

Resolución: R 6/ 2021

Expediente: 16/2009

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 20 diciembre de 2021.

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por Dña. Violeta Ruiz Almendral, Presidenta, y D. Javier Muguruza Arrese y Dña. Sofía Arana Landín, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

Sobre el incidente de ejecución planteado por D SA, como sucesora de S SA, K SL y SU SA frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo AEAT) y la Diputación Foral de Gipuzkoa (en lo sucesivo DFG), en relación con la Resolución 8/2012, recaída en el conflicto 16/2009

I. ANTECEDENTES

1.- La AEAT, en el curso de actuaciones de Inspección incoadas en relación con las operaciones vinculadas realizadas en los años 2004 y 2005 por las entidades K SL y SU SA con la entidad SO SA, consistentes en cesiones de marcas propiedad de las primeras en favor de la última (principalmente las marcas: C, K, G, KP, S, U, US, A, E, L), dictó, con fecha 6 de noviembre de 2009, los acuerdos de determinación del valor normal de mercado de dichas operaciones, de referencia VNM 20/08 y 21/08 (año 2004) y VNM 24/08 y 25/08 (año 2005).

Estos acuerdos de valoración se adoptaron por la AEAT después de realizar un análisis de comparabilidad que tomó en consideración: i) un informe de la consultora H&C, fechado en enero de 2004; ii) un informe del propio obligado tributario referido a los test de valoración de las marcas y; iii) un informe de la consultora K de fecha 31 de octubre de 2002.

En base a estos informes, la AEAT descartó la utilización del “precio libre comparable” como método de valoración de las operaciones vinculadas de cesión de marcas, y adoptó el método de “distribución del resultado”, con el que distribuyó el resultado conjunto de la operación entre las partes relacionadas, teniendo en cuenta los riesgos asumidos, los activos implicados y las funciones desempeñadas por cada una de ellas.

La valoración conjunta de los activos y de las funciones desempeñadas se calculó en base al respectivo esfuerzo económico anual, considerando, por una parte el valor económico anual de las marcas aportadas, y por otra, el resto de los gastos soportados en la fase de comercialización.

Como corolario de este método, los acuerdos de valoración estimaron el valor de mercado de la cesión de las marcas, en el 4% del importe de las ventas.

2.- El 18 de noviembre de 2009, la DFG planteó ante la Junta Arbitral un conflicto contra la AEAT en el que, sin discutir que la competencia inspectora de la entidad S correspondía a la AEAT, cuestionaba que, en base a tal competencia, ésta pudiera fijar unilateralmente (sin coordinación o colaboración alguna de DFG) la valoración de las operaciones vinculadas, en la medida en que la bilateralidad de tal ajuste afectaba también a obligados de competencia inspectora foral, y que, dado que la DFG podía tener otro criterio sobre el ajuste primario o sobre la calificación del ajuste secundario, ello podía llegar a provocar una sobreimposición en el conjunto de entidades del perímetro de vinculación.

3.- La Junta Arbitral, invocando el principio de colaboración recogido en el art. 4 del Concierto Económico, resolvió dicho Conflicto (Resolución 8/2012, de 2 de julio de 2012, que a día de hoy ha alcanzado firmeza) declarando que: “la AEAT y la Diputación Foral de Gipuzkoa están obligadas a intercambiarse la información relativa a la valoración de las operaciones realizadas entre S SA y K, SL y S, U, S.A., vinculadas a la anterior, y esforzarse, de buena fe y en un espíritu de colaboración, en resolver sus eventuales discrepancias, a fin de evitar un exceso de imposición en el conjunto de dichas entidades”.

4.- En ejecución de la Resolución 8/2012, la DFG remitió a la AEAT, con fecha 3 de enero de 2014, una propuesta de valoración, de fecha 18 de diciembre de 2012.

La propuesta de DFG tuvo en consideración la siguiente información adicional:

- i) un contrato de cesión de uso de marcas suscrito entre TM SL y CF SPA de 9 de octubre de 2009 (que fija el canon en el 6% de las ventas netas); ii) documentación aportada por D sobre precios de transferencia del 2009; iii) un informe de valoración de las marcas K, KS y C de la consultora I, del año 2010; iv) el contrato suscrito entre CA y S, de 1 de enero de 2003, y; v) la hipoteca mobiliaria constituida sobre las marcas K, KS y C.

El análisis de comparabilidad realizado por la DFG le lleva a concluir que hay comparables válidos, por lo que procede utilizar el método del “precio libre comparable”, y a descartar la utilización del método de “distribución del resultado”, aplicado por la AEAT.

La aplicación del método del “precio libre comparable”, tanto a los comparables internos (los derivados de los contratos suscritos entre TMC, y entre CA y S) como externos (K y L), llevan a la DFG a concluir que la remuneración de mercado de la cesión de las marcas es el 6% del importe de las ventas netas, que coincide con el valor de transacción acordado en los contratos de cesión de las marcas suscritos entre las partes relacionadas, que era del 6% de las ventas brutas, deducidos los descuentos promocionales por pronto pago, cantidad, rappels y mercadeo, aunque introduciendo una penalización –bonificación para el cesionario de las marcas- cuando el EBITDA de las ventas de aceite por S no supere ciertos porcentajes.

5. El 13 de mayo de 2014 la AEAT requirió a la DFG los contratos de cesión de marcas. La DFG los aportó el 23 de mayo de 2014.

6. Con fechas 24 de septiembre y 12 de noviembre de 2014, la DFG solicitó a la AEAT una respuesta a su propuesta sobre precios de transferencia.

7. El 20 de noviembre de 2014 el obligado tributario suscribió con la AEAT un acta con acuerdo sobre la valoración, en 2004 y 2005, de las cesiones de marcas por K y S a SC.

En dicha acta, la AEAT incluía un análisis de comparabilidad que alcanzaba a las características de las marcas cedidas, las funciones (riesgos) asumidos, los contratos, las circunstancias económicas y las estrategias comerciales, y concluía que ante la inexistencia de comparables válidos, el método de valoración correcto era el de la “distribución del resultado”.

En el acta de la AEAT también se realizaba un estudio sobre la aplicación de los comparables externos aportados por la DFG y el obligado tributario, ajustándolos en función de dos circunstancias recogidas en los contratos:

- a) La aplicación de bonificaciones a SC (penalizaciones para los cedentes de las marcas) por no haber superado el EBITDA sobre las ventas de aceites ciertos porcentajes.
- b) La traslación de los gastos de las campañas de marketing a los cedentes, en idéntica proporción que se les traslada (lo que también se hacía por la DFG) un porcentaje de los costes del departamento marketing, al no tener infraestructura propia para dicha función.

La aplicación de los comparables externos ajustados en los dos sentidos señalados, le llevaba a la AEAT a concluir que el valor de mercado de los cánones por cesión de marcas, en 2004 era del 4,2%, que es compatible con la muestra del rango obtenido de la base LN, y en 2005 del 2,4%, que se eleva al 4% para hacerlo compatible con la muestra de K.

En definitiva, la AEAT concluía que, tanto la utilización del método de la “distribución del resultado”, como el del “precio libre comparado” (aplicado sobre los comparables de la propuesta de valoración de la DFG) determinaban el mismo valor de mercado.

8. El 19 de diciembre de 2014 la AEAT trasladó a la DFG su acta con acuerdo suscrita con SC SA

9. El 19 de enero de 2015 la DFG planteó ante la Junta Arbitral un incidente de ejecución, manifestando su disconformidad sobre la forma en que la AEAT había ejecutado la Resolución 8/2012.

La DFG explicaba que la regularización realizada por la AEAT le perjudicaba porque implicaba un menor ingreso en las entidades sometidas a su competencia, que implicaba una devolución de 2.700.000 euros, más 5.000.000 de intereses de demora, e incrementos de bases negativas y de créditos fiscales por valor de más de 4.000.000 euros.

Para justificar el error en el que, a su juicio, incurría la regularización de la AEAT aportaba el análisis de comparabilidad de su propuesta de valoración, en base a la cual concluía que la remuneración por las cesiones de las marcas debía ser del 6% de las ventas netas.

Concedido trámite de alegaciones a la AEAT, ésta manifestó que había cumplido la Resolución 8/2012 de la Junta Arbitral porque había recogido y estudiado en su Acta la documentación aportada por la DFG y la había asumido parcialmente, modificando su método de valoración, aunque finalmente resultara un valor de mercado diferente del calculado por ésta.

La Junta Arbitral dictó Resolución A1/2015, de fecha 19 de junio de 2015, en la que acordó no haber lugar al incidente de ejecución planteada por la DFG

porque, conforme a la normativa entonces vigente, la Junta no tenía atribuida la competencia para resolver incidentes de ejecución ni, consecuentemente, existía en su Reglamento un procedimiento para ello.

10. Simultáneamente al planteamiento del incidente de ejecución ante la Junta Arbitral, la DFG dirigió a la AEAT un requerimiento en los términos previstos en el art. 44 de la Ley 29/98 de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, previo al planteamiento de recurso, instándole a anular el acta con acuerdo que había formalizado con D, y que ésta había firmado. Y después, interpuso recurso contencioso administrativo ante el TSJ de Madrid, que dio lugar al Procedimiento 353/2015, en el que recayó Sentencia desestimatoria, de fecha 9 de junio de 2016 en la que el TSJ entendió que el procedimiento por inactuación de la AEAT planteado por la DFG (que se planteaba como incumplimiento de la Resolución 8/2012 recaída en el conflicto 16/2009) no era el adecuado para resolver una laguna en la normativa arbitral.

11. El 18 de julio de 2017 la DFG incoó actas de disconformidad, cuantificando el valor de la cesión de las marcas en el 6% del importe neto de las ventas.

12.- El 4 de agosto de 2017, cuando aún no estaba en vigor la modificación del Concierto Económico operada en razón a la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, en la que se atribuyó a la Junta Arbitral la nueva competencia para resolver incidentes de ejecución y se articuló un procedimiento especial al efecto, D SA planteó ante la Junta Arbitral un incidente de ejecución contra la manera en que la AEAT y la DFG habían ejecutado la Resolución 8/2012, argumentan que, al no ponerse de acuerdo ambas Administraciones en la valoración del precio de cesión de las marcas en las operaciones realizadas por K y S SA a favor de SC SA, se producía un exceso de imposición al conjunto de entidades que conforman el perímetro de vinculación.

13. El 22 de septiembre de 2017 I la DFG practicó liquidaciones confirmando el criterio de sus actas de disconformidad.

14. Con fecha 25 de octubre de 2017 D SA presentó ante la Junta Arbitral un escrito de reiteración del planteamiento de incidente de ejecución.

15. Con fecha 14 de mayo de 2018 la AEAT presentó escrito de alegaciones en el que solicitaba que se inadmitiera el incidente de ejecución, sosteniendo que la modificación del Concierto Económico en virtud de la cual se atribuía a la Junta la competencia para resolver incidentes de tal naturaleza, introducida por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por tratarse de una norma procedimental, no era aplicable retroactivamente a un procedimiento anterior a su entrada en vigor, sobre el que la Junta Arbitral ya había resuelto que carecía de competencia para conocer. La AEAT solicitaba a la Junta que: i) considerara que la postura de la AEAT ya había sido enjuiciada tanto por la propia Junta Arbitral como por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid; ii) que tuviera en cuenta que la AEAT había cumplido la Resolución 8/2012 por haber intentado, de buena fe, alcanzar un acuerdo con la DFG, y por último; iv) que tuviera en cuenta que la sobreimposición invocada por la DFG se había causado unilateralmente por ella misma.

16. El 15 de mayo de 2018 la DFG presentó escrito de alegaciones manifestando que: i) la actuación de la AEAT había carecido de la diligencia y buena fe exigida por la Resolución 8/2012; ii) que la actuación del obligado tributario, firmando un acta con acuerdo con la AEAT y un acta de disconformidad con la DFG, es incongruente con su postura de aceptar en los ejercicios posteriores la valoración de la DFG; iii) que la actuación de la AEAT suscribiendo un acta con acuerdo con el obligado no deja alternativa de actuación a la DFG en el marco de la debida colaboración y coordinación entre Administraciones; y que; v) la valoración de mercado correcta de las operaciones de cesión de marcas,

determinada mediante la utilización del “precio de libre competencia” es la que realiza la DFG.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- Sobre la competencia de la Junta Arbitral.

La competencia es el conjunto de potestades y funciones que, en relación con un ámbito determinado de la acción u organización pública, se reconocen a un órgano o entidad, y constituye el ámbito dentro del cual éste puede desenvolverse y dictar sus actos. La competencia es un requisito y un presupuesto previo que habilita y legitima la actuación administrativa.

Así, en el ámbito del derecho administrativo el concepto de capacidad se sustituye por el de competencia, que es la medida de la capacidad de cada órgano o ente público.

El Tribunal Supremo fijó esta doctrina en Sentencia de 15 de abril de 1983, al definir la competencia como “*el conjunto de funciones cuya titularidad se atribuye por el ordenamiento jurídico a un ente o a un órgano administrativo*”.

Así pues, el ejercicio de la competencia requiere de la previa atribución, esto es, de la correspondiente asignación a un concreto órgano administrativo. En este sentido, el art. 8.1 de la Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público, señala que la competencia se ejercerá por los órganos que la tengan atribuida como propia.

El art. 8.3 de la misma Ley 40/2015 especifica que esa atribución tiene que ser realizada por una disposición. Se trata de una exigencia lógica que deriva de lo establecido en el art. 103 de la Constitución, que obliga a entender que las competencias administrativas no pueden ser algo ambiguo e ilimitado, sino que

precisan de una norma atributiva concreta sin la cual la autoatribución por vía de hecho de una competencia no prevista en la norma pueda entenderse como generadora de la nulidad de pleno derecho (STS de 23 de junio de 1993).

La Junta Arbitral ya resolvió en 2015 (Resolución A1/2015, de 19 de junio 2015) que, conforme a la normativa entonces vigente, no tenía competencia para resolver el incidente de ejecución planteado por la DFG en el año 2015.

La posterior atribución a la Junta Arbitral de la competencia para resolver incidentes de ejecución de sus resoluciones, introducida *ex novo* en el Concierto Económico por la Ley 10/2017, de 27 de diciembre, de modificación del mismo, no permite extender tal atribución competencial de forma retroactiva, para volver sobre una discrepancia surgida, y resuelta, dos años antes de su entrada en vigor.

Segundo.- Sobre el procedimiento para resolver el incidente de ejecución.

La falta de atribución a la Junta Arbitral de la competencia para resolver incidentes de ejecución, en la normativa vigente en 2015, en lógica coherencia, justificaba la ausencia de un procedimiento en su Reglamento, que regulase la tramitación de los incidentes de ejecución.

La ley 10/2017, de 27 de diciembre, introdujo el incidente de ejecución en el art. 68 del Concierto Económico en los siguientes términos:

“Uno. Son procedimientos especiales de la Junta Arbitral prevista en el presente Concierto Económico el procedimiento abreviado, la extensión de efectos y el incidente de ejecución

(...)

Cuatro. 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”.

La Ley 10/2017 no recogió ninguna disposición transitoria para la aplicación del incidente de ejecución, a diferencia de lo que realizó para ciertos procedimientos abreviados.

En este escenario, de acuerdo con lo previsto en el art. 8 del Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, hay que remitirse a la Ley 39/2015, de Procedimiento Administrativo Común, para determinar cuál es el régimen transitorio del nuevo procedimiento de incidente de ejecución introducido por la Ley 10/2017.

La ley 39/2015 regula esta cuestión en su Disposición Transitoria Tercera, que dispone lo siguiente:

“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.

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”.

De acuerdo con ello, no es posible aplicar el procedimiento de incidente de ejecución incorporado al Concierto Económico por la Ley 10/2017, a los actos ejecutados por la AEAT en ejecución de una resolución, anteriores a la entrada en vigor de dicha Ley.

Tercero.- Sobre la generación de la discrepancia entre las Administraciones con competencia inspectora, respecto de los obligados del perímetro de vinculación,

que resulta ser susceptible de generar sobreimposición en el conjunto de los mismos.

En el incidente de ejecución planteado en 2015 por la DFG ésta pretendía que la Junta Arbitral se pronunciara sobre si la AEAT había colaborado de buena fe con la DFG para tratar de alcanzar un acuerdo sobre la valoración de la cesión de las marcas por las empresas de competencia foral a la empresa de competencia estatal.

La discrepancia valorativa subyacente era sobre si el valor de mercado, determinado según el método del “precio libre comparable” era del 6% del importe neto de las ventas, o si por aplicación del método de la “distribución de resultado”, era del 4% del importe neto de las ventas.

El incidente de ejecución planteado en 2017 por D SA tiene exactamente el mismo objeto que el planteado en 2015 por la DFG, aunque en él, la actuante, que es el obligado tributario, no alega sobre la falta de colaboración entre las Administraciones, sino sobre la sobreimposición que se le produce por la falta de acuerdo entre éstas.

A estas alturas del Expediente ya ni siquiera tiene relevancia la cuestión de si el método de valoración debe ser el del “precio libre comparable” o el de la “distribución del resultado”, puesto que, según los cálculos de la AEAT, ajustando las bonificaciones en función del EBITDA de las ventas de aceites por SC y la atribución de parte de los gastos de marketing a las cedentes, el ingreso atribuido a éstas por la cesión de las marcas acaba siendo el mismo.

Por tanto, no parece que el incidente de ejecución presentado en 2017 por D SA plantee una nueva discrepancia sobre la ejecución de la Resolución 8/2012, distinta de la planteada en el incidente de ejecución interpuesto por la DFG en

2015 y resuelto por la Resolución A1/2015, de fecha 19 de junio de 2015 que adquirió firmeza.

No obstante, considerando que en el incidente de ejecución planteado en 2015 por la DFG se dio trámite de alegaciones a la AEAT pero no al obligado, y aun sin desconocer que éste había firmado un acta con acuerdo con la AEAT (por lo que no parece que tuviera sentido que manifestara su discrepancia con la manera en que la AEAT había ejecutado la Resolución 8/2012) y que sus alegaciones en nada habrían alterado el sentido de la Resolución A1/2015 (por cuanto la incompetencia de la Junta Arbitral habría sido en todo caso acordada por la misma), es obligado plantearse si D tiene la facultad de presentar un incidente de ejecución de la Resolución 8/2012, fundado en su particular discrepancia con la forma en que se ha ejecutado la misma.

No se trata de una cuestión de legitimación ni de extemporaneidad, sino de que la discrepancia ya se planteó en el año 2015 por la DFG y fue resuelta por la Junta Arbitral de acuerdo a la normativa procedimental y de atribución de competencias entonces vigente.

Además, considerando que la AEAT ejecutó la Resolución 8/2012 en el año 2014, el incidente de ejecución planteado por D SA en 2017 solo podría entenderse como una discrepancia con la forma en que la DFG ha ejecutado la referida Resolución. Pero no puede desconocerse que en el conflicto que dio lugar a la Resolución 8/2012 era precisamente la DFG la que reclamaba la posibilidad de participar en el procedimiento de la AEAT, pretensión que, tras la Resolución, quedó satisfecha a través de una propuesta de valoración que realizó en 2012 y remitió a la AEAT.

Por lo tanto, la discrepancia que plantea ahora D SA ante la Junta Arbitral parece que lo es con el acta foral, más que con la forma en que la DFG ha ejecutado la Resolución 8/2012, y es una cuestión que no encierra un conflicto sobre

competencias sino una cuestión de fondo que debe plantearse en la vía económico-administrativa y, en su caso, ulteriormente, en la contencioso-administrativa.

Por tanto, a juicio de esta Junta Arbitral bien puede entenderse, que a la cuestión ahora planteada por D SA como incidente de ejecución, le resulta aplicable la consideración de cosa juzgada en mérito a la Resolución A1/2015, de 19 de junio de 2015.

Cuarto.- Sobre el cumplimiento de la Resolución 8/2012.

El obligado tributario invoca como argumento para concluir la obligada admisión del incidente de ejecución que plantea, la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en la STS de 11 de abril de 2013, recaída en recurso 17/2012.

Pues bien, esta Sentencia lo que resolvió fue la obligación de la Junta Arbitral de admitir un conflicto negativo que adolecía de un defecto de forma, en la medida que se trataba de resolver una discrepancia entre Administraciones que siempre afecta a un obligado tributario.

La traslación de tal doctrina al conflicto surgido entre la AEAT y la DFG en relación con las empresas del perímetro de vinculación entre las que se encuentra D SA, no se puede plantear respecto del incidente de ejecución. Sólo cabría, en todo caso, respecto del conflicto originario (el 16/2009), que ya fue resuelto ordenando la participación de la Administración demandante en el procedimiento de la demandada.

La Resolución 8/2012 recaída en el conflicto 16/2009 reconoció el derecho de la DFG a participar en el procedimiento de la AEAT, articulándose dicha participación como una obligación de las Administraciones de colaborar entre sí, intercambiándose información para tratar de buena fe de alcanzar un criterio

común sobre valoración de las operaciones vinculadas, que permitiese evitar la sobreimposición en el conjunto de entidades del perímetro de vinculación.

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.

El incidente de ejecución interpuesto por D SA, en cualquier caso, no plantea una falta de colaboración entre Administraciones, lo que plantea es la falta de consecución de un acuerdo entre ellas que evite la sobreimposición.

Pero, como ha quedado dicho, éste no era el sentido de la Resolución 8/2012, que no podía obligar a la consecución de un acuerdo.

Considerando que la DFG remitió a la AEAT una propuesta de valoración, considerando que la AEAT remitió a la DFG una solicitud de ampliación de documentación relativa a los contratos de cesión de las marcas (necesarios para hacer el análisis contractual dentro del análisis de comparabilidad), que fue remitida por ésta y recibida por aquella, considerando que el acta con acuerdo formalizada por la AEAT motivaba el porqué se ratificaba en el método de la “distribución del resultado” como el más procedente para valorar las operaciones entre los obligados vinculados, y considerando que el acta analiza igualmente la aplicación del método del “precio libre” con los comparables utilizados por la DFG en su propuesta y que, con los correspondientes ajustes (relativos a las bonificaciones vinculadas al EBITDA de las ventas de aceite y a la imputación de gastos de marketing a las empresas de competencia foral), determina la misma valoración, no puede decirse que la ejecución de la Resolución 8/2012 se haya desarrollado sin la colaboración exigida por ella, a pesar de que no haya concluido en la consecución de un mismo valor de mercado para las operaciones examinadas.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Declarar la inadmisión del incidente de ejecución por haberse planteado antes de la entrada en vigor de la modificación del art. 68 del Concierto Económico, operada por Ley 10/2017, de 27 de diciembre, así como por tratarse de la misma discrepancia con la ejecución de la Resolución 8/2012 resuelta por la Junta Arbitral en la Resolución A1/2015.

2º.- La terminación y el archivo de las actuaciones.

3º.- Notificar el presente acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Gipuzkoa y asimismo al obligado tributario.