

**Resolución: R 34/2022**

**Expedientes: 22/2017, y acumulado 18/2018.**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 18 de julio 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 los conflictos planteados por la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local del Ministerio de Hacienda y Función Pública (en lo sucesivo SGFAL) y por la Diputación Foral de Bizkaia (en lo sucesivo DFB), en relación con las consultas tributarias planteadas por MSA, MISA, y VSA, (en lo sucesivo, acumuladamente, las obligadas tributarias), ante la Diputación Foral de Gipuzkoa (en lo sucesivo DFG) y la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo AEAT), que se tramitan ante esta Junta Arbitral con números respectivos de expediente 22/2017 y 18/2018.

### **I. ANTECEDENTES**

1.- Las obligadas formularon consulta tributaria de fecha 8 de agosto de 2016 ante la Delegación de Alicante de la AEAT en la que planteaban que iban a realizar una operación de reestructuración empresarial con las siguientes características:

a) Las tres sociedades pretendían escindirse totalmente, resultando tres sociedades beneficiarias de idéntica denominación a las disueltas sin liquidación, que recibirían las respectivas actividades empresariales, y una cuarta beneficiaria, que recibiría los excedentes de tesorería y los activos inmobiliarios (que a partir de ese momento arrendaría a las otras beneficiarias).

b) Las participaciones en las entidades beneficiarias se entregarán a los socios de las escindidas en proporción a sus respectivas participaciones.

c) MSA, domiciliada en Gipuzkoa, se rige por la normativa guipuzcoana del Impuesto sobre Sociedades, MISA, domiciliada en Navarra, por la normativa navarra, y VSA, domiciliada en Alicante, por la normativa estatal.

d) La beneficiaria que recibe los excedentes de tesorería y los activos inmobiliarios tendrá domicilio social y fiscal en Gipuzkoa. Las otras tres conservarán el domicilio fiscal de las escindidas y continuarán aplicando la misma normativa del Impuesto sobre Sociedades de ellas.

e) Los motivos económicos alegados para la operación son:

- Preservar el patrimonio inmobiliario de las sociedades del riesgo empresarial.
  
- Reestructurar y racionalizar las actividades desarrolladas para obtener mayor eficacia y rentabilidad en los negocios.
  
- Independizar las decisiones de inversión y de financiación en cada una de las sociedades.

- Mayor capacidad para negociar mejores condiciones de financiación con entidades de crédito (menores tipos de interés ...) y facilitar su obtención.
- Facilitar las posibles decisiones estratégicas que se puedan adoptar en el futuro respecto a las actividades empresariales (alianzas con terceros, fusiones, ...).

La consulta que se plantea es si se considera que hay motivo económico válido para la operación de reestructuración y, en consecuencia, si resultaría aplicable el régimen especial de operaciones de fusión, escisión, aportación de activos (en lo sucesivo *operaciones FEAC*) y canje de valores de la normativa estatal del Impuesto sobre Sociedades.

**2.-** Las obligadas tributarias formularon consulta tributaria de fecha 9 de agosto de 2016 ante la DFG con el mismo planteamiento anterior, pero preguntando si hay motivo económico válido y, en consecuencia, si resultaría aplicable el régimen especial de operaciones FEAC de la normativa foral guipuzcoana del Impuesto sobre Sociedades.

**3.-** El 31 de enero de 2017 el Gobierno Vasco trasladó a la SGFAL escrito con la propuesta de contestación elaborada por el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (en lo sucesivo el OCTE) a la consulta formulada por las obligadas tributarias ante la DFG.

La SGFAL manifiesta que el escrito tuvo entrada el 13 de febrero de 2017, aunque la DFB mantiene que se produjo el 7 de febrero de 2017.

**4.-** El 10 de abril de 2017 la SGFAL remitió al Gobierno Vasco observaciones a la propuesta de contestación elaborada por el OCTE, que coincidían con el informe de 29 de marzo de 2017 de la Dirección General de Tributos.

El escrito tuvo entrada en el Gobierno Vasco el día 18 de abril de 2017.

El 11 de abril de 2017 se adelantó por correo electrónico dirigido al Gobierno Vasco las observaciones referidas, que fue leído el mismo día.

**5.-** El 6 de julio de 2017 la SGFAL planteó conflicto ante la Junta Arbitral en relación con la consulta referida.

**6.-** El 27 de diciembre de 2017 la SGFAL remitió propuesta de respuesta de fecha 15 de diciembre de 2017 al Gobierno Vasco en el sentido de indicar que, de acuerdo a lo previsto en el art. 47 del Concierto Económico, la normativa aplicable a la operación de reestructuración empresarial debería ser la estatal.

**7.-** El OCTE en escrito de 23 de febrero de 2018 remitió contestación a la SGFAL (que fue recibida el día 27 de febrero de 2018) indicando que a cada entidad le será aplicable su propia normativa y que cada administración es competente para comprobar la procedencia de la aplicación del régimen especial de operaciones FEAC a las sociedades de su competencia.

**8.-** La SGFAL en escrito de 24 de abril de 2018, recibido por el Gobierno Vasco el 2 de mayo de 2018, se ratificó en su respuesta.

**9.-** El 9 de mayo de 2018 la DFB planteó conflicto ante la Junta Arbitral en relación con la consulta referida.

La DFB solicitó la tramitación por procedimiento abreviado previsto en el art. 68.Dos del Concierto Económico por entender que no existe controversia al estar aclarada la cuestión por contestación de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa a la consulta planteada por WI.

**10.-** En el conflicto 22/2017 solicitó su personación la Hacienda Territorial de Navarra (en lo sucesivo HTN).

## **II. FUNDAMENTOS DE DERECHO**

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

La Junta Arbitral es competente para resolver este conflicto de acuerdo a lo dispuesto en el art. 64.b) del Concierto Económico, que establece:

*Resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el presente Concierto Económico. Estas consultas se trasladarán para su análisis junto con su propuesta de resolución en el plazo de dos meses desde su recepción, al resto de las Administraciones concernidas. En el caso de que en el plazo de dos meses no se hubieran formulado observaciones sobre la propuesta de resolución, ésta se entenderá aprobada.*

*De existir observaciones y no ser admitidas, podrá llegarse a un acuerdo sobre las mismas en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa. En todo caso, transcurridos dos meses desde que dichas observaciones hayan sido formuladas sin llegar a un acuerdo sobre las mismas, la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa así como*

*cualquiera de las Administraciones concernidas podrá proceder a trasladar el desacuerdo a la Junta Arbitral en el plazo de un mes”.*

Aunque la consulta se plantea, concretamente, sobre la validez del motivo económico planteado por las obligadas tributarias para poder disfrutar del régimen especial de operaciones FEAC del Impuesto sobre Sociedades, foral o estatal, la discrepancia entre Administraciones se sitúa en un plano anterior, el de la determinación de la normativa que debe regular la operación y el de la administración competente para valorarla.

Es en este punto en el que la Junta Arbitral va a centrar su análisis, pues no es función ni competencia suya valorar la motivación económica de una reestructuración empresarial, ni el cumplimiento de los demás requisitos necesarios, singularmente los que se refieren a la proporcionalidad cuantitativa y cualitativa, para que la operación pueda acogerse al régimen especial.

## 2.- Acumulación de procedimientos

El art. 57 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, establece:

*El órgano administrativo que inicie o tramite un procedimiento, cualquiera que haya sido la forma de su iniciación, podrá disponer, de oficio o a instancia de parte, su acumulación a otros con los que guarde identidad sustancial o íntima conexión, siempre que sea el mismo órgano quien deba tramitar y resolver el procedimiento.*

*Contra el acuerdo de acumulación no procederá recurso alguno.*

La Junta Arbitral ha acordado la acumulación al tratarse de dar contestación a una sola consulta tributaria formulada ante dos Administraciones, respecto de la cual solo la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa era competente para resolver.

### 3.- Procedimiento abreviado

El art. 68.Dos del Concierto Económico señala:

*El procedimiento abreviado se aplicará en los supuestos a que hace referencia la letra b) del artículo 64 y el apartado Tres del artículo 47.ter del presente Concierto Económico.*

*En tales casos, la Junta Arbitral deberá admitir a trámite los conflictos correspondientes en el plazo de un mes desde su interposición, deberá otorgar un plazo común de diez días a todas las partes concernidas para que realicen sus alegaciones y resolver en el plazo de un mes desde la conclusión del mismo.*

El procedimiento seguido es el ordinario, por el que se concede trámite de alegaciones finales por 1 mes, porque, con independencia de la contestación a la consulta formulada por WI, es evidente que en el presente caso persiste la controversia entre las administraciones.

En todo caso, la Disposición Transitoria Tercera de la Ley 39/2015 señala:

*a) A los procedimientos ya iniciados antes de la entrada en vigor de la Ley no les será de aplicación la misma, rigiéndose por la normativa anterior.*

*b) Los procedimientos de revisión de oficio iniciados después de la entrada en vigor de la presente Ley se sustanciarán por las normas establecidas en ésta.*

*c) Los actos y resoluciones dictados con posterioridad a la entrada en vigor de esta Ley se regirán, en cuanto al régimen de recursos, por las disposiciones de la misma.*

*d) Los actos y resoluciones pendientes de ejecución a la entrada en vigor de esta Ley se regirán para su ejecución por la normativa vigente cuando se dictaron.*

*e) A falta de previsiones expresas establecidas en las correspondientes disposiciones legales y reglamentarias, las cuestiones de Derecho transitorio que se susciten en materia de procedimiento administrativo se resolverán de acuerdo con los principios establecidos en los apartados anteriores.*

#### **4.- Legitimación de la Diputación Foral de Bizkaia**

La DFB entiende que resulta legitimada para plantear el conflicto ante la Junta Arbitral por un doble argumento:

- Por una parte, porque entiende que la resolución que haya de dictarse afectará a la competencia de exacción de la DFB en otros supuestos que guarden identidad de razón.
- Por otra, porque la DFB es una de las Administraciones representadas en el seno de la OCTE.



El art. 64.b) del Concierto Económico señala

*Resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el presente Concierto Económico. Estas consultas se trasladarán para su análisis junto con su propuesta de resolución en el plazo de dos meses desde su recepción, al resto de las Administraciones concernidas. En el caso de que en el plazo de dos meses no se hubieran formulado observaciones sobre la propuesta de resolución, ésta se entenderá aprobada.*

*De existir observaciones y no ser admitidas, podrá llegarse a un acuerdo sobre las mismas en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa. En todo caso, transcurridos dos meses desde que dichas observaciones hayan sido formuladas sin llegar a un acuerdo sobre las mismas, la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa así como cualquiera de las Administraciones concernidas podrá proceder a trasladar el desacuerdo a la Junta Arbitral en el plazo de un mes.*

El art. 64.b) se refiere al *resto de las Administraciones concernidas*, lo cual, en el caso del País Vasco, parece referirse no solo a la Administración autonómica sino también a las forales.

De hecho, la interlocución del País Vasco se otorga al Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, en el que están representados el Gobierno Vasco y las tres Diputaciones Forales.

Desde esta perspectiva parece aceptable que la DFB tenga legitimidad activa para plantear el conflicto.

Lo cierto es que el primer argumento de la DFB hace referencia directa a su consideración como tercero interesado del art. 4.1 de la Ley 39/2015, que le legitimaría para recurrir en el orden contencioso-administrativo, de acuerdo a lo previsto en el art. 19.1.a) de la Ley 29/1998, por lo que resulta necesario que tenga acceso al previo procedimiento administrativo que se sustancia ante la Junta Arbitral del Concierto Económico, en el mismo sentido que recoge el art. 54 de la Ley 39/2015.

#### **5.- Postura del OCTE**

El OCTE parte de la premisa de que, al entregarse a los beneficiarios participaciones de las beneficiarias en proporción a sus respectivas participaciones, no es necesaria que los elementos escindidos constituyan ramas de actividad.

Analizando las motivaciones alegadas por las obligadas, el OCTE considera que existe un motivo económico válido que ampararía la aplicación del régimen especial previsto en el Capítulo VII, Título VI de la Norma Foral 2/2014 del Impuesto sobre Sociedades.

#### **6.- Postura de la DFB**

La DFB entiende que el criterio aplicable quedó fijado en el acuerdo alcanzado en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa en relación con la consulta formulada por WI.

La consultante, entidad de normativa vizcaína, planteaba realizar un canje de valores por el que aportaría los valores que tenía en diversas filiales de territorio común, a una holding de nueva creación, también sometida a normativa estatal.

En este caso se contestó que las consecuencias tributarias del canje para la consultante serían las propias de la normativa que le resulte aplicable, y lo mismo sería predicable para la holding.

La competencia para contestar la consulta y para comprobar la procedencia del régimen especial corresponde a la Administración cuya normativa resulte aplicable.

La DFB entiende que este mismo criterio ha venido siendo aplicado pacíficamente por la DGT, entre otras en las Consultas Vinculantes V0440-14, V0768-14, V4488-16, V0587-14, V0525-14, V0526-14, V2724-14, V1638-14, V0316-11, V1142-10, V3015-15, V0354-17.

La DFB entiende que el 7 de abril de 2017 se produjo silencio positivo confirmatorio del criterio de la OCTE al no responder la SGFAL en el plazo de 2 meses

La DFB entiende que el art. 47 del Concierto Económico solo resulta aplicable a las operaciones FEAC anteriores a 1992, en que había unos beneficios fiscales previa tramitación de los correspondientes procedimientos de autorización.

#### **7.- Postura de la DFG**

La DFG entiende que el conflicto 22/2017 debería ser inadmitido por la Junta Arbitral por entender que la propuesta del OCTE ha sido aceptada por la SGFAL por la falta de contestación en el plazo preclusivo de 2 meses previsto en el art. 64 del Concierto Económico.

La DFG entiende que el art. 47 del Concierto Económico dejó de ser aplicable cuando desaparecieron los beneficios fiscales aplicables previo reconocimiento de la administración a las operaciones FEAC.

La cuestión objeto de controversia ya ha sido abordada por la Junta Arbitral en la Resolución 16/2018 (conflicto 11/2015 de REVOCOS BIKAIN) en el sentido de que cada sociedad aplicará la normativa a que se halle sujeta en su momento, siendo la propia Administración la que comprobará el cumplimiento de los requisitos correspondientes.

#### **8.- Postura de la SGFAL**

La Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades no es aplicable a todas las sociedades aludidas en la consulta. MSA, tanto a la que se disuelve como a la beneficiaria, se le aplica la normativa guipuzcoana, a MISA, también a ambas, la navarra y a VSA, igualmente a ambas, la estatal.

No se aportan datos para conocer la normativa aplicable a la cuarta beneficiaria. Si la beneficiaria se rige por normativa foral, ésta se aplicaría solo a la escisión de MAYENSA, mientras que, si se rige por normativa estatal, ésta se aplicaría solo a la escisión de VSA.

De acuerdo al art. 47 del Concierto Económico (*En las operaciones de fusiones y escisiones de empresas en las que los beneficios tributarios, que en su caso procedan, hayan de ser reconocidos por ambas Administraciones conforme a los criterios de tributación contenidos en el artículo 14 precedente, las Diputaciones Forales aplicarán idéntica normativa que la vigente en cada momento en territorio común, tramitándose los correspondientes expedientes administrativos ante cada una de las Administraciones*), cuando no todas las entidades intervinientes

en una escisión total se rijan por la misma normativa, las Diputaciones deberán aplicar la normativa estatal.

En el caso de Navarra no tiene relevancia, puesto que el régimen especial tiene idéntico contenido que el previsto en la normativa estatal.

De acuerdo con ello, entiende que, a toda la operación de reestructuración empresarial, incluso a MSA aunque la cuarta beneficiaria se rigiera por normativa foral, debe aplicarse la normativa estatal.

La SGFAL entiende que, en todas las consultas tributarias aportadas por la DFB, la Dirección General de Tributos no discrimina si la normativa aplicable es la estatal o la foral, sino simplemente resuelve fijando los criterios que habría que aplicar en caso de que la normativa reguladora fuese la estatal.

La SGFAL entiende que el art. 47 del Concierto Económico sigue estando vigente y resultando aplicable a las operaciones FEAC.

## **9.- Vigencia del conflicto**

La postura del Gobierno Vasco acerca del silencio positivo producido el 7 de abril de 2017 por la falta de contestación en el plazo de 2 meses, introduciría el debate acerca de si el régimen de actos presuntos previsto en la normativa tributaria estatal y foral y en la normativa reguladora del procedimiento administrativo común para evitar la indefensión que se produciría en caso de que la administración incumpliera su deber de dictar un acto resolutorio finalizador del procedimiento (sustrayendo de esta manera al administrado su derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el art. 24 de la Constitución) es identificable con el silencio a que se refiere el primer párrafo de la letra b) del art. 64 del Concierto, considerando además que la falta de contestación a las consultas

tributarias vinculantes no tiene previsto un régimen de actos presuntos ni en la normativa estatal ni en la foral.

En este momento procede obviar el referido debate en la medida que el planteamiento del conflicto 22/2018 por la DFB en relación con la misma consulta tributaria que originó el conflicto 22/2017 permite descartar la postura foral, por lo que resulta procedente que esta Junta Arbitral se pronuncie sobre la parte de la controversia que entra dentro de sus competencias.

## **10.- Postura de la Junta Arbitral**

**10.1.-** Desde un punto de vista jurídico tributario no nos hallamos ante una operación de reestructuración empresarial sino ante tres escisiones totales independientes de tres sociedades con personalidad jurídica propia.

Así pues, hay que analizar la normativa reguladora de cada operación, así como la Administración competente para valorar la validez del motivo económico alegado y el resto de requisitos para que resulte aplicable el régimen especial que corresponda.

## **10.2.- Régimen general versus régimen especial**

Las operaciones FEAC tienen el mismo tratamiento en el régimen general de tributación del Impuesto sobre Sociedades en la normativa estatal y foral. Así, la transmitente, en este caso la sociedad que se disuelve sin liquidación, tiene renta por diferencia entre el valor de mercado de los bienes transmitidos y su valor neto contable. Por su parte, los socios tienen renta por diferencia entre el valor de mercado de las participaciones recibidas (las de las beneficiarias) y el valor neto contable de las anuladas (sin perjuicio de la aplicación de las medidas para evitar la doble imposición –no integración o deducción- que correspondan).

Para evitar que la tributación según el régimen general de estas operaciones desincentive la realización de una operación que, en términos económicos, tenga una motivación válida, se introdujo por trasposición de la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, tanto en la normativa foral como estatal (aunque con algunas diferencias), un régimen especial de operaciones FEAC caracterizado por la neutralidad, que se consigue con el diferimiento de la tributación. De esta manera, la escindida no tributa en el momento de la transmisión, pero las beneficiarias, residentes, reciben los bienes, situados en territorio español, con el mismo valor y antigüedad que tenían en aquella, difiriéndose la tributación al momento en que los bienes se transmitan a terceros.

Todo lo anterior debe entenderse sin perjuicio de otras diferencias entre el régimen general y especial, como la limitación en aquél para la subrogación de la adquirente en las bases imponibles negativas de la transmitente, etc, que también tienen relevancia, pero que no son el objeto principal de este análisis.

Así pues, como criterio general, puede afirmarse que cuando una operación de reestructuración empresarial tenga un motivo económico válido distinto del simple ahorro fiscal, y siempre que se cumpla el resto de requisitos aplicables, puede acogerse al régimen especial de diferimiento, aunque adicionalmente pueda tener alguna ventaja fiscal.

### **10.3.- Consecuencias de la aplicación del régimen especial**

La principal diferencia es que, como hemos visto, se difiere la tributación de las rentas implícitas en los bienes adquiridos hasta su transmisión a terceros.

Como consecuencia de este diferimiento puede producirse que la Administración competente para exaccionar a la transmitente (que sería la que tributase en

régimen general) no sea la misma competente para exaccionar a la beneficiaria (que será la que tributará en régimen especial); esto es, puede producirse un traslado de la competencia de exacción de una Administración a otra.

#### **10.4.- Normativa aplicable y administración competente**

En consecuencia, la normativa aplicable para poder disfrutar del régimen especial es la que resultaba aplicable a la transmitente, que es quien deja de tributar. Esta misma normativa vinculará a la adquirente, con independencia de que se rija por otra normativa en su tributación ordinaria, exclusivamente en cuanto al cumplimiento de cualquier requisito del cual se hubiera hecho depender la aplicación del régimen de diferimiento.

Consecuentemente, la administración competente para valorar la validez del motivo económico alegado es la competente para exaccionar al transmitente, esto es, la que renuncia a la recaudación en el momento presente.

Así pues, al no haber dos administraciones que tengan que reconocer los *beneficios fiscales* de cada escisión, no resulta aplicable el art. 47 del Concierto Económico.

En su virtud, la Junta Arbitral

### **ACUERDA**

1º.- Declarar que la normativa aplicable a las operaciones de escisión de MSA, MISA y VSA son las forales de Gipuzkoa y Navarra, y la normativa estatal,



respectivamente, siendo igualmente competentes para valorar la motivación económica la DFG, HTN y AEAT.

2º.- Notificar el presente Acuerdo a la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local, al Gobierno Vasco, a la Diputación Foral de Bizkaia, y al Gobierno de Navarra.