 37/2022 por la que declaraba que la AEAT carecía de competencia para realizar unilateralmente dicha regularización.

2.- La AEAT remitió a la DFB escrito de 3 de octubre de 2022 en el que se le informaba de la actuación inspectora seguida con ASIER regularizada por acta con acuerdo, sin aportar los elementos justificativos de la cuantificación de la regularización tributaria, y en el que se solicitaba la aportación de información y documentación relevante a efecto de proporcionar elementos de juicio relevantes para la ejecución de la Resolución 37/2022.

3.- El 2 de diciembre de 2022 la DFB emite un informe con los siguientes reparos al escrito de la AEAT:

a) Que, a pesar de haberlo reclamado por correo electrónico de fecha 10 de noviembre de 2022 y por videoconferencia de fecha 14 de noviembre de 2022, la AEAT no ha remitido a la DFB la información y documentación aportada durante el procedimiento inspector en base a la cual se han realizado las estimaciones que han concluido en el acta con acuerdo.

b) Que no procede la regularización de operaciones vinculadas sino la aplicación del art. 92 de la Ley 35/2006 del IRPF (en lo sucesivo LIRPF) relativo al régimen especial de cesión de derechos de imagen.

c) En caso de no aplicarse el régimen del art. 92 LIRPF, no puede aceptarse la regularización, por desconocimiento de los motivos que justificarían la no aplicación de los métodos de valoración de operaciones vinculadas y el recurso al procedimiento del art. 155 LGT.

4.- El 24 de febrero de 2023, la Dependencia Regional de Inspección de Valencia de la AEAT emitió informe justificando la no aplicación del régimen especial del art. 92 LIRPF, así como la no aplicación de los métodos de valoración de operaciones vinculadas, confirmando la regularización practicada a ASIER en virtud del art. 155 LGT sin modificación alguna al acta con acuerdo incoada en su día, aunque sin aportar los datos y documentos sobre los que se alcanza un acuerdo de valoración.

5.- ASIER dirigió con fecha 17 de julio de 2023 sendos escritos a la AEAT y a la DFB, en los que, en su nombre y en el de XXXX, S.L. (de la cual es administrador único) se instaba que se procediera a la devolución de ingresos indebidos que, en cada caso, correspondiera a cada Administración (ya que se había producido el ajuste primario en ASIER pero no el bilateral en XXXX S.L.).

6.- La AEAT no contestó al referido escrito. La DFB contestó por escrito de 28 de julio de 2023 en que indicaba que le correspondía a la AEAT hacer las actuaciones necesarias para la ejecución de la Resolución 37/2022.

7.- El 15 de septiembre de 2023 ASIER y XXXX S.L. plantearon incidente de ejecución, al que se asignó el número de expediente 129/2023, por el que solicita la devolución de ingresos indebidos, que se ha tramitado de acuerdo al art. 68.Cuatro del Concierto Económico.

8.- El 8 de noviembre de 2023 la AEAT dictó acuerdo en el sentido de *“ejecutar la Resolución de la Junta Arbitral manteniendo la regularización realizada mediante Acta con Acuerdo A11 70039552 en los mismos términos que fue suscrita en su día con el Sr. ASIER”*.

La AEAT entiende que la Resolución 37/2022 de la Junta Arbitral sólo hace referencia al derecho que tiene la DFB a opinar sobre el ajuste propuesto por la AEAT, pero que no afecta a la situación procesal del contribuyente, siendo la liquidación firme frente al mismo.

9.- La AEAT envió el 9 de noviembre de 2023 una comunicación a la DFB en la que le manifestaba que, en fecha 24 de febrero de 2023, había emitido un informe en el que, previa valoración de la regularización realizada al obligado tributario don ASIER en el acta con acuerdo A11 70039552 y las cuestiones

informadas por la DFB, le informaba que había procedido a la ejecución de la resolución de la Junta Arbitral nº 37/2022, acordando mantener la regularización realizada mediante la mencionada Acta en los mismos términos que fue suscrita en su día con el Sr. ASIER, con las consecuencias que ello pudiera suponer respecto a la sociedad XXXX, S.L., anunciando que la AEAT anticiparía la devolución correspondiente a ésta, sin renunciar a su posterior reclamación a la DFB.

10.- El 17 de enero de 2024 la DFB interpuso incidente de ejecución al que se ha asignado el número de conflicto 166/2024.

11.- El 18 de enero de 2024 la AEAT de Cantabria (donde XXXX S.L. había trasladado su domicilio fiscal) dictó acuerdo de liquidación, en base al principio de buena administración, reconociendo la devolución solicitada por XXXX S.L., que fue pagada el 23 del mismo mes.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Competencia de la Junta Arbitral.

La Junta Arbitral es competente para resolver este conflicto en base a lo dispuesto en el art. 68.Cuatro del Concierto Económico, que establece que *“Por medio del incidente de ejecución, quien hubiera sido parte en un procedimiento ante la Junta Arbitral prevista en el presente Concierto Económico podrá solicitar la adopción de medidas de ejecución de la resolución de la Junta Arbitral cuando la Administración concernida no hubiera ejecutado la misma en sus propios términos”*.

2.- Régimen especial del art. 92 LIRPF vs operaciones vinculadas.

Es doctrina reiterada (Resolución 3515/2021 del TEAC de 23 de noviembre de 2021, dictada en Recurso Extraordinario de Alzada para Unificación de Doctrina) que la aplicación del régimen especial del art. 92 LIRPF excluye la posibilidad de aplicar las normas del régimen general de valoración de operaciones vinculadas. La jurisprudencia de la Audiencia Nacional también ha ratificado este criterio por Sentencias de 25 de febrero de 2022 (ECLI:ES:AN:2022:564) y 16 de marzo de 2022 (ECLI:ES:AN:2022:1055).

No obstante, esta Junta Arbitral carece de competencia para valorar si está bien excluida por la AEAT la aplicación del régimen especial del art. 92 Ley IRPF, que habilitaría la aplicación de la normativa de valoración de operaciones vinculadas.

3.- Sobre la aplicación del art. 155 LGT.

En el expediente de inspección que determinó el planteamiento de la reclamación económico-administrativa que desembocó en la Resolución 3515/2021 del TEAC, *“La Inspección considera aplicable para la determinación del valor normal de mercado el método del precio libre comparable, utilizando como referencia inmediata la cantidad que satisface por su adquisición un tercer interviniente, con el que no existe relación de vinculación, el X CF, SAD”*.

En los respectivos expedientes de inspección que determinaron el planteamiento de los recursos contencioso-administrativos 605/2019 y 604/2019 que desembocaron en las Sentencias de la Audiencia Nacional de 25 de febrero de 2022 y 16 de marzo de 2022, *“la Inspección rechazó el citado método y utilizó, para determinar el valor de mercado de la contraprestación a satisfacer por la recurrente al Sr. Basilio, en un primer momento, en el Acta, el método del precio libre comparable, para después, en el acuerdo de liquidación, cambiar al método de distribución del resultado”*.

Esta Junta Arbitral carece de competencia para valorar si es correcto acudir al art. 155 LGT en lugar de a los criterios y métodos de valoración de operaciones vinculadas, pero es competente para valorar si la motivación empleada por la AEAT y comunicada a la DFB sobre el motivo que justifica la adopción de un acta con acuerdo se compadece mínimamente con una colaboración leal que trate de buena fe de alcanzar un acuerdo.

Así, considerando los antecedentes de actuación en la AEAT en los expedientes mencionados ut supra, en que ha aplicado los métodos de valoración de operaciones vinculadas a operaciones de cesión de derechos de imagen, parece claramente insuficiente la justificación utilizada para acudir al procedimiento del art. 155 LGT y mantener la liquidación del año 2013, considerándose que no se incardina en un procedimiento de colaboración guiado por la buena fe a fin de alcanzar un acuerdo, tal como exigía la Resolución 37/2022.

4.- Sobre el intercambio de información y el mantenimiento del acta y la liquidación adoptados en el año 2013.

Esta Junta Arbitral considera, como ya hizo en la Resolución 6/2021, que la ejecución por la AEAT de la Resolución 8/2012 (recaída en conflicto 16/2009) es la forma correcta, dada la similitud con el presente caso, de articular un procedimiento de inspección guiado por la colaboración necesaria para alcanzar de buena fe un acuerdo de valoración.

En aquél caso, la AEAT anuló su acta (por razón de anulabilidad) e intercambió con la DFG la información necesaria para que ésta argumentara su criterio acerca del método de valoración adecuado. No es necesario recordar que, en dicho expediente, la AEAT aceptó parcialmente la propuesta de la DFG.

En este caso, la AEAT no ha comunicado a la DFB la documentación y datos necesarios que le han llevado a la regularización alcanzada en el acta con acuerdo, lo cual supone una incorrecta ejecución de la Resolución 37/2022.

El propio mantenimiento del acta y liquidación del 2013 supone una nueva mala ejecución de la Resolución 37/2022, pues deberían haber sido anuladas, por causa de anulabilidad, tal como hizo la AEAT en la ejecución de la Resolución 8/2012, y, a resultas del intercambio de información con la DFB, incoar una nueva propuesta de liquidación y una nueva liquidación.

5.- Sobre el incidente de ejecución 166/2024.

El incidente de ejecución 166/2024 tiene el mismo objeto que el incidente 129/2023, esto es, resolver si la AEAT ha ejecutado correctamente la Resolución 37/2022, aunque quizás más enfocada en torno a la competencia para la devolución de los ingresos indebidos pagada por la AEAT a XXXX S.L.

No obstante, la resolución del conflicto 129/2023 declarando la incorrección de la ejecución de la Resolución 37/2022 por parte de la AEAT hace innecesario resolver sobre la competencia para devolver los ingresos indebidos correspondientes (y satisfechos) a XXXX S.L., ya que, siendo consecuencia de la bilateralidad de un ajuste primario anulado, es razonable que, en el estado actual del procedimiento, la devolución la asuma la misma Administración, la AEAT, que ha ingresado la liquidación correspondiente al ajuste primario.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Declarar que la AEAT no ha ejecutado correctamente la Resolución 37/2022, pues debería haber anulado la liquidación y el acta del año 2013, debería haber suministrado a la DFB toda la información necesaria para valorar los cálculos que determinaron la propuesta de liquidación, y debería haber justificado suficientemente el recurso al procedimiento del art. 155 LGT.

2º.- Inadmitir a trámite el conflicto 166/2024 por versar sobre las mismas cuestiones que el incidente 129/2023.

3º.- Notificar el presente acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Bizkaia y asimismo a ASIER y XXXX SL.

Fdo.: Violeta Ruiz Almendral.

Fdo.: Sofía Arana Landín.

Fdo.: Javier Muguruza Arrese.