



## EN PORTADA:

### El tema del mes

# Operaciones vinculadas y ajustes de valoración. Supuestos de contribuyentes residentes en diferentes territorios

**Koldo Caminos García**

*Asociado principal de Garrigues (I)*

**Patxi Arrasate Roldán**

*Socio de Garrigues*

#### Resumen

**Koldo Caminos y Patxi Arrasate nos sitúan en este artículo en la problemática que ha presentado el reconocimiento del efecto bilateral en los ajustes de valoración en situaciones en las que las entidades vinculadas son contribuyentes sometidos a diferentes normativas tributarias hasta la modificación del Concierto Económico, para situaciones posteriores a 1 de enero de 2018.**

**En relación con estas situaciones, varias sentencias recientes del Tribunal Supremo enmiendan el criterio manifestado por la Audiencia Nacional y por el Tribunal Económico Administrativo Central y aportan una solución a situaciones donde, consecuencia de un funcionamiento poco coordinado de las administraciones públicas, se estaba produciendo una clara y antijurídica sobreimposición para determinados contribuyentes.**

## I. INTRODUCCIÓN

En el seno de las actuaciones administrativas en el ámbito Impuesto sobre Sociedades, la administración está facultada para realizar correcciones valorativas en materia de precios de transferencia (también llamadas ajustes de valoración) cuando aprecie que la valoración declarada en una operación entre entidades vinculadas no refleja adecuadamente su valor normal de mercado. Como expondremos a continuación, dichos ajustes no solo afectan a los contribuyentes sobre los que se desarrollan las actuaciones revisoras de forma directa, sino también a las personas o entidades vinculadas que son contraparte de las operaciones cuya valoración se discute.

Piénsese, por ejemplo, en una operación de prestación de servicios entre dos entidades vinculadas en la que la sociedad prestadora refleja un ingreso contable y la sociedad cliente el correspondiente gasto. Un potencial ajuste de valoración que elevase el precio acordado para adecuarlo a su valor real de mercado debería suponer un mayor ingreso para la sociedad prestadora y, correlativamente, un mayor gasto para la receptora. De no ser así, y si no se traslada el efecto de la corrección a la segunda entidad, se generarán distorsiones fiscales en forma de doble imposición.

Pues bien, el reconocimiento de este efecto bilateral en los ajustes de valoración ha sido tradicionalmente problemático. Con mayor incidencia, si cabe, este problema surge en situaciones en las que las entidades vinculadas son contribuyentes residentes en distintos territorios o están sometidas a diferentes normativas tributarias, ya sea a nivel internacional o, como aquí veremos, incluso nacional.



**el efecto bilateral en los ajustes de valoración es problemático cuando las entidades vinculadas están sometidas a diferentes normativas tributarias**

El problema que subyace no es otro que la descoordinación de las administraciones tributarias involucradas y un desarrollo insuficiente de las normas de procedimiento. Aunque estas deficiencias pudieran llegar a ser comprensibles en el ámbito internacional, sin embargo, entendemos que no resultan admisibles cuando las partes afectadas forman parte del sistema tributario de un mismo país, en este caso, España.

En relación con estas situaciones, el Tribunal Supremo ha dictado recientemente varias sentencias (2) (todas ellas de contenido análogo y defendidas por nuestra parte) que han venido a aclarar el tratamiento que los ajustes de valoración en materia de precios de transferencia tienen para grupos empresariales sujetos a diferentes normativas del Impuesto sobre Sociedades y donde, como consecuencia de ello, existe más de una administración tributaria involucrada.

A nuestro juicio, el interés de estos pronunciamientos del Tribunal Supremo radica en que en ellos se retrata y critica el evidente riesgo y perjuicio para los contribuyentes que puede representar una actuación unilateral o descoordinada de las administraciones tributarias dentro del mismo Estado.

En consecuencia, se trata de sentencias que sientan una jurisprudencia muy relevante ya que, además de enmendar el criterio previamente manifestado por la Audiencia Nacional y por el Tribunal Económico Administrativo Central, vienen a poner orden sobre cuestiones que han sido largamente debatidas doctrinalmente. Además, aportan una solución práctica a situaciones donde, consecuencia de un funcionamiento poco coordinado de las administraciones públicas, se estaba produciendo una clara y antijurídica sobreimposición para determinados contribuyentes.

En las líneas siguientes de este artículo, haremos referencia a los fundamentos de la normativa tributaria que permiten a la administración tributaria realizar ajustes de valoración en materia de precios de transferencia, a la problemática de carácter práctico que dichos ajustes generaban cuando el conjunto de las sociedades afectadas no eran residentes en una misma jurisdicción o territorio (con especial atención a los casos en que dichas entidades sean contribuyentes sujetos a normativa de los Territorios Históricos del País Vasco) y, en definitiva, a los motivos y antecedentes que finalmente han llevado al Tribunal Supremo a posicionarse de una manera clara y contundente en favor de preservar los derechos y garantías del contribuyente.

## **II. LAS CORRECCIONES VALORATIVAS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA: EVOLUCIÓN NORMATIVA Y GARANTÍA DE BUEN FUNCIONAMIENTO**

Para poner el asunto en su debido contexto, nos permitiremos en primer lugar realizar un breve repaso del origen y efectos de los ajustes de valoración que la administración tributaria está facultada a realizar sobre las bases declaradas por los contribuyentes.

### **1. Finalidad de las correcciones valorativas y obligaciones del contribuyente**

Es bien sabido, existiendo una prolija literatura al respecto, que las operaciones entre partes vinculadas sujetas al Impuesto sobre Sociedades deben valorarse por su valor normal de mercado, esto es, por aquel valor que hubiera sido acordado entre partes independientes y en condiciones de libre competencia.

El motivo principal para ello no es otro que tratar de evitar situaciones de desimposición en las que, mediante operaciones entre sociedades en las que existe una supuesta capacidad común de influencia en la toma de decisiones (vinculadas entre sí), se transfieran bases imponibles de una entidad a otra con el objetivo de que el régimen tributario aplicable resulte así más favorable: por disponer de créditos fiscales remanentes, por residir en una jurisdicción con una presión fiscal más reducida, por aplicar un régimen tributario especial, etc. En definitiva, se trata de una prerrogativa de la que disponen las

administraciones tributarias para evitar una transferencia artificial de las bases imponibles sujetas a gravamen.

Con la normativa del Impuesto sobre Sociedades vigente desde 1996, bajo la Ley 43/1995 (3), el objetivo anterior se conseguía mediante la atribución a la administración tributaria de la facultad para comprobar que las operaciones efectuadas entre entidades vinculadas se valorasen por su valor normal de mercado. Así, la administración podía hacer uso de dicha posibilidad siempre y cuando la valoración convenida en una operación vinculada hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades intervinientes, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado.

Es decir, la valoración de las operaciones vinculadas por su valor de mercado no era una obligación necesariamente impuesta al contribuyente, sino más bien, una facultad reservada a la administración para corregir la valoración declarada espontáneamente por los sujetos pasivos del impuesto, en situaciones en las que dicha valoración hubiera generado una desimposición o un diferimiento de la tributación en España.

Posteriormente, el TRLIS (4) vigente a partir de 2004 supuso una evolución en esta materia, al establecer para los contribuyentes la obligación de valorar por su valor de mercado las operaciones efectuadas con partes vinculadas. Adicionalmente, y como mecanismo de control, la administración tributaria mantenía la capacidad de comprobar el cumplimiento de la obligación indicada, y de efectuar, en su caso, las correcciones valorativas que estimase oportunas.

Las anteriores medidas fueron completadas en 2009 con la obligación para los contribuyentes de mantener a disposición de la administración tributaria, en caso de que les fuese requerida, una específica documentación justificativa del valor que se hubiera acordado en sus operaciones vinculadas, bajo pena de un régimen sancionador ciertamente severo.

De la evolución normativa anterior se desprende que son esencialmente dos las obligaciones tributarias de los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades en materia de operaciones vinculadas: valorar sus operaciones por su valor de mercado, y poseer una documentación justificativa de dicha valoración, salvo para los casos en que dicha obligación de documentación estuviese expresamente exceptuada.

## 2. El ajuste primario y el ajuste bilateral correlativo

Las reglas comentadas conforman lo que en la terminología de precios de transferencia se ha venido denominando como el «ajuste primario», es decir, la capacidad de la administración tributaria de ajustar la base imponible declarada por un contribuyente cuando hubiera comprobado que sus operaciones con partes vinculadas estuvieran valoradas por un valor distinto al de mercado.

Adicionalmente, tomando en consideración el efecto que los ajustes primarios podían tener, de manera indirecta, en el resto de las entidades vinculadas afectadas, la Ley 43/1995 y el TRLIS completaban la medida anterior con una regla que podría calificarse como una suerte de «declaración de principios», al reconocer que la propuesta de un potencial ajuste valorativo al alza no debería determinar una tributación superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las partes que hubieran intervenido en ella. No obstante, el desarrollo del procedimiento para hacer efectivo el cumplimiento de este principio general quedaba aún pendiente.

En definitiva, la combinación de las anteriores medidas vendría a establecer que, en el curso de una actuación revisora de la valoración de las operaciones vinculadas, la administración debería acometerla bajo el principio de que el conjunto de las sociedades afectadas no soportase una tributación superior a la derivada de las operaciones revisadas considerando, entre otras cuestiones, la incidencia del instituto de la prescripción para los distintos contribuyentes involucrados.

En una materia como los precios de transferencia, donde la valoración de las operaciones vinculadas no resulta una ciencia exacta, y en la que las cuestiones valorativas son a menudo interpretables, resulta especialmente importante velar porque las administraciones garanticen el cumplimiento de dicho principio. Es decir, al margen de su capacidad para determinar el valor de mercado, la administración deberá adoptar una interpretación de la norma acorde con la finalidad de conseguir una tributación neutral para el conjunto de sociedades afectadas, evitando la desimposición y deslocalización de bases imponibles, pero también la sobreimposición injustificada. De esta forma, con esta fórmula de ajuste se conseguirían los objetivos pretendidos por el legislador: en primer lugar, que las operaciones vinculadas se valorasen a efectos fiscales por su valor normal de mercado, independientemente de la valoración inicialmente declarada por el propio contribuyente; y, en segundo

lugar, que los potenciales ajustes de valoración no generasen situaciones de sobreimposición para el conjunto de entidades afectadas directa o indirectamente por los eventuales ajustes.

Ello implica la necesaria garantía para los contribuyentes de que la administración aplique de oficio el conocido como «ajuste bilateral» en la terminología de precios de transferencia. Dicho de otro modo, ante una eventual corrección al alza de las bases declaradas por una entidad en el marco de un procedimiento de comprobación, la administración debería garantizar el correlativo ajuste de signo contrario en la sociedad vinculada destinataria de tales operaciones (es decir, corrigiendo a la baja sus bases declaradas).

Lo contrario implicaría someter al conjunto de las entidades vinculadas a una tributación superior a la que resultaría de la aplicación original de la corrección valorativa propuesta, como se muestra en un sencillo ejemplo:

- La sociedad A fabrica piezas incurriendo en unos costes de producción de 100 euros por cada pieza.
- La sociedad A vende dichas piezas a la sociedad B, vinculada, y a la sociedad C, no vinculada.
- Las ventas a B se realizan por un precio de 120 euros, mientras que las ventas a C se realizan por un importe de 130 euros.
- Respecto de las ventas realizadas a B, la sociedad A declara un margen positivo de 20 euros por cada pieza, que se integran en su base imponible del Impuesto sobre Sociedades. La sociedad B, por su parte, registra un gasto deducible de 120 euros por cada pieza.
- La administración tributaria, sobre la base del precio de venta de las piezas aplicado en las operaciones con C, considera que el valor de mercado de las piezas que A transmite a B debería ascender a 130 euros, de forma que practica un ajuste de valoración por importe de 10 euros por cada pieza vendida a B con el objetivo de integrar en su base imponible el margen no declarado (ajuste primario).
- La sociedad A se ve obligada a ingresar la cuota del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a dicha corrección valorativa.
- A los efectos de que no se genere una sobreimposición en el conjunto de las sociedades intervinientes en la transacción vinculada, la administración debe reconocer el correlativo ajuste de signo contrario en B, permitiéndole registrar una partida deducible en su base imponible por importe de 10 euros, a modo de mayor precio de compra e las piezas a la sociedad A (ajuste bilateral).

El mecanismo anterior, que puede parecer lógico y sencillo de aplicar de oficio, no estaba exento de problemas de tipo práctico, por ejemplo, por el juego de la prescripción administrativa.

Pensemos el caso de que se practicase una corrección valorativa a un contribuyente durante un procedimiento de comprobación y, posteriormente, este discutiera la procedencia de dicho ajuste. Si dichos procedimientos se alargaban en el tiempo, cuando los ajustes de la administración acababan resultando firmes (al ser confirmados total o parcialmente en sede judicial), se producían situaciones en las que el derecho de la contraparte vinculada a la que afectaban dichos ajustes estaba ya prescrito, de manera que esta última no encontraba forma de rectificar sus bases declaradas mediante la aplicación del ajuste bilateral.

Para solucionar estos desajustes, desde diciembre de 2006 (5) se introdujeron modificaciones legislativas pensadas para resolver el problema. Así, se vino a concretar la declaración de principios contenida en el TRLIS, de suerte que la administración tributaria pasaba a quedar vinculada por los ajustes de valoración realizados en relación con el resto de partes vinculadas afectadas, sin perjuicio de que no fueran parte directamente afectada por el procedimiento de revisión principal.

En consecuencia, una vez que la liquidación practicada al contribuyente hubiera adquirido firmeza, la administración tributaria debía también regularizar de oficio la situación tributaria de las demás personas o entidades vinculadas, salvo que estas hubieran efectuado ya la referida regularización con carácter previo. A tal fin, se prevé la práctica de un ajuste bilateral correlativo en la liquidación correspondiente al último período impositivo cuyo plazo de declaración e ingreso hubiera



**ante una corrección al alza de las bases declaradas por una entidad la administración debería garantizar el correlativo ajuste de signo contrario en la sociedad vinculada destinataria de tales operaciones**

finalizado en el momento en que se produzca la firmeza de la corrección valorativa.

Con las medidas anteriores, incorporadas progresivamente en la normativa del Impuesto sobre Sociedades (6), parecía existir una garantía suficiente de que los ajustes de valoración en materia de precios de transferencia no derivasen en una sobreimposición de los contribuyentes afectados. No obstante, como se verá en los casos que se expondrán a continuación y que como hemos anticipado han sido resueltos recientemente por el Tribunal Supremo, este extremo seguía sin estar garantizado en todos los casos.

### 3. El ajuste secundario

Aunque no pretende ser objeto de análisis en este artículo, simplemente citaremos que toda la normativa reguladora de los ajustes de valoración en materia de precios de transferencia, se completó posteriormente con el llamado «ajuste secundario» (7).

Se trata de un concepto que responde a la necesidad de recalificar determinadas rentas, en el sentido de que cuando se determine que el valor convenido por dos partes vinculadas sea distinto del valor de mercado, la diferencia entre ambos valores (el de mercado y el declarado) tendrá, para las personas o entidades vinculadas, el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

A modo de ejemplo, en los que la vinculación se defina en función de la relación socio-entidad, la diferencia tendrá, con carácter general, el siguiente tratamiento:

- Si la diferencia fuera favorable al socio o partícipe:
  - La entidad estaría distribuyendo un beneficio.
  - El socio o partícipe obtendría un dividendo por la parte de renta que se corresponda con su porcentaje de participación en la entidad, y una utilidad por su condición de socio por el importe restante.
- Si la diferencia fuera a favor de la entidad participada:
  - La entidad recibiría una aportación a sus fondos propios por la parte de renta que se corresponda con el porcentaje de participación del socio, y un ingreso por el importe restante.
  - El socio o partícipe realizará una aportación a los fondos propios de su participada por la parte de renta que se corresponda con su porcentaje de participación, y una liberalidad por el importe restante.

### 4. El procedimiento que garantiza los objetivos de la norma

El procedimiento por el que se pretendía alcanzar los principios de neutralidad y de supresión de la doble imposición aludidos anteriormente fue desarrollado en el RIS (8). Este procedimiento obliga a la administración tributaria a notificar su intención de realizar ajustes de valoración en materia de precios de transferencia al resto de contribuyentes afectados por tales ajustes, con el fin de que tomen parte en el procedimiento y de que aleguen lo que estimen conveniente, con anterioridad a adoptar su decisión final respecto a la práctica del ajuste primario (9).



**la administración tributaria debe notificar su intención de realizar ajustes de valoración al resto de contribuyentes afectados**

Así, cuando la administración tributaria desarrolla un procedimiento de comprobación del que pueda derivarse un ajuste en la valoración de las operaciones vinculadas declaradas por un contribuyente, el procedimiento garante de la neutralidad funciona de la siguiente manera:

- Se notifica a la parte vinculada contraria la corrección valorativa que se pretende realizar, justificando los motivos para ello.
- Se le da audiencia para que alegue lo que estime pertinente acerca de la procedencia o improcedencia del ajuste.
- Tras analizar las alegaciones de ambos contribuyentes, la administración toma una decisión motivada.
- Cuando la liquidación que trae causa de dicha decisión adquiere firmeza, se convierte en vinculante y la administración debe aplicarla de oficio a todas las entidades por ella afectadas.

Ha de matizarse que, de acuerdo con la literalidad de la norma, este procedimiento de notificación y trámite de audiencia respecto de la contraparte vinculada es aplicable a contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (10).

Dicho de otra manera, la administración no estaría obligada a poner en marcha el procedimiento anterior cuando la contraparte en una operación vinculada comprobada no estuviera sujeta a los mencionados impuestos. En tales casos, la administración tributaria española no estaría obligada a comunicar el expediente ni a dar audiencia a la contraparte. Se trata de una excepción que está, obviamente, pensando en la imposibilidad de notificar a partes vinculadas residentes en el extranjero, sobre las que la administración española carece de competencias.

Con este procedimiento reglamentario, se reconoce sin género de dudas que los ajustes de valoración en materia de precios de transferencia no afectan exclusivamente al contribuyente que es objeto directo de la regularización administrativa, sino también a los contribuyentes que sean contraparte de tales operaciones, originando para ellos ajustes bilaterales de signo contrario.

De ahí la obligación de que la administración deba comunicar a dichos contribuyentes afectados su voluntad de regularizar la valoración de las operaciones en las que intervienen, darles audiencia a fin de examinar sus eventuales alegaciones al respecto y, finalmente, dictar una resolución motivada que fije la valoración para el conjunto de los intervinientes. En caso de que los contribuyentes estén de acuerdo con el ajuste, todos ellos podrán actuar en consecuencia y reconocer sus efectos. En caso de estar en desacuerdo, podrán acudir a otras instancias revisoras para hacer valer sus argumentos. Mientras se desarrolla dicho procedimiento y los ulteriores recursos que pudieran interponerse contra el acuerdo de liquidación, su ejecución queda automáticamente suspendida para todos ellos.

Por tanto, correctamente aplicado, el procedimiento anterior permitiría garantizar la bilateralidad de los ajustes de valoración y eliminaría el riesgo de sobreimposición para el conjunto de sociedades afectadas.

No obstante, tampoco se trata de un procedimiento exento de críticas. A nuestro modo de ver, y como luego abundaremos, echamos en falta que la obligación de comunicación al resto de contribuyentes afectados no se hubiera extendido también a sus correspondientes administraciones tributarias, en cuanto que también se verían potencialmente afectadas por una corrección valorativa. Entendemos que ello hubiera redundado en una obligación concreta de funcionamiento armonizado y coordinado para las cinco administraciones que conviven actualmente en el sistema tributario español.

### **III. CORRECCIONES VALORATIVAS QUE AFECTAN A CONTRIBUYENTES RESIDENTES EN DIFERENTES TERRITORIOS**

#### **1. Criterio anterior a los recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo**

A pesar de la existencia de un procedimiento como el que hemos indicado y de su objetivo ecualizador, la administración de territorio común y algunos órganos administrativos y judiciales han querido interpretar su aplicación de una manera excesivamente literal, no conforme con su finalidad y con la vocación protectora de los derechos de los contribuyentes que, como hemos expuesto, inspiró su génesis.

Este extremo se aprecia con mayor claridad si atendemos a los antecedentes de los litigios sobre los que recientemente ha resuelto el Tribunal Supremo.

En estos casos, coincide que la Agencia Tributaria practicó ajustes primarios de valoración sobre determinadas operaciones vinculadas realizadas por contribuyentes sometidos a la normativa del Impuesto sobre Sociedades de territorio común y en las que las partes vinculadas destinatarias de tales operaciones eran sociedades residentes en alguno de los territorios forales. En estos casos, y considerando que a dichas partes vinculadas les resultaba de aplicación otra normativa del Impuesto sobre Sociedades, la Agencia Tributaria consideró que no estaba obligada a iniciar ningún procedimiento de comunicación tendente a garantizar la bilateralidad y neutralidad de los ajustes primarios propuestos.

Así, bajo el pretendido argumento de que las sociedades vinculadas susceptibles de practicar un ajuste bilateral no



estarían sujetas al mismo Impuesto sobre Sociedades (de lo que se deduce que, bajo su criterio, no serían «contribuyentes» del Impuesto sobre Sociedades por estar sometidas a normativa foral), la Agencia Tributaria practicó los ajustes de manera unilateral y ello implicó las distorsiones antes comentadas:

**la Agencia Tributaria practicó ajustes de manera unilateral en operaciones vinculadas en las que las partes vinculadas destinatarias residían en territorios forales**

— Por un lado, la sociedad sometida a normativa de territorio común, sobre la que se practicaron correcciones valorativas al alza (ajuste primario), tuvo que afrontar las consecuencias tributarias de tales ajustes en forma de cuota a pagar por el Impuesto sobre Sociedades.

— Por otro, las sociedades sometidas a normativa foral, indirectamente afectadas por los anteriores ajustes de valoración, no pudieron manifestar su postura al respecto ejercitando su eventual derecho de defensa y, lo que es peor, no pudieron deducirse el mayor gasto que la corrección valorativa debió haberles supuesto (ajuste secundario), por haber quedado el ejercicio al que hacían referencia tales ajustes prescrito como consecuencia del largo procedimiento de revisión sufrido por el expediente.

Pero es que además, a tenor de nuestra experiencia, entendemos que, de no haber estado prescrito dicho ejercicio, el reconocimiento del efecto bilateral por parte de una administración diferente de la de territorio común, que no habría estado informada del procedimiento y que no habría podido manifestar su postura al respecto, habría sido cuando menos discutible.

Así, y pese a haber sido avalado por el Tribunal Económico-Administrativo Central (11) y la Audiencia Nacional (12), bajo nuestro entendimiento, el criterio aquí mantenido por la Agencia Tributaria vulnera los principios esenciales del sistema tributario español en virtud del cual existe una única estructura general impositiva para todo el Estado, y del que las administraciones forales forman parte. De esta forma, solo cabe concebir que el Impuesto sobre Sociedades es un tributo único que se aplica en todo el territorio nacional, aunque con ciertas especialidades derivadas de los distintos regímenes forales vigentes de conformidad con lo dispuesto en el Concierto Económico con el País Vasco y en el Convenio Económico con Navarra.

Por tanto, el buen funcionamiento de la arquitectura impositiva vigente en España, donde coexisten las administraciones de territorio común y de los territorios forales, necesita de su actuación bilateral (o multilateral) y coordinada, en interés de los contribuyentes que mantienen relaciones tributarias con cada una de ellas.

## 2. Crítica de la interpretación anterior y argumentación planteada ante el Tribunal Supremo

Las consecuencias de la interpretación «literalista» a la que hemos aludido, son ciertamente graves y no se quedan en meros incumplimientos de tipo procesal con posibilidad de ser subsanables. Al contrario, suponen verdaderas vulneraciones del ordenamiento jurídico y ponen en tela de juicio el completo y adecuado funcionamiento del sistema tributario español en lo que afecta a las reglas de distribución de competencias tributarias previstas en el Concierto Económico (13) entre el Estado y el País Vasco:

### A. Infringe la normativa sustantiva del Impuesto sobre Sociedades

El incumplimiento de una garantía procedimental como es la obligación de notificación a la otra parte vinculada sobre la intención de aplicar correcciones valorativas que le afectan, motivada exclusivamente por el mero hecho de estar sometida a la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades, supone dos graves perjuicios, a saber:

— Doble imposición en el conjunto de las sociedades afectadas, en la medida en que el contribuyente sometido a normativa de territorio común debe afrontar las consecuencias del ajuste primario, ingresando la cuota reclamada, mientras que el contribuyente sometido a normativa foral no puede deducir el superior gasto que dicho ajuste conlleva de manera correlativa. Cuando pretenda hacerlo, es posible que la administración competente para revisar sus autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades no esté conforme con el ajuste bilateral o que, aun estándolo, el derecho a rectificar la autoliquidación del período impositivo en cuestión estuviera ya prescrito.

— Indefensión del contribuyente sometido a normativa foral por el juego previsible de la prescripción que, en caso de litigio y llegado el caso de confirmación o firmeza del ajuste primario, le imposibilitará rectificar sus autoliquidaciones del

Impuesto sobre Sociedades para hacer valer el ajuste bilateral de signo contrario y garantizar la neutralidad de la corrección valorativa.

En este punto, el criterio de la Audiencia Nacional se basa en que la administración tributaria de territorio común no se encontraba obligada a poner en marcha el indicado procedimiento de comunicación, simplemente porque las destinatarias de tales operaciones no estaban sujetas «al Impuesto sobre Sociedades» como tal, por ser residentes fiscales en los territorios forales del País Vasco y aplicar la normativa foral de dicho impuesto.

No obstante, es pacífico para la doctrina que uno de los propósitos fundamentales de la reglamentación en materia de operaciones vinculadas es evitar los supuestos de doble imposición. Así, la manifestación expresa que predica la normativa del Impuesto sobre Sociedades («no determinará la tributación por este impuesto... de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las entidades...») no necesita de mayor interpretación.

Por ello, en lo que se refiere a «bilateralizar» la regularización tributaria que, en su caso, produzca un ajuste de valoración de una operación vinculada, no cabe otra opción posible que interpretar estas situaciones en un sentido finalista.

## B. Infringe los principios inspiradores del Concierto Económico

Sin perjuicio de la aludida obligación de notificar al resto de contribuyentes afectados, la actuación de la Agencia Tributaria también vendría a vulnerar varios preceptos del Concierto Económico que abogan por la existencia de un único sistema tributario en todo el territorio español, así como por un funcionamiento armonizado y coordinado de todas



**la actuación de la Agencia Tributaria también vendría a vulnerar varios preceptos del Concierto Económico**

las administraciones públicas, a saber:

— El mandato que insta a los Territorios Históricos del País Vasco a establecer su sistema tributario atendiendo a «la estructura general impositiva del Estado», por el que las instituciones forales deben respetar la estructura general de figuras tributarias del conjunto del Estado, no configurando impuestos diferentes, aunque sí tengan capacidad de regular de forma diferente determinados extremos de dichos impuestos en ejercicio de sus competencias propias (14).

— El precepto que dispone que «el Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma». Es decir, solo hay un único impuesto que grava de forma directa el beneficio obtenido por las sociedades mercantiles en España, el Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de que las instituciones forales son competentes para regularlo y recaudarlo de manera autónoma (15) respecto de las sociedades sujetas a normativa foral.

— Los principios fundamentales que deben regir las actuaciones entre las diferentes administraciones tributarias del Estado (16) :

— El principio de armonización fiscal, según el cual los Territorios Históricos del País Vasco en la elaboración de la normativa tributaria «se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos» y «mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado».

— El principio de colaboración mutua, por el 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».

De lo anterior parece desprenderse que la interpretación sostenida por la Audiencia Nacional no es acorde con una interpretación sistemática e integradora de los preceptos del Concierto Económico, sino que se ampara en un supuesto vacío legal, como es la ausencia de un procedimiento específico entre las administraciones central y forales (17), que decaería de raíz si se entendiera que el Impuesto sobre Sociedades es una misma figura impositiva en todo el territorio nacional, así como que los principios generales del Concierto Económico constituyen normas de obligado cumplimiento, y no meras declaraciones de principios.

Esta interpretación integradora, y a nuestro juicio acorde con la finalidad de la norma, evitaría generar situaciones de indefensión o doble imposición en el conjunto de los contribuyentes afectados. En caso contrario, ¿de qué servirían los principios generales y las resoluciones de la Junta Arbitral que los interpretan, si quedan totalmente vacíos de contenido al no traducirse en obligaciones efectivas de intercambio de información ni en deberes de notificación mutua de actos administrativos o, en definitiva, en el necesario mandato de alcanzar acuerdos entre administraciones?



### 3. Los conflictos de valoración en el ámbito internacional

Paradójicamente, en el plano de las operaciones vinculadas internacionales en las que los procedimientos de comunicación que venimos comentando claramente no tienen cabida, también han existido tradicionalmente mecanismos variados y eficaces para obligar a las administraciones tributarias de los diversos Estados competentes a llegar a una posición común en cuanto a la valoración de las operaciones vinculadas.

Así, el hecho de que en el ámbito internacional sí está reconocida la posibilidad de realizar ajustes bilaterales en materia de precios de transferencia, implicaba una paradoja ilógica y discriminatoria puesto que, con la interpretación que de esta cuestión realizaba la administración de territorio común, se colocaba a las sociedades sometidas a normativa foral en peor situación que a entidades y grupos no residentes en España.

Entre tales mecanismos de ámbito internacional se encuentran:

- El Convenio de Arbitraje (18), aplicable con los países de la Unión Europea, en el que se reconoce un mecanismo de comunicación de las correcciones valorativas en materia de precios de transferencia análogo al previsto en la normativa española y un sistema amistoso de negociación y resolución de controversias.
- Los Convenios Fiscales de ámbito bilateral suscritos por España, que incorporan procedimientos de arbitraje para la resolución de controversias. Aunque son escasos los Convenios que incorporan una cláusula que obliga a los estados a buscar una solución que garantice la supresión de la doble imposición, esta cláusula se generalizará a medida que la aplicación del Convenio Multilateral auspiciado por la OCDE (19) se vaya extendiendo.

### 4. El criterio de la Junta Arbitral del Concierto Económico

La problemática que se viene exponiendo ya se había puesto de manifiesto en alguna ocasión, como se pone de relieve por la existencia de al menos dos resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico (20), previas a los pronunciamientos de la Audiencia Nacional antes comentados. Ambas abogan por una actuación coordinada y no unilateral de las administraciones públicas y de su lectura se deduce que no cabe ampararse en un supuesto vacío legal para no aplicar los principios generales del Concierto Económico, así como para no realizar una interpretación de la norma conforme a su verdadera finalidad.

#### A. La resolución 8/2012 de la Junta Arbitral

Tras constatar que la Agencia Tributaria interpretaba que la obligación de notificación solo existe respecto de aquellos sujetos pasivos sobre los que la propia Agencia Tributaria tiene competencia de inspección (los sujetos al Impuesto sobre Sociedades de territorio común), la Junta Arbitral concluye que el supuesto vacío legal de orden procesal debe llenarse mediante una interpretación integradora de la norma, en el sentido de que las distintas administraciones involucradas deberían realizar un intercambio de información de buena fe y orientado a resolver de mutuo acuerdo las discrepancias que pudieran existir en la valoración de las operaciones vinculadas.

Respecto de la obligatoriedad de reconocer las correcciones valorativas por la segunda administración implicada, la Junta Arbitral reconoce que, en caso de producirse un desacuerdo entre las administraciones, el criterio de la administración que practique la regularización no debe necesariamente resultar vinculante, sino que será la firmeza de la liquidación (confirmada o anulada por los tribunales) la que determine para ambas la obligatoriedad de respetar la valoración y de reconocer los ajustes bilaterales en consecuencia.

No obstante, esa ausencia de carácter vinculante de los ajustes de la Inspección no implica que no sea de vital importancia que la administración competente intente fijar una postura de mutuo acuerdo con la otra administración involucrada. Así, un buen funcionamiento conjunto de las administraciones públicas debe considerarse como una garantía para el contribuyente.

Sin embargo, conocedoras de esta resolución, la Agencia Tributaria y la Audiencia Nacional alegaron que no existía ningún mandato legal claro dirigido a concretar la forma en que deben llevarse a la práctica los principios generales anteriores y, al auspicio de ese aparente vacío normativo, no consideraron obligatorio iniciar ningún procedimiento de notificación.

## B. La resolución 15/2018 de la Junta Arbitral

En este caso, la Junta Arbitral añadió algunas ideas interesantes sobre el necesario buen funcionamiento del conjunto de las administraciones públicas. En este sentido, se reconoce que la fijación del valor de mercado de las operaciones vinculadas no es una ciencia exacta, en la que caben normalmente diversas interpretaciones, y donde resulta de gran importancia evitar la unilateralidad y el respeto de un procedimiento bilateral que persigue evitar perjuicios económicos como la doble imposición.

Adicionalmente, es ciertamente revelador que esta resolución indique, por un lado, que no es cierto que la colaboración entre administraciones entorpezca o distorsione la eficacia del régimen de valoración de operaciones vinculadas, sino más bien todo lo contrario; y, por otro, que dicha colaboración no es un fin en sí mismo, sino una exigencia natural de la correcta actuación de las administraciones públicas.

## 5. Modificación del Concierto Económico (21)

Los anteriores pronunciamientos de la Junta Arbitral del Concierto Económico, así como la exigencia de una interpretación sistemática e integradora de la norma deberían servir por sí mismos para eliminar la problemática de las correcciones valorativas que afectan a grupos radicados en varias administraciones.

No obstante, ante la inexistencia de un procedimiento específico regulado al efecto y la inseguridad jurídica derivada de ello, dicha situación ha quedado definitivamente solventada por una modificación introducida en el Concierto Económico, por la que se introduce un procedimiento integrado por los siguientes pasos:

- La administración que está comprobando la valoración de las operaciones vinculadas de un contribuyente y que pretenda aplicar una corrección valorativa sobre las mismas, debe informar a las otras administraciones afectadas de su intención de realizar el ajuste sobre las bases inicialmente declaradas, exponiendo y justificando la valoración que considera pertinente.

- Se trata de una obligación complementaria a la de información al resto de contribuyentes afectados, prevista en la normativa del Impuesto sobre Sociedades

- Si estas otras administraciones no formulan sus observaciones en un plazo de dos meses, la valoración propuesta por la primera administración vinculará al resto.

- En caso de desacuerdo, la cuestión se traslada a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa del Concierto Económico y, si en esta no se alcanzase un acuerdo en un nuevo plazo de dos meses, el asunto pasaría a analizarse por la Junta Arbitral.

- La resolución final del asunto dada por la Junta Arbitral vinculará a todas las administraciones, que deberán, en su caso, practicar las regularizaciones que procedan en base a la misma, a salvo el posible recurso que puedan plantear ante el Tribunal Supremo.

De este modo, se articula por fin un mecanismo procesal que garantiza que las regularizaciones tributarias que en su caso se dicten por las diversas administraciones tributarias se basen todas en una misma valoración y se eviten situaciones flagrantes de inseguridad jurídica y doble imposición, como las que hasta ahora afectaban a los contribuyentes.

Como ha puesto de manifiesto el Tribunal Supremo en las sentencias que comentaremos a continuación (relativas a ejercicios anteriores a la entrada en vigor de esta reforma del Concierto Económico), pensamos no obstante que esta reforma no supone realmente un cambio normativo sustancial que modifique el régimen preexistente, sino la mera concreción de un procedimiento específico que facilita la resolución de conflictos entre administraciones en cumplimiento de los principios generales, que siempre han existido, de armonización y cooperación mutua.



**La modificación del Concierto Económico ha establecido un procedimiento que facilita la resolución de conflictos entre administraciones**

No obstante, observamos que, más allá de la invocación de los principios generales anteriores, queda aún un último paso por acometer para conseguir la armonización plena. Nos referimos a que aún quedan por articularse mecanismos similares para coordinar estas cuestiones entre las propias administraciones forales vascas, así como entre las haciendas forales vascas y la navarra, dada la inexistencia de órganos de coordinación y arbitraje entre estas.

## IV. LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 2020

### 1. Interés casacional del asunto

En esencia, la cuestión que presentaba interés casacional para que el Tribunal Supremo se pronunciase sobre este asunto radicaba en el incumplimiento procesal anteriormente indicado, esto es, en determinar si la normativa del Impuesto sobre Sociedades y el Concierto Económico deben interpretarse en el sentido de que la Agencia Tributaria incumplió su obligación de notificar su intención de realizar ajustes de valoración en materia de precios de transferencia en dos esferas: por una parte, respecto a las sociedades sometidas a normativa foral afectadas por los ajustes (por incumplimiento de la normativa sustantiva del Impuesto sobre Sociedades); y, por otra, respecto de las administraciones tributarias de los territorios históricos del País Vasco (por incumplimiento de los principios generales del Concierto Económico).

El caso enjuiciado tiene además una notable relevancia por varios motivos que trascienden la cuestión meramente procesal:

- No existen pronunciamientos previos que constituyan una jurisprudencia consolidada.
- Deriva de la existencia de un supuesto vacío legal motivado por la falta de concreción de los principios generales del Concierto Económico, que debería haberse cubierto con una interpretación integradora de los mismos, en conexión con la normativa del Impuesto sobre Sociedades de cada territorio.
- Afecta a un gran número de situaciones, en la medida en que la adopción de ajustes de valoración en materia de operaciones vinculadas de manera unilateral por la inspección tributaria de una administración tributaria, sin iniciar el procedimiento de notificación de dichos ajustes al resto de contribuyentes y administraciones tributarias que pudieran verse afectadas, es una situación que puede afectar a cualquier grupo societario integrado por sociedades sometidas a las distintas normativas del Impuesto sobre Sociedades existentes en España.
- La interpretación que de este asunto realizaban la administración y los tribunales resultaba gravemente lesiva para el conjunto de las sociedades afectadas, irresoluble en la mayoría de los casos (por efecto de la prescripción) y que, podría además calificarse como contraria al interés general y a la necesaria proporcionalidad del sistema tributario.

Con los anteriores antecedentes, el Tribunal Supremo dictó auto de admisión del recurso de casación sobre esta cuestión.

### 2. El criterio del Tribunal Supremo

Expuestos los antecedentes anteriores, el criterio del Tribunal Supremo manifestado a través de sus recientes sentencias (n.º 1194/2020 de 22 de septiembre de 2020; n.º 1430/2020, de 29 de octubre de 2020; y n.º 1182/2020, de 17 de septiembre de 2020) ha resultado, como creemos que no podía ser de otra forma, ciertamente oportuno y esclarecedor.

Así, el Tribunal Supremo aboga por una interpretación finalista de los preceptos objeto de análisis que garantice la bilateralidad y neutralidad de los ajustes de precios de transferencia para el conjunto de las sociedades afectadas, independientemente de la normativa —estatal o foral— que les resulte de aplicación. Dicha doctrina legal permite de esa forma alcanzar los fines pretendidos de evitar situaciones poco justificables de doble imposición, y de indefensión, dentro del ordenamiento jurídico español.

En aplicación de dicha interpretación, las sentencias contienen además un mandato claro de anulación de las liquidaciones tributarias giradas por la Agencia Tributaria de forma unilateral, es decir, teniendo en cuenta únicamente la situación de la sociedad sometida a normativa de territorio común y sin comunicar ni dar trámite de audiencia al resto de sociedades afectadas sometidas a normativa foral. La razón que subyace en esa decisión es que el Impuesto sobre Sociedades español es un tributo único, que se aplica a todas las entidades con residencia fiscal en España y en cuya gestión deben intervenir una pluralidad de administraciones tributarias que deben regirse por principios básicos de colaboración mutua, buena fe, coordinación y armonización. Todo ello con el fin de perseguir los objetivos de la normativa de precios de transferencia: asegurar la no deslocalización de bases imponibles; evitar la doble imposición; y no causar indefensión a las entidades implicadas.

Llevado lo anterior al terreno práctico, el Tribunal Supremo concluye que, aunque las entidades indirectamente afectadas por correcciones valorativas apliquen la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades, la Agencia Tributaria no debe desconocer su existencia y tiene la obligación de ceñirse a las normas procesales anteriores, esto es, a notificarles su intención de realizar ajustes de valoración en materia de precios de transferencia y a darles audiencia para evaluar sus argumentos.

En palabras del propio Tribunal Supremo, ello implica dar además por sentados los siguientes extremos:

— En primer lugar, que, por aplicación del principio de buena administración del artículo 103.1 de la Constitución, a la administración le es exigible una conducta diligente que evite disfunciones y que dé cobertura a los derechos y garantías de todo contribuyente.

— Que del derecho a un buen funcionamiento de la administración pública derivan una serie de derechos de los contribuyentes y de principios generales que no representan meras fórmulas vacías de contenido, sino más bien, auténticas disposiciones legales con plena aplicabilidad práctica.

### 3. Crítica de las sentencias

Sin perjuicio de que la conclusión principal que preside las citadas sentencias nos parece muy acertada, no queremos desaprovechar la ocasión de mencionar que podrían haber llegado incluso más lejos en su argumentación.

A nuestro juicio, son dos las cuestiones sobre las que el Tribunal Supremo podría haber resultado aún más didáctico:

— En primer lugar, el Tribunal Supremo señala como doctrina legal aplicable en el futuro que las administraciones tributarias del Estado tienen obligación de notificar su intención de realizar correcciones valorativas en materia de precios de transferencia al resto de contribuyentes indirectamente afectados por las mismas, cuando estos apliquen la normativa del Impuesto sobre Sociedades de otro territorio (foral).

No parece necesario decirlo expresamente, pero entendemos que, para que el sistema procesal de garantía de los derechos del contribuyente funcione, dicha obligación de notificación implica necesariamente que vaya acompañada de un trámite de audiencia para que el obligado tributario afectado pueda alegar lo que entienda conveniente sobre la corrección valorativa, y pueda ejercitar su derecho de defensa.

Es decir, la obligación de notificar debe implicar necesariamente un derecho complementario del contribuyente a realizar alegaciones sobre la corrección valorativa y, en caso de ser desestimadas, de poder acceder a otras instancias revisoras (administrativas o ante los tribunales) en ejercicio de su derecho de defensa. Si la obligación únicamente consistiera en el deber de «notificar», es decir, simplemente de poner en conocimiento una corrección valorativa practicada a otro contribuyente, no se observaría la finalidad de la norma.

— En segundo lugar, el Tribunal Supremo se centra en la obligación de notificación al resto de contribuyentes afectados por las potenciales correcciones valorativas.

Sin embargo, el otro contribuyente no es la única parte potencialmente afectada por las indicadas correcciones valorativas, sino que también lo es la otra administración tributaria que pudiera discrepar del criterio seguido para realizar tales ajustes, o cuyas arcas pudieran verse afectadas a nivel recaudatorio. Por ello, y más allá de velar por el cumplimiento de la normativa sustantiva del Impuesto sobre Sociedades, el Tribunal Supremo podría haber asegurado también el cumplimiento de los principios generales de buen funcionamiento de las administraciones públicas, completando la obligación anterior con la necesidad de notificar también a la otra administración afectada (en este caso, la foral).

Sin perjuicio de que esta es una cuestión ya resuelta para situaciones posteriores a 1 de enero de 2018, a través de la reforma del Concierto Económico, nuestra interpretación aboga claramente porque así debería operarse también respecto de situaciones anteriores a dicha fecha puesto que, de otra forma, los principios generales del Concierto Económico de armonización y colaboración mutua entre administraciones serían, en este punto, una fórmula vacía de contenido.

## V. CONCLUSIONES

A modo de conclusión, señalar que el criterio sentado por el Tribunal Supremo a través de sus sentencias ha puesto de manifiesto que la actuación unilateral de los órganos de inspección de la Agencia Tributaria infringió la normativa sustantiva del Impuesto sobre Sociedades y los principios generales de coordinación entre las administraciones del Concierto Económico. Ambos son preceptos básicos para conseguir objetivos fundamentales de nuestro sistema tributario, como son el de eliminar la doble imposición que los ajustes por valoración de operaciones vinculadas pueden implicar en el conjunto de sociedades afectadas.

Para preservar esos objetivos, existen unas normas procesales por las que debe notificarse al resto de contribuyentes involucrados la intención de realizar correcciones valorativas que potencialmente les afecten y darles audiencia para ejercitar su derecho básico de defensa. También debería notificarse al resto de administraciones tributarias, pues también ellas podrían verse potencialmente afectadas por una actuación unilateral de unos órganos de inspección que le son ajenos.

Por último, y colofón a todo lo anterior, creemos que el criterio del Tribunal Supremo emanado de las sentencias anteriores extiende sus efectos más allá del ámbito estricto de los ajustes de valoración en materia de precios de transferencia. En definitiva, al margen del caso concreto enjuiciado, entendemos que debe subrayarse que el Tribunal Supremo está abogando por proporcionar un contenido práctico a una serie de principios generales que deben regir las actuaciones de las administraciones tributarias del Estado en garantía de los contribuyentes: cooperación mutua entre administraciones, derecho a la tutela judicial efectiva y armonización fiscal a nivel de todo el territorio.

Así, estamos ante un caso que entendemos resulta extrapolable a cualquier otra situación en la que se manifieste una deficiente colaboración y funcionamiento de las distintas administraciones tributarias, en perjuicio del contribuyente.



## Notas

- (1) Agradecemos también la aportación de Maialen Barquín, asociada en Garrigues, por su colaboración en la revisión del documento y por sus comentarios al mismo.
 

Ver Texto
- (2) Sentencia nº 1194/2020 del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 22 de septiembre de 2020; nº de recurso 5825/2018.
 

Sentencia nº 1430/2020 del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 29 de octubre de 2020; nº de recurso 5442/2018.

Sentencia nº 1182/2020 del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 17 de septiembre de 2020; nº de recurso 5808/2018.

Ver Texto
- (3) Artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
 

Ver Texto
- (4) Artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.
 

Ver Texto
- (5) Modificación del TRLIS introducida por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal e incluida en la actual Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades.
 

Ver Texto
- (6) La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, actualmente vigente, contiene medidas análogas en su artículo 18.10, en las que se obliga a la administración tributaria a realizar el preceptivo ajuste bilateral en las correcciones de valor que realice en materia de operaciones vinculadas y a no causar sobreimposición en el conjunto de las sociedades afectadas por tales ajustes.
 

Ver Texto
- (7) Artículo 18.11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

- Ver Texto
- (8) Artículo 16.1.a) del Reglamento de Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.
- Ver Texto
- (9) Actualmente la norma de carácter procedimental análoga a la que se regulaba en el TRLIS, se encuentra en el artículo 18.12 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, actualmente vigente.
- Ver Texto
- (10) Artículo 18.12.4º de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Ver Texto
- (11) Resolución de 2 de junio de 2015 en la Reclamación Económico-Administrativa número 4328/2014 (existen dos resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de contenido análogo que dan origen a los dos procedimientos restantes que ha resuelto recientemente el Tribunal Supremo).
- Ver Texto
- (12) Sentencia de la Audiencia Nacional, Sección 2ª, Sala de lo Contencioso-administrativo, de 7 de junio de 2018; procedimiento ordinario 507/2015 (existen dos sentencias de la Audiencia Nacional de contenido análogo que dan origen a los dos procedimientos restantes que ha resuelto recientemente el Tribunal Supremo).
- Ver Texto
- (13) Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo.
- Ver Texto
- (14) Artículo 2.Uno.Segundo.
- Ver Texto
- (15) Artículo 14.
- Ver Texto
- (16) Artículos 3 y 4.
- Ver Texto
- (17) Procedimiento inexistente hasta la inclusión del artículo 47.ter en el Concierto Económico, con efectos para períodos impositivos iniciados con posterioridad a 1 de enero de 2018.
- Ver Texto
- (18) Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas 90/436/CEE.
- Ver Texto
- (19) Convenio multilateral para implementar en los Convenios Fiscales medidas para prevenir la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios.
- Ver Texto
- (20) Resolución 8/2012, de 2 de julio de 2012 (expediente 16/2009).  
Resolución 15/2018, de 14 de septiembre de 2018 (expedientes acumulados 22/2013 y 3/2015).
- Ver Texto
- (21) Véase el actual artículo 47.ter del Concierto Económico, que afecta a regularizaciones referidas exclusivamente a periodos

impositivos iniciados con posterioridad a 1 de enero de 2018.

[Ver Texto](#)