



Roj: **STSJ PV 867/2021 - ECLI:ES:TSJPV:2021:867**

Id Cendoj: **48020330012021100098**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Bilbao**

Sección: **1**

Fecha: **12/02/2021**

Nº de Recurso: **43/2020**

Nº de Resolución: **58/2021**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANIA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO**  
**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**  
**RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO N.º 43/2020**  
**DE PROCEDIMIENTO ORDINARIO**  
**SENTENCIA NÚMERO 58/2021**

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA

MAGISTRADOS:

D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ

D.ª TRINIDAD CUESTA CAMPUZANO

En Bilbao, a doce de febrero de dos mil veintiuno.

La Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados/as antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 43/2020 contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa de 7 de noviembre de 2.019, que desestimaba la reclamación nº 2017/0775 interpuesta contra el acuerdo del Servicio de Gestión de Impuestos Directos de 2.014, por minoración de bases imponibles a causa de reducción de ingresos de 2.912.357,73, 974.905,09; 1.139.821,39; y 837.363,37 €, respectivamente, derivadas de las regularizaciones efectuadas por la Inspección de Tributos de la AEAT a las sociedades mercantiles "**Breogan Transportes, S.A.U**" e "**Ingatrans, S.L.U**" en *Actas con acuerdo* de esos ejercicios en concepto de ajuste por operaciones vinculadas entre la sociedad actora, antes "**Transportes Azkar, S.A**" y las mencionadas entidades.

Son partes en dicho recurso:

- **DEMANDANTE:** DACHSER SPAIN S.A., representada por el procurador D. ALFONSO JOSE BARTAU ROJAS y dirigida por el letrado D. ENEKO RUFINO BENGOCHEA.

- **DEMANDADA:** La DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZKOA, representada por la procuradora D.ª BEGOÑA URIZAR ARANCIBIA y dirigida por el letrado D. JUAN JOSÉ PEREZ PEREZ.

Ha sido Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANIA.

#### **I-. ANTECEDENTES DE HECHO**



**PRIMERO.-** El día 20 de enero de 2020 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D. ALFONSO JOSE BARTAU ROJAS actuando en nombre y representación de DACHSER SPAIN S.A., interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa de 7 de noviembre de 2.019, que desestimaba la reclamación nº 2017/0775 interpuesta contra el acuerdo del Servicio de Gestión de Impuestos Directos de 2.014, por minoración de bases imponibles a causa de reducción de ingresos de 2.912.357,73, 974.905,09; 1.139.821,39; y 837.363,37 €, respectivamente, derivadas de las regularizaciones efectuadas por la Inspección de Tributos de la AEAT a las sociedades mercantiles "**Breogan Transportes, S.A.U**" e "**Ingatrans, S.L.U**" en *Actas con acuerdo* de esos ejercicios en concepto de ajuste por operaciones vinculadas entre la sociedad actora, antes "**Transportes Azkar, S.A**" y las mencionadas entidades; quedando registrado dicho recurso con el número 43/2020.

**SEGUNDO.-** En el escrito de demanda, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en el mismo expresados y que damos por reproducidos.

**TERCERO.-** En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestimaran los pedimentos de la parte actora.

**CUARTO.-** Por Decreto de 15 de septiembre de 2020 se fijó como cuantía del presente recurso la de 1.642.045,32 euros.

**QUINTO.-** En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían por solicitadas.

**SEXTO.-** Por resolución de fecha 4 de febrero de 2021 se señaló el pasado día 11 de febrero para la votación y fallo del presente recurso.

**SÉPTIMO.-** En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales .

## II.- FUNDAMENTOS JURÍDICOS

**PRIMERO.-** Trata el presente recurso contencioso-administrativo sobre la conformidad a derecho de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa de 7 de noviembre de 2.019, que desestimaba la reclamación nº 2017/0775 interpuesta contra acuerdo del Servicio de Gestión de Impuestos Directos de 2.014, por minoración de bases imponibles a causa de reducción de ingresos de 2.912.357,73, 974.905,09; 1.139.821,39; y 837.363,37 €, respectivamente, derivadas de las regularizaciones efectuadas por la Inspección de Tributos de la AEAT a las sociedades mercantiles "**Breogan Transportes, S.A.U**" e "**Ingatrans, S.L.U**" en *Actas con acuerdo* de esos ejercicios en concepto de ajuste por operaciones vinculadas entre la sociedad actora, antes "**Transportes Azkar, S.A**" y las mencionadas entidades.

En vía jurisdiccional, la parte recurrente desarrolla los fundamentos de su pretensión en escrito de demanda de los folios 143 a 151 de estos autos, en que, dicho sintéticamente, expone;

· El 9 de Junio de 2.016, la AEAT emitió actas "*con acuerdo*" previstas por el artículo 155 de la LGT 58/2003, practicando liquidaciones a dichas sociedades vinculadas por ajustes positivos en sus bases imponibles por operaciones realizadas con la actora, ya que suponían la minoración de gastos de las mismas en dichos ejercicios, afectando a tres conceptos, (Cuotas de Organización; servicios de lavado de vehículos; y royalties por uso de marca), lo que daba lugar a un ajuste de signo contrario (bilateral) a favor de la recurrente en base al artículo 16 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, -NFIS-, y conforme al procedimiento del artículo 21.4 de su Reglamento, aprobado por Decreto Foral 45/1997, de 10 de Junio.

· Reafirmando que dicha regularización afectaba a tales operaciones vinculadas y que consistía en un ajuste primario frente a la negación que al respecto hacia la oficina gestora, eludiendo la necesidad del *ajuste bilateral*, invoca la STS de 2 de Octubre de 2.014 en Casación 4033/11, y otras, para sostener que cabe regularizar operaciones vinculadas sin seguir necesariamente el procedimiento comparativo; y también ampara en decisiones jurisprudenciales como la STS de 18 de mayo de 2.020 en RC 2856/2017, que cabe regularizar tales operaciones vinculadas por medio de Actas con acuerdo del artículo 155 LGT 2003 con mención al respecto asimismo de la Sentencia de la SAN de 9 de marzo de 2.017.

· Respecto a la referencia del TEA Foral a la Sentencia de la Sala de la AN de 7 de junio de 2.018, conforme a la cual la valoración de las operaciones hecha por la AEAT no vincula a la CAPV, destaca que ha sido admitido Recurso de Casación frente a ella por ATS de 21 de noviembre de 2.018, entre otros más, que someten a examen esa cuestión. Igualmente analiza la cita de dicho órgano foral sobre el acuerdo de la Junta Arbitral del Concierto Económico 8/2012, de 2 de Julio, sobre la que vuelve la 15/2018, de 14 de setiembre, en relación con el procedimiento a seguir en supuestos de tales regularizaciones por parte de una de las Administraciones territoriales.



Opuesta la Diputación Foral demandada, -f. 160 a 166-, la representación de la misma va a ir haciendo referencias más o menos extensas al texto de las resoluciones de gestión y económico-administrativo reafirmando sus puntos de vista, incidiendo como fundamental en que las actas de conformidad (sic) no harían mención del intento de determinar el valor de las operaciones vinculadas a través de los métodos establecidos ni análisis sobre los factores de comparabilidad que determinen el método más idóneo. Sobre el capítulo de otras cuestiones que la sociedad recurrente plantea, pone de manifiesto su desacuerdo con las mismas.

**SEGUNDO.-** La Sala, a la hora de abordar el conjunto de perspectivas y enfoques que se han indicado de manera resumida, va a tomar punto de partida en una pauta básica, que es que, a nuestro criterio, la proyección de las reglas y principios del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, aprobado actualmente por Ley 12/2002, de 23 de Mayo, lleva a la conclusión de que la Administración tributaria del T.H. de Gipuzkoa, está plenamente vinculada a llevar a efecto el *ajuste bilateral* que se propugna por la sociedad mercantil recurrente del mismo modo y manera que debería realizarlo si el ejercicio de las facultades de inspección sobre las firmas vinculadas regularizadas, (a las que se denomina "Breogan" e "Ingatrans") lo hubiese protagonizado ella misma. Y lo mismo ocurriría en caso contrario.

Esa conclusión viene asentada en dos premisas que se enuncian de este modo; la estricta competencia de la Administración tributaria del Estado para regularizar la situación de las dos citadas sociedades vinculadas a "**Dachser Spain, S.A**", y, consumada y firme la misma, la no oponibilidad frente al sujeto pasivo afectado con domicilio fiscal guipuzcoano, -la sociedad actora-, de las dudas, reservas o excepciones que la Administración foral del Territorio Histórico profese o albergue frente a la validez o consistencia de dicha regularización por parte de la AEAT, (o viceversa) siendo de destacar en este punto que, es en ellas y no en cuestiones de principio, en las que la denegación de la rectificación de las autoliquidaciones se intenta sostener, como patentiza el escrito de contestación aludido.

Como seguidamente se verá, esa consecuencia viene sustentada en la insistente denotación que el Concierto Económico contiene acerca de la indemnidad de los sujetos pasivo tributarios en relación con las disparidades de actuación, o del mero ejercicio competencial condicionante entre ellas, que las Administraciones respectivas realicen.

Ciñéndonos al Impuesto sobre Sociedades, el artículo 19 aborda la ordenación de la Inspección del impuesto del modo que sigue, con nuestros subrayados y negritas;

"Uno. La inspección del Impuesto se realizará por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal en el País Vasco.

No obstante, la inspección de los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 10 millones de euros y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por ciento o más de su volumen de operaciones corresponderá a la Administración del Estado.

Asimismo, la inspección de los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 10 millones de euros y en dicho ejercicio hubieran realizado en el País Vasco el 75 por ciento o más de su volumen de operaciones, se realizará por la Diputación Foral competente por razón del territorio.

Dos. Las actuaciones inspectoras se ajustarán a la normativa de la Administración competente, de acuerdo con lo previsto en el apartado anterior, sin perjuicio de la colaboración del resto de las Administraciones.

*Si como consecuencia de las actuaciones inspectoras resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o el pago correspondiente **será efectuado por la Administración actuante**, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquéllas procedan.* Los órganos de la inspección competente comunicarán los resultados de sus actuaciones al resto de las Administraciones afectadas.

Tres. Lo establecido en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden en su territorio a las Diputaciones Forales en materia de comprobación e investigación, *sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes.*

*Cuatro. Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que, con posterioridad a dichas comprobaciones, se acuerden con carácter definitivo entre ambas Administraciones.*

Cinco. Las Administraciones Tributarias que no ostenten la competencia inspectora podrán verificar, con independencia de dónde se entendieran realizadas, todas aquellas operaciones que pudieran afectar al cálculo del volumen de operaciones atribuido por aquellas, a los solos efectos de comunicar lo actuado a



la Administración tributaria con competencia inspectora , *sin que ello produzca efectos económicos para el contribuyente.*

En ese diseño normativo no cabe todo el casuismo de la cita de los ajustes varios que una revisión inspectora de precios de transferencia entre sujetos vinculados comporta, pero si resplandece a nuestro entender, que, de acuerdo con esos postulados fundamentales de actuación única y no fragmentaria de las diversas Administraciones Publicas territoriales ante los sujetos pasivos en el régimen de Concierto Económico, no tiene cabida que el sistema se fracture y se denieguen a aquellos las prestaciones que resultarían satisfechas incluso de oficio en función de una exigencia amplia pero ineludible de integridad y neutralidad de toda comprobación y regularización tributaria en esta materia, en aras de los más elementales principios de justicia impositiva y seguridad jurídica.

Lo anterior no excluye que desde el punto de vista de los procedimientos, previsiones como las del artículo 4º del Concierto Económico se encuentren en el trasfondo óptimo y deseable de estas actuaciones unilaterales de cada Administración en los supuestos de esa doble implicación, y así señala el apartado Tres que; *"El Estado y los Territorios Históricos, en el ejercicio de las funciones que les competen en orden a la gestión, inspección y recaudación de sus tributos, se facilitarán mutuamente, en tiempo y forma adecuados, cuantos datos y antecedentes estimen precisos para su mejor exacción. (...)* b) *Los servicios de inspección prepararán planes conjuntos de inspección sobre objetivos, sectores y procedimientos selectivos coordinados, así como sobre contribuyentes que hayan cambiado de domicilio, entidades en régimen de transparencia fiscal y sociedades sujetas a tributación en proporción al volumen de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades."*

No obstante, es de concluir que la eventual ausencia de esas previsiones informativas o de actuación conjunta, tampoco puede enervar ese principio general de indemnidad e integridad de la posición de los contribuyentes frente al conjunto de las Administraciones Publicas tributarias, sin verse hechos de peor condición por razón de la dualidad competencial y de fueros tributarios, y que, en suma, no puede ofrecer resultado eficaz la oposición por la Administración demandada en este litigio de lo que no constituye sino la impugnación -hecha en un ámbito impropio- de la validez de la regularización producida mediante actas de la Inspección Tributaria de la AEAT, como si esa perspectiva pudiera tener algún margen de apreciación y viabilidad frente a lo que la mercantil recurrente pretende.

Todo ello al margen de que, -dicho a mayor abundamiento-, la parte demandante sustente con sólidas citas de la jurisprudencia, -solo emanada del Tribunal Supremo-, que el procedimiento consensual del artículo 155 de la LGT resulta idóneo para regularizar las operaciones entre sociedades vinculadas y los precios de transferencia, partiéndose de que, conforme al artículo 154.1 LGT, las actas *"con acuerdo"* no son más que una clase de actas *"según su tramitación"*, que no impedirán, por tanto, que se alcance con ellas una situación liquidatoria definitiva y eficaz, y que proceden, *"cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando 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 aplicación, la apreciación de aquellos hechos o la estimación, valoración o medición mediante un acuerdo con el obligado tributario en los términos previstos en este artículo"*, -Artículo 155.1-, lo que resulta de especial pertinencia cuando precisamente se está ante una valoración de precios en operaciones entre sujetos pasivos vinculados.

Decía así el artículo 16.1 de la LIS (entonces vigente el Texto Refundido 4/2004, de 5 de marzo),

"1.º Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia." (Conceptos jurídicos indeterminados)

"2.º La Administración tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado, con la documentación aportada por el sujeto pasivo y los datos e información de que disponga. **La Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.**

La valoración administrativa **no determinará la tributación por este Impuesto** ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de una renta **superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran**



**realizado.** Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva."

En suma, cuando la Administración demandada apunta que el Reglamento del IS, (entonces Real Decreto 1.774/2004), no mencionaba a esas "actas con acuerdo" como instrumento de determinación de los precios de mercado, se están confundiendo los instrumentos jurídico materiales que tal reglamento estableciera con los sistemas de resolución de conflictos y controversias en vía administrativa o jurisdiccional en que, al contrario, el artículo 155 de la LGT 58/2003, si concibe y articula esa fórmula resolutoria para el supuesto examinado.

TERCERO.- Procede por ello la estimación del recurso y la anulación de los actos recurridos, reconociéndose a la sociedad recurrente el derecho a la rectificación de autiquidación solicitada, con imposición preceptiva de costas a la parte demandada. - Artículo 139.1 LJCA-

Vistos los precepto citados y demas de general y pertinente aplicación, la Sala, (Sección Primera), dicta el siguiente;

## FALLO

**ESTIMAR EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO INTERPUESTO POR EL PROCURADOR DE LOS TRIBUNALES DON ALFONSO JOSÉ BARTAU ROJAS EN REPRESENTACIÓN DE "DACHSER SPAIN, S.A" FRENTE A LA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO FORAL DE GIPUZKOA DE 7 DE NOVIEMBRE DE 2.019, EN LA RECLAMACIÓN Nº 2017/0775, Y CON ANULACIÓN DE DICHA ACTUACIÓN Y LA POR ELLA CONFIRMADA, RECONOCER A LA SOCIEDAD MERCANTIL RECURRENTE EL DERECHO A LA RECTIFICACIÓN DE LA AUTOLIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DEL EJERCICIO DE 2.014 EN LOS TÉRMINOS SOLICITADOS EN FECHA DE 28 DE JULIO DE 2.017 ANTE EL SERVICIO DE GESTIÓN DE IMPUESTOS DIRECTOS Y DENEGADOS POR ACUERDO DE 25 DE OCTUBRE DE ESE AÑO, CON IMPOSICIÓN DE COSTAS A LA PARTE DEMANDADA.**

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer **RECURSO DE CASACIÓN** ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de **TREINTA DÍAS** ( artículo 89.1 LJCA), contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que se dé cumplimiento a los requisitos del artículo 89.2, con remisión a los criterios orientativos recogidos en el apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, publicado en el BOE n.º 162, de 6 de julio de 2016, asumidos por el Acuerdo de 3 de junio de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

Quien pretenda preparar el recurso de casación deberá previamente consignar en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el Banco Santander, con n.º 4697 0000 93 0043 20, un **depósito de 50 euros**, debiendo indicar en el campo concepto del documento resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso".

Quien disfrute del beneficio de justicia gratuita, el Ministerio Fiscal, el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales y los organismos autónomos dependientes de todos ellos están exentos de constituir el depósito ( DA 15.ª LOPJ)

Así por esta nuestra Sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.**- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el día de su fecha, de lo que yo la Letrado de la Administración de Justicia doy fe en Bilbao, a 15 de febrero de 2021.