

Resolución: R028/2025

Expediente: E045/2022

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 29 de octubre de 2025.

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 Bizkaia (en lo sucesivo DFB) frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo AEAT) cuyo objeto es determinar la competencia para aprobar y notificar el acuerdo previo de valoración bilateral (BAPA) con las autoridades portuguesas promovido por el obligado tributario CELULOSAS MOLDEADAS DE ATXONDO SAU (en lo sucesivo CEMOSA), con CIF XXXXXXXXXX1, que se tramita ante esta Junta Arbitral con número de expediente 45/2022.

I. ANTECEDENTES

1.- CEMOSA y GRUPO CELULOSAS MOLDEADAS SA (en lo sucesivo GCM), con CIF XXXXXXXXXX1 forman parte del grupo fiscal XXX/XXXX, que tributa por el Impuesto sobre Sociedades (IS) en exclusiva a la DFB con aplicación de normativa foral.

Dentro del grupo mercantil, GCM es la sociedad que asume las decisiones estratégicas, realiza la distribución de los productos (bandejas y envases) de celulosa moldeada, y el resto de funciones clave.

Por su parte, dentro del grupo mercantil, CEMOSA y CELULOSAS MOLDEADAS PORTUGAL (en lo sucesivo CEMOPOL), con domicilio fiscal en Portugal, son las entidades de riesgo limitado que fabrican los productos (para su transmisión a GCM) y prestan los servicios de logística necesarios para su distribución a los clientes.

2.- El 22 de diciembre de 2016 CEMOSA presentó a la DFB una solicitud de BAPA en relación con las operaciones vinculadas a realizar entre 2018 y 2020 derivadas de las operaciones entre CEMOSA y CEMOPOL con GCM, así de las transmisiones entre ellas mismas para poder atender a la demanda de los clientes.

3.- El 21 de diciembre de 2017 los técnicos de la DFB emitieron informe aceptando la solicitud de BAPA con la condición de que su margen sobre los costes operativos alcanzase un 2,5%.

4.- El 30 de enero de 2018 la DFB remitió al Ministerio de Hacienda el expediente completo con el fin de que, en ejercicio de su competencia, iniciara “la fase internacional del procedimiento”.

5.- El 1 de junio de 2020 la AEAT comunicó a la DFB las observaciones de las autoridades portuguesas sobre el margen de remuneración propuesto.

6.- El 16 de octubre de 2020 la DFB aceptó las observaciones y remitió de nuevo el expediente a la AEAT.

7.- A partir de ese momento se desarrollaron las comunicaciones necesarias entre los actuarios de la DFB y el instructor designado por la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional (ONFI) de la AEAT a fin de ultimar los detalles del BAPA.

8.- Finalmente, la AEAT recabó de CEMOSA la aceptación del BAPA, lo firmó y lo notificó a la DFB.

9.- La DFB dirigió un requerimiento a la AEAT cuestionando su competencia para recabar de CEMOSA la aceptación, para aprobarlo y notificarlo.

10.- La AEAT respondió ratificándose expresamente en su competencia.

11.- La DFB planteó el conflicto que competencia, que bajo número de expediente 45/2022, se ha tramitado por el procedimiento ordinario.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Competencia de la Junta Arbitral.

La Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto de acuerdo a lo previsto en el art. 66 del Concierto Económico, que señala que son sus 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”.

2.- Postura inicial de la DFB.

Inicialmente la DFB entiende que la AEAT, ex art. 149.1.3º de la Constitución, solo tiene competencia para desarrollar la “fase internacional” del procedimiento de negociación del BAPA.

La DFB argumenta, en base a lo dispuesto en los art. 4.Dos (“El Estado arbitrará los mecanismos que permitan la colaboración de las Instituciones del País Vasco en los Acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del presente Concierto Económico”) y art. 1.Tres del Concierto Económico (“Para la gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos concertados, las instituciones competentes de los Territorios Históricos ostentarán las mismas facultades y prerrogativas que tiene reconocidas la Hacienda Pública del Estado”), y teniendo en cuenta que tanto a CEMOSA como al Grupo XXX/XXXX se les aplica la normativa foral del IS, que, de acuerdo a lo establecido en la Norma Foral 13/2013 del IS (arts. 42 y 45), en el Decreto Foral 203/2013 del IS (arts. 29 a 31), Norma Foral 12/2013 del IRNR (D.A. 4ª), y Decreto Foral 66/2014 de Procedimientos Amistosos en Imposición Directa, le corresponde fijar la posición española aprobando la propuesta de BAPA, su traslación al obligado para recabar su aprobación, y (previa firma) la notificación del mismo.

3.- Postura inicial de la AEAT.

La AEAT entiende que es el art. 25.3 del Convenio de Doble Imposición con Portugal, firmado el 26 de octubre de 1993 (BOE de 7 de noviembre de 1995), basado en el Modelo de Convenio OCDE, el que ampara el procedimiento del BAPA, por lo que no resulta aplicable la normativa propia, foral ni estatal, sobre Procedimientos Amistosos en Materia de Imposición Directa.

Como quiera que la distinción entre fase interna e internacional se encuentra en las referidas normas internas sobre Procedimientos Amistosos en Materia de Imposición Directa, se trata de una diferenciación errónea que supondría vaciar de contenido la competencia relativa a las relaciones internacionales.

Por todo ello, la AEAT se considera competente en relación con las actividades que ha desarrollado en relación con el BAPA de CEMOSA.

4.- Postura final de la DFB.

La DFB reconoce la competencia de la AEAT para suscribir el Convenio, aunque insiste en su competencia para fijar la postura española y para recabar la aprobación del obligado y notificarle en última instancia la suscripción del mismo.

5.- Postura de la Junta Arbitral.

Uno de los principales problemas que tiene la regularización de operaciones vinculadas a valor normal de mercado es el riesgo de doble imposición derivado de que la Administración que deba aplicar el ajuste bilateral o correlativo no acepte la regularización de la Administración que ha realizado el ajuste primario.

Para evitar esto existe la posibilidad de alcanzar un acuerdo a priori (Advance Pricing Agreement) o a posteriori (Procedimiento Amistoso).

Pues bien, la D.A.4^a de la Norma Foral 12/2013 del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, que establece que los conflictos que pudieran surgir con las Administraciones de otros Estados en la aplicación de los Convenios y Tratados Internacionales se resolverán de acuerdo con los procedimientos amistosos previstos en los mismos, se configura como la norma que ofrece la cobertura jurídica al acuerdo a posteriori.

El Convenio de doble imposición suscrito con Portugal tiene una cláusula idéntica al art. 25.1 del Modelo de Convenio de la OCDE, que establece un procedimiento para evitar la doble imposición jurídica internacional derivada de la aplicación incorrecta del Convenio (aunque los comentarios al Modelo también se refieren al mismo artículo para articular el procedimiento para eliminar la doble imposición económica -que es la que normalmente se deriva de los precios de transferencia- que, en principio, solo viene referenciada en el art. 9 del Modelo de Convenio).

Por ello, en principio no es automáticamente trasladable la diferenciación entre la fase nacional e internacional de los Procedimientos Amistosos en Materia de Imposición Directa al procedimiento de aprobación de un APA bilateral o multilateral.

A pesar de ello, en primer lugar, es acorde con la más mínima exigencia de lealtad administrativa que el acuerdo suscrito no debería haber diferido de la postura manifestada por la DFB, ni siquiera aunque, como es el caso, fuese necesaria la modificación del período de vigencia del BAPA.

Por otra parte, tampoco puede hacerse una extensión a máximos de la equivalencia en facultades y prerrogativas de las distintas Administraciones, porque existen diferencias evidentes en su ámbito de competencia territorial que afectan al ejercicio de dichas facultades y condicionantes previos derivados de la distribución constitucional de competencias.

Por todo lo demás, es evidente que la solución a un problema competencial no puede venir dada por la aplicación de la normativa interna de una u otra Administración, sino que deberá residenciarse en el Concierto Económico y en el Convenio de Doble Imposición correspondiente, que, en el momento a que se refiere la negociación del BAPA objeto de la presente controversia, no ofrecían una atribución clara que pudiera ser pacíficamente aceptada por las partes de la presente controversia.

Cara a futuro se supone que este problema quedará resuelto con el Acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 10 de abril de 2025, que, en relación con la “visibilización y presencia de las Haciendas Forales en el ámbito internacional”, señala que “Siendo las Diputaciones Forales competentes para la exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran los sistemas tributarios de los Territorios Históricos, en los términos del Concierto Económico, son también por tanto corresponsables, por un lado, de la operatividad de las referidas disposiciones contenidas en las directivas y los reglamentos mencionados dentro del marco normativo europeo y, por el otro, de los citados procedimientos cuando los mismos afectan a personas o entidades sujetas a su competencia inspectora, en cuyo caso, deben encargarse de la relación directa con los contribuyentes, de la tramitación de los procedimientos, de la elaboración de los informes y propuestas que sean necesarios para fijar la posición española, y una vez suscritos los oportunos acuerdos con las autoridades competentes de los otros Estados, de la posterior ejecución de dichos acuerdos. A estos últimos efectos, la relación directa con los contribuyentes de su competencia incluye, entre otros (i) la recepción y el acuse de recibo de las solicitudes y de los desistimientos presentados por los mismos, (ii) el requerimiento a los interesados de las subsanaciones, de la documentación o de la información que resulte necesaria, (iii) la notificación de los acuerdos de admisión o de inadmisión de las solicitudes que, en su caso, correspondan (iv)

la notificación de las propuestas que procedan con el fin de recabar la conformidad de los interesados, y la recepción de la aceptación o del rechazo a esas propuestas, o (v) la notificación a los obligados tributarios de los acuerdos formalizados y la recepción de la aceptación o del rechazo por su parte a esos acuerdos”.

Sobre dicha base se alcanzó en dicha reunión el siguiente Acuerdo:

“Uno. Alcance del acuerdo.

Corresponde a la Administración del Estado, como autoridad competente, el desarrollo de la tramitación internacional de los procedimientos aplicables en cada caso, lo cual incluye, específicamente, la interlocución directa con las autoridades competentes de los otros Estados concernidos, el intercambio de las propuestas de acuerdo y el desarrollo con aquéllas de las reuniones de trabajo que sean necesarias de cara a alcanzar un acuerdo sobre las cuestiones de que se trate, incluso cuando esos acuerdos afecten a contribuyentes sujetos a la competencia de las Haciendas Forales.

En atención a las respectivas atribuciones competenciales, para facilitar el desarrollo de la tramitación internacional de los procedimientos se seguirán las reglas que se establecen en los siguientes apartados de este acuerdo en los siguientes procedimientos:

- a) Acuerdos previos de valoración bilaterales (BAPAs) y multilaterales.
- b) (...)

Dos. Términos y condiciones de la participación de los representantes de las Haciendas Forales en el marco de los acuerdos previos de valoración bilaterales (BAPAs) y multilaterales, de los procedimientos amistosos en materia de imposición directa y del “Programa internacional de cumplimiento y aseguramiento de riesgos fiscales” (ICAP) que afecten a personas o entidades sujetas a la competencia inspectora de las mismas.

1. Los representantes de la Administración del Estado mantendrán, en todo momento, informados a los representantes de las Haciendas Forales sobre el grado de avance de los procedimientos que afecten a los contribuyentes sujetos a la competencia inspectora de estas últimas, y facilitarán su acceso a toda la documentación e información correspondiente a las cuestiones fiscales en discusión que afecten a esos contribuyentes. Además, en los supuestos en los que exista riesgo de que los procedimientos no puedan concluir en el plazo establecido para cada uno de ellos con carácter general, los representantes de las Haciendas Forales podrán instar a los representantes de la Administración del Estado que reanuden la tramitación de dichos procedimientos, debiendo estos últimos atender esas solicitudes o dar respuesta motivada de la razón por la cual no es posible continuar con la tramitación de los mismos en el plazo requerido.
2. En el marco de las reuniones a celebrar con las autoridades competentes de otros Estados, los representantes de la Administración del Estado, como Autoridad competente del Reino de España, de cara a fijar la posición española en los procedimientos que afecten a contribuyentes sujetos a la competencia inspectora de las Haciendas Forales, y facilitar que pueda alcanzarse un acuerdo, deberán coordinar esa posición con las autoridades forales competentes para lo que se deben tener en cuenta los criterios administrativos establecidos por las mismas y los informes y las propuestas elaborados por ellas, y deberán darles acceso a toda la documentación e información correspondiente a las cuestiones fiscales en discusión que afecten a esos contribuyentes.
3. Las autoridades competentes de la Administración del Estado velarán en todo momento por que los acuerdos que se alcancen con las autoridades competentes de otros Estados respeten y sean compatibles con el reparto competencial interno en el Estado derivado del Concierto Económico, y que sean compatibles con la posición fijada por las

Haciendas Forales, cuando dichos acuerdos afecten a contribuyentes sujetos a la competencia inspectora de las referidas Haciendas Forales".

Interpretar en este momento si el Acuerdo citado supone un cambio de paradigma en cuanto a la participación de las Haciendas Forales en los procedimientos de negociación de los BAPAs o, por el contrario, la plasmación de un derecho, facultad o prerrogativa previa, en nada debería afectar a la validez y eficacia del Acuerdo bilateral examinado, a fin de no privar de la necesaria seguridad jurídica al obligado, que es lo que, en definitiva, debería guiar la labor de las Administraciones en la búsqueda del interés público, por lo que se trata de una controversia vacía de contenido.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Declarar archivado el procedimiento por pérdida sobrevenida de su objeto al haberse otorgado al obligado la necesaria seguridad jurídica en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, sin que proceda dictar una resolución que pudiese afectar a la validez del BAPA.

2º.- Notificar el presente acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Bizkaia y asimismo a CELULOSAS MOLDEADAS DE ATXONDO.

Fdo.: Violeta Ruiz Almendral.

Fdo.: Sofía Arana Landín.

Fdo.: Javier Muguruza Arrese.