



Roj: **STS 2921/2020 - ECLI:ES:TS:2020:2921**

Id Cendoj: **28079130022020100442**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **17/09/2020**

Nº de Recurso: **5808/2018**

Nº de Resolución: **1182/2020**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **JOSE DIAZ DELGADO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 2742/2018,**
ATS 12546/2018,
STS 2921/2020

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.182/2020

Fecha de sentencia: 17/09/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5808/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 28/07/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5808/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1182/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado



D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 17 de septiembre de 2020.

Esta Sala ha visto el Recurso de Casación que con el número 5008/2018, constituida en su sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, interpuesto por el procurador don Francisco García Crespo, en representación de COMERESA PRENSA, S.L.U., quien preparó mediante escrito fechado el 25 de julio de 2018 recurso de casación contra la sentencia dictada el 7 de junio de 2018 por la Sección segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el procedimiento ordinario 507/2015, seguido a instancia de la entidad mercantil COMERESA PRENSA, S.L.U., contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de 2 de junio de 2015 que desestimó la reclamación económico-administrativa número 4328/2014 interpuesta contra el acuerdo de liquidación dictado el 27 de junio de 2014 por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ["AEAT"], relativo al impuesto sobre sociedades (régimen de declaración consolidada), ejercicio 2008.

Ha comparecido como parte recurrida el Abogado del Estado, en la representación que le es propia.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La sentencia recurrida contiene una parte dispositiva que copiada literalmente dice:

"1º) Que debemos DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el presente recurso contencioso-administrativo número 507/2015, interpuesto por el Procurador Don Francisco García Crespo, en representación de COMERESA PRENSA, S.L.U., asistido del Letrado Don Iñaki Núñez Zubillaga contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 2 de junio de 2015, por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa número 4328/2014, interpuesta contra el acuerdo de liquidación dictado el 27 de junio de 2014 por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la A.E.A.T., relativo al Impuesto sobre Sociedades (Régimen de declaración consolidada), ejercicio 2008, y DEBEMOS CONFIRMAR Y CONFIRMAMOS dichas resoluciones por ser ajustadas al ordenamiento jurídico."

Conviene destacar como antecedentes los siguientes:

-Se impugna en la instancia la resolución del TEAC de 2 de junio de 2015, por la que se desestima la reclamación interpuesta contra el acuerdo de liquidación dictada por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, en concepto de Impuesto sobre Sociedades, régimen de declaración consolidada, ejercicio 2008. En dicho acuerdo se incrementa la base imponible declarada en 4.630.769,29 euros como consecuencia de los siguientes ajustes derivados de la valoración a precios de mercado de servicios restados a sociedades que tributan en régimen foral:

- COMERASA PRENSA SLU presta sus servicios a la entidad VOCENTO, SA, sin contraprestación alguna. Vocento, SA es la sociedad cabecera del Grupo económico. En los ejercicios 2006, 2007, 2008 y en los posteriores, no desarrollaba actividad comercial alguna, sino que se dedica al control de participaciones, pero carecía de personal para realizar las funciones propias de una sociedad holding, sirviéndose del de Comerasa Prensa SLU. Es la sociedad cabecera del Grupo Fiscal Foral 0397B formado por Vocento, SA, como sociedad dominante, y sus sociedades dependientes Corporación de Medios Regionales, SL (Comere), Sociedad Vascongada de Publicaciones, SA, y Diario el Correo, SA, el cual está sujeto al Impuesto sobre Sociedades regulado en la Norma Fiscal de Vizcaya 3/1996, de 26 de junio, en régimen de consolidación fiscal foral. En Vocento SA se situaba la mayor parte del personal de alta dirección.

- Servicios prestados por COMERASA PRENSA SLU a la entidad CORPORACIÓN DE MEDIOS REGIONALES, SL (COMERE) residente en el País Vasco, a la que facturaba únicamente el coste de "gestión editorial".

- Servicios prestados por COMERASA PRENSA SLU a la entidad DIARIO EL CORREO, SA, residente en el País Vasco, a la que facturaba únicamente el coste de "gestión editorial".



- Servicios prestados por COMERASA PRENSA SLU a la entidad SOCIEDAD VASCONGADA DE PUBLICACIONES, SA, residente en el País Vasco, a la que facturaba únicamente el coste de "gestión editorial".

La parte recurrente en la instancia cuestiona tanto el procedimiento seguido por la Administración tributaria para practicar la valoración a precio normal de mercado, como la cuantificación de la regularización.

La primera de las cuestiones planteadas, que es la que se suscita en el presente recurso de casación, es desestimada por la Sala de instancia que rechaza tanto la necesidad de notificar a las sociedades afectadas que tributan en régimen foral por aplicación del concierto Económico como a la propia Hacienda Tributaria Foral.

SEGUNDO.- La recurrente en su escrito de preparación identifica como infringidas las siguientes normas del Derecho estatal:

- El artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo de 2004) ["TRLIS"] y el artículo 21.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio (BOE de 6 de agosto de 2004) ["RIS"], puesto que "(...) sin género de dudas (...) los ajustes de valoración en materia de precios de transferencia no afectan exclusivamente al contribuyente que es objeto de la regularización administrativa, sino que pueden afectar a los contribuyentes que sean la contraparte de tales operaciones, motivando ajustes bilaterales de signo contrario en ellos. 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 alegaciones al respecto y dictar una resolución motivada que fije la valoración de las operaciones. En tanto se desarrolla el procedimiento anterior y los ulteriores recursos que pudieran interponerse contra el acuerdo de liquidación, la ejecución de este queda automáticamente suspendida. Por tanto, se trata de un procedimiento que pretende garantizar la bilateralidad de los ajustes y eliminar la sobreimposición que podrían generar al conjunto de sociedades afectadas", siendo así que "[b]ajo el argumento, sorprendente a juicio de esta parte, de que las sociedades vinculadas destinatarias del ajuste bilateral estaban sometidas a normativa foral del Impuesto sobre Sociedades y que, por tal motivo, no estarían sujetas al mismo Impuesto sobre Sociedades que la recurrente, la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Tributaria incumplió la obligación de notificar a la otra parte vinculada su intención de realizar ajustes de valoración en materia de precios de transferencia y de poner en marcha el procedimiento anterior" (página 5 del escrito de preparación). Además, la casación/5808/2018 especifica que si bien "[e]l TRLIS, aplicable en el ejercicio 2007 objeto del presente procedimiento, no se encuentra actualmente vigente, habiendo sido derogado por la LIS. No obstante, se debe recordar que los párrafos primero y segundo del artículo 18.10 de la LIS, actualmente vigente, contienen una disposición equivalente al artículo anterior, que 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 sobre imposición en el conjunto de las sociedades afectadas por tales ajustes. Por tanto, existe una norma actualmente en vigor de contenido análogo a la que resultaba aplicable en el ejercicio sobre el que versa este procedimiento".

Los artículos 2.Uno. Segundo, 3, 4 y 14 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (BOE de 24 de mayo de 2002) ["LCEPV"] porque "[l]a aplicación de tales principios generales al caso que nos ocupa ha sido concretada por la Junta Arbitral del Concierto Económico en su Resolución 8/2012, en la que declara la obligación de las Administraciones por esforzarse, de buena fe y en espíritu de colaboración, para resolver sus eventuales discrepancias y con el fin de evitar un exceso de imposición en el conjunto de las entidades vinculadas afectadas por los ajustes de valoración. Es decir, se trata de una interpretación plenamente acorde con la finalidad de los preceptos legales señalados en el punto anterior". Y, adicionalmente, porque "[d]e los anteriores preceptos se deriva que el Impuesto sobre Sociedades es un concepto tributario único en todo el territorio español, sin perjuicio de que puedan existir diferentes normativas y diferentes administraciones con capacidad exaccionadora, siendo su ámbito de aplicación espacial "todo el territorio español" y siendo sus contribuyentes todas aquellas personas jurídicas que "tengan su residencia en territorio español". Por ello, las normativas forales del Impuesto sobre Sociedades contienen, sin excepción, preceptos análogos a los artículos 16.1 del TRLIS y 21.2 del RIS, que obligan a las administraciones tributarias forales a seguir procedimientos similares para la regularización de la valoración de las operaciones vinculadas". De tal manera que, conforme a lo anterior, "la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Tributaria no solo incumplió su obligación de notificar a los contribuyentes potencialmente afectados su intención de realizar ajustes de valoración, sino también sus deberes de armonización y colaboración entre Administraciones por los que tendría que haber puesto de manifiesto dicha cuestión a las Administraciones tributarias de los Territorios Históricos del País Vasco (Vizcaya y Guipúzcoa), de cara a fijar con ellas una postura común y bilateral, en ejercicio de los principios generales de armonización y colaboración anteriormente indicados".



Expone que las infracciones denunciadas han sido relevantes y determinantes del sentido del fallo de la sentencia recurrida, en suma, porque:

En lo que respecta a los artículos 16 TRLRIS y 21.2 RIS, y en la medida en que se entienda que el impuesto sobre sociedades es un impuesto aplicable en todo el territorio español "se derivaría la obligación de notificación incumplida por la Administración y la eliminación de la doble imposición injustificada que ello originó en el conjunto de entidades afectadas por el ajuste de valoración [y, consecuentemente,] la Administración habría incumplido el procedimiento fijado en el artículo 21.2 del RIS y dicha infracción procesal habría originado una situación de doble imposición a las sociedades afectadas [siendo así que, de otro modo, se] colocaría a las sociedades forales en peor situación que sociedades no residentes en España, las cuales normalmente tienen reconocida la posibilidad de realizar ajustes bilaterales en materia de precios de transferencia en virtud de acuerdos internacionales".

En lo que concierne a los artículos 2.Uno.Segundo, 3, 4 y 14 de la LCEPV porque si bien la sentencia impugnada "indica que el motivo por el que no resultan aplicables los deberes de colaboración mutua entre administraciones reside en que no existe un precepto específico que imponga la obligación de notificación a las otras Administraciones concernidas por los ajustes de valoración, más allá de unos principios generales de espíritu de colaboración entre administraciones y de esforzarse de buena fe en resolver controversias. Es decir, la sentencia recurrida sostiene que existe una laguna legal motivada por el hecho de que no existe ningún precepto que concrete las obligaciones de colaboración entre Administraciones y que les obligue a notificarse mutuamente su intención de realizar tales ajustes de valoración", resultando "claro (...) que la sentencia recurrida no realiza una interpretación sistemática e integradora del artículo 21.2 del RIS que concrete la aplicación de los principios generales de armonización y colaboración entre Administraciones que regula el Concierto Económico, puesto que dicho supuesto vacío legal no existiría si se entendiera que el Impuesto sobre Sociedades es un único concepto impositivo en todo el territorio nacional. Así, se evitaría generar situaciones de indefensión y doble imposición en el conjunto de las sociedades afectadas y desde luego no se trasladaría el sorprendente argumento de que el Impuesto sobre Sociedades no es un tributo único en el territorio nacional".

Considera el Auto de admisión del recurso a 21 de noviembre de 2018 que concurre la circunstancia del artículo 88.2.b) LJCA por estimar que "[n]os encontramos ante un caso especialmente gravoso en la medida en que origina una doble imposición en el conjunto de las sociedades afectadas: la Administración eleva la base imponible de la sociedad recurrente bajo el argumento de que el valoración de sus prestaciones de servicios a entidades vinculadas debiera ser superior a la declarada; y, pese a ello, no inicia el procedimiento establecido para acordar tal valoración con la otra Administración involucrada a fin de que reconozca la correlativa minoración en la base imponible de las sociedades destinatarias de tales operaciones", siendo así que "[d]icha consecuencia de doble imposición manifiesta e injustificada que origina la interpretación seguida por la Agencia Tributaria y refrendada por la sentencia recurrida, puede calificarse como contraria al interés general y a la necesaria proporcionalidad del sistema tributario. En concreto, se trata de una situación que puede generar un perjuicio al interés general porque los grupos societarios deban tomar medidas ante la inseguridad jurídica que se les haría padecer y porque se ponga en cuestión el sistema tributario español como sistema único". Adicionalmente se señala que "[d]icho perjuicio se vería además agravado por el hecho de que, a escala internacional, el reconocimiento de los ajustes bilaterales en materia de precios de transferencia y las obligaciones procedimentales de notificación a otras administraciones, está reconocido en acuerdos internacionales suscritos por España. De ello se deriva un especial perjuicio para el interés general, en la medida en que se coloca a las sociedades sometidas a normativa foral del impuesto sobre sociedades, siendo este un impuesto único en todo el territorio nacional, en peor situación que a sociedades no residentes, entendiéndose con ello que las obligaciones de las administraciones no aplicarían cuando se analizase un único impuesto y en un único territorio como es España"

Finalmente, concurre la circunstancia del artículo 88.2.c) LJCA por cuanto que "la adopción de ajustes de valoración en materia de operaciones vinculadas de manera unilateral por la inspección tributaria de una Administración tributaria del estado, 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 multitud de supuestos" y, en particular, "a todos aquellos grupos societarios, innumerables en España, integrados por sociedades sometidas a normativas distintas del Impuesto sobre Sociedades y cuyas entidades, como resulta muy habitual en el seno de los grupos societarios, realicen operaciones entre ellas cuya valoración sea susceptible de ser ajustada" (páginas 12 y 13 del escrito de preparación).

Por ello la Sala de Admisión, la Sección de Admisión acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/5808/2018, preparado por COMERESA PRENSA, S.L., contra la sentencia dictada el 7 de junio de 2018 por la Sección segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el procedimiento ordinario 507/2015.



2º) Precisar la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, que consiste en:

Determinar si el artículo 16.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo; el artículo 21 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio; así como los artículos 2, 4 y 14 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, por un lado; y los principios generales que informan el Concierto Económico con el País Vasco junto con el principio de buena administración derivado del artículo 103.1 de nuestra Constitución, por otro lado, deben interpretarse en el sentido de que cuando se realice una comprobación tributaria a un sujeto pasivo que abone el impuesto sobre sociedades en territorio común y que esté a su vez vinculado con una entidad que, en función de los puntos de conexión fijados en los artículos 14 y siguientes de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, deba tributar conforme a la normativa foral vasca, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria tiene la obligación de notificar, conforme a la normativa vigente en territorio común, la realización de ajustes de valoración en materia de precios de transferencia a la entidad que tributa conforme a la normativa de los Territorios Históricos Vascos.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: el artículo 16.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo; el artículo 21 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio; y los artículos 2, 4 y 14 de Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco".

TERCERO.- La Sección segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 12 de septiembre de 2018, emplazando a las partes para su comparecencia ante esta Sala tercera del Tribunal Supremo.

Han comparecido dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA tanto COMERESA PRENSA S.L., recurrente, como la Administración General del Estado, recurrida. Esta en su escrito de formalización del recurso, de fecha 17 de enero de 2019, termino suplicando que se case y anule la sentencia recurrida y, en consecuencia, anule también la liquidación tributaria derivada del acta A02-72388435 en concepto de Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2008 que fue confirmada por dicha sentencia.

CUARTO.- El Abogado del Estado formaliza su recurso por escrito de fecha 25 de marzo de 2019, en el que, en relación con la cuestión doctrinal planteada en el Auto de admisión, propugnamos como doctrina correcta la siguiente:

"Cuando se realice una comprobación tributaria a un sujeto pasivo que abone el impuesto sobre sociedades en territorio común y que esté a su vez vinculado con una entidad que, en función de los puntos de conexión fijados en los artículos 14 y siguientes de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, deba tributar conforme a la normativa foral vasca, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria tiene la obligación de notificar, conforme a la normativa vigente en territorio común, la realización de ajustes de valoración en materia de precios de transferencia a la entidad que tributa conforme a la normativa de los Territorios Históricos Vascos, siempre que se trate de periodos impositivos iniciados a partir de la entrada en vigor de la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico"

Y Suplica se dicte sentencia por la que fije doctrina en los términos interesados en el anterior apartado tercero y desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho o subsidiariamente, si estimare el recurso, ordene la retroacción de actuaciones al momento en que debió notificarse el expediente a la Hacienda Foral.

QUINTO.- Señalamiento para votación y fallo.

Se fijó como fecha de señalamiento la de 28 de julio de 2020, teniendo así lugar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Auto de admisión del recuso.

Se recoge en su fundamento jurídico lo siguiente:

"El artículo 16.1 TRLIS recogía, en la redacción vigente en el momento de producirse el hecho imponible del impuesto debatido, lo siguiente:



"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.

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".

3. El artículo 21 RIS, en la redacción aplicable al caso de autos, recogía lo siguiente:

"1. Cuando la corrección valorativa no sea el objeto único de la regularización que proceda practicar en el procedimiento de inspección en el que se lleve a cabo, la propuesta de liquidación que derive de la misma se documentará en un acta distinta de las que deban formalizarse por los demás elementos de la obligación tributaria. En dicha acta se justificará la determinación del valor normal de mercado conforme a alguno de los métodos previstos en el apartado 4 del artículo 16 de la Ley del Impuesto y se señalarán adecuadamente los motivos que determinan la corrección de la valoración efectuada por el obligado. La liquidación derivada de este acta tendrá carácter provisional de acuerdo con lo establecido en el artículo 101.4.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. Si el obligado tributario interpone recurso o reclamación contra la liquidación provisional practicada como consecuencia de la corrección valorativa, se notificará dicha liquidación y la existencia del procedimiento revisor a las demás personas o entidades vinculadas afectadas al objeto de que puedan personarse en el procedimiento, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 223.3 y 232.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

(...)

5. El procedimiento regulado en este artículo no se aplicará a las personas o entidades afectadas por la corrección valorativa que no sean residentes en territorio español o establecimientos permanentes situados en el mismo, de acuerdo con lo dispuesto en el número 4.º del apartado 9 del artículo 16 de la Ley".

4. El artículo 2.Uno.Segundo LCEPV indica que "[e]l sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos seguirá los siguientes principios: (...) Segundo. Atención a la estructura general impositiva del Estado". Por su parte, el artículo 4 LCEPV recoge que "[e]l 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". Y, adicionalmente, el artículo 14 LCEPV estipula que "[e]l Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma para los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco".

5. Por su parte, la resolución R 8/2012, de 2 de julio de 2012, de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (conflicto 16/2009) indicó en su fundamento jurídico número diez:

"Ni el Concierto Económico ni la normativa estatal o foral prevén el supuesto que origina el presente conflicto: la valoración de operaciones entre entidades vinculadas sometidas a la competencia inspectora de diversas Administraciones tributarias; laguna realmente sorprendente en un mundo en el que la existencia de grupos societarios y de vinculaciones entre empresas es un hecho habitual. Ambas Administraciones concuerdan en la constatación de semejante laguna, pero de esta admisión no es posible deducir ni un argumento favorable a la pretensión de la Diputación Foral de Guipuzkoa, como ésta propugna, uno contrario a ella, como afirma la AEAT, puesto que el fundamento de esta pretensión se encuentra, como hemos visto más atrás, en otras consideraciones.

Anteriormente hemos afirmado que los principios generales del Concierto Económico exigen que las Administraciones interesadas no se ignoren recíprocamente en la valoración de las operaciones vinculadas sino que cooperen para evitar que las correcciones valorativas ocasionen doble imposición. Esta cooperación debe traducirse en un diálogo e intercambio de información con el fin de intentar de buena fe resolver las



discrepancias que puedan surgir. Este es el alcance que atribuimos a la pretensión de participación de la Diputación Foral de Gipuzkoa, que entendida en estos términos no podemos sino estimar. La realización de esta cooperación no requiere, en realidad, un procedimiento detallado, que, como hemos indicado, tampoco existe en el ámbito internacional, sin perjuicio de las normas internas que los Estados quieran adoptar, como, en el caso español, el citado Reglamento de procedimientos amistosos".

Ahora bien, la sentencia de instancia ahora impugnada recogió, en su fundamento jurídico sexto *in fine*, lo siguiente:

"En resumen, los territorios históricos del País Vasco, como son Vizcaya y Guipúzcoa, tienen su propio sistema tributario y la gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran su sistema tributario corresponde a las respectivas Diputaciones Forales.

La existencia de una normativa específica y diferente reguladora de ese impuesto, así como la existencia de unos órganos con competencia exclusiva sobre esas entidades que tributan de forma exclusiva en la Comunidad Autónoma del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra, hace que, a los efectos del procedimiento que analizamos, tengan la consideración de entidades no sujetas al Impuesto sobre Sociedades vigente en territorio común, al igual que las entidades no residentes, que si bien tributan por el impuesto sobre sociedades vigente en el país al que pertenezcan, no tributan por el impuesto sobre sociedades vigente en territorio común.

Dado que la valoración por el valor normal de mercado que efectúe la AEAT no vinculará a la Comunidad Autónoma del País Vasco y a la Comunidad Foral de Navarra, no es necesario notificar a dichas Comunidades, y por tanto, tampoco es necesario notificar a las personas vinculadas.

La Resolución 8/2012 de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, declara la obligación de las Administraciones de esforzarse, de buena fe y en espíritu de colaboración en resolver sus eventuales discrepancias, a fin de evitar un exceso de imposición en el conjunto de dichas entidades, pero no impone la obligación de que la Comunidad Autónoma deba de ser notificada".

SEGUNDO.- Resolución del recurso.

Como dice el Auto de admisión en su fundamento jurídico tercero :

"No es ocioso indicar, llegados a este punto, que la jurisprudencia de la Sección segunda de esta Sala ha abordado recientemente el principio de buena administración, ínsito en el artículo 103.1 de la Constitución, habiéndose indicado al respecto [por ejemplo en la Sentencia de 17 de abril de 2017 (rec. 785/2016, ES:TS:2017.1503), fundamento jurídico tercero] que: "le era exigible a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirle el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente". Y, del mismo modo, en la Sentencia de 5 de diciembre de 2017 (rec. 1727/2016, ES:TS:2017:4499), fundamento jurídico cuarto, indicamos que "[a] la Administración, y claro está, a los órganos económico administrativos conformadores de aquella, le es exigible una conducta lo suficientemente diligente como para evitar posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirle el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente. Del derecho a una buena Administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva, no es una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela administrativa efectiva".

La Sala comparte estos argumentos y evidentemente estos principios, y por otra parte la propia normativa relativa a quienes presentan un interés legítimo que ha de ser afectado por la resolución que se adopte en el procedimiento, exige que se le llame al mismo para no causarle indefensión, tanto sean los particulares interesados, en este caso las entidades mercantiles vinculadas, como las Administraciones competentes en su caso para resolver o gestionar el impuesto en su caso.

En consecuencia procede anular la sentencia recurrida y también la liquidación tributaria derivada del acta A02-72388435 en concepto de Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2008 que fue confirmada por dicha sentencia.

TERCERO.- Fijación de doctrina.

Procede contestar en sentido afirmativo a la pregunta formulada por el Auto de admisión:



Determinar si el artículo 16.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo; el artículo 21 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio; así como los artículos 2, y 14 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, por un lado; y los principios generales que informan el Concierto Económico con el País Vasco junto con el principio de buena administración derivado del artículo 103.1 de nuestra Constitución, por otro lado, deben interpretarse en el sentido de que cuando se realice una comprobación tributaria a un sujeto pasivo que abone el impuesto sobre sociedades en territorio común y que esté a su vez vinculado con una entidad que, en función de los puntos de conexión fijados en los artículos 14 y siguientes de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, deba tributar conforme a la normativa foral vasca, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria tiene la obligación de notificar, conforme a la normativa vigente en territorio común, la realización de ajustes de valoración en materia de precios de transferencia a la entidad que tributa conforme a la normativa de los Territorios Históricos Vascos".

Es decir, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria tiene la obligación de notificar, conforme a la normativa vigente en territorio común, la realización de ajustes de valoración en materia de precios de transferencia a la entidad que tributa conforme a la normativa de los Territorios Históricos Vascos.

CUARTO. Costas procesales.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa no procede la condena en las costas procesales .

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico segundo.

2º) Declarar haber lugar presente Recurso de Casación que con el número 5808/2018 interpuesto el procurador don Francisco García Crespo, en representación de COMERESA PRENSA, S.L.U., contra la sentencia dictada el 7 de junio de 2018 por la Sección segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el procedimiento ordinario 507/2015, seguido a instancia de la entidad mercantil COMERESA PRENSA, S.L.U., contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de 2 de junio de 2015 que desestimó la reclamación económico- administrativa número 4328/2014 interpuesta contra el acuerdo de liquidación dictado el 27 de junio de 2014 por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ["AEAT"], relativo al impuesto sobre sociedades (régimen de declaración consolidada), ejercicio 2008, y anular la sentencia recurrida y,

3º) En consecuencia, anular también la liquidación tributaria derivada del acta A02-72388435 en concepto de Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2008 que fue confirmada por dicha sentencia.

4 º) No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Angel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

Doña Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. José Díaz Delgado, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.