



Roj: **STS 3060/2020 - ECLI:ES:TS:2020:3060**

Id Cendoj: **28079130022020100464**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **22/09/2020**

Nº de Recurso: **5825/2018**

Nº de Resolución: **1194/2020**

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

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 2740/2018,**
ATS 61/2019,
STS 3060/2020

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.194/2020

Fecha de sentencia: 22/09/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5825/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 28/07/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

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

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

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 5825/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1194/2020

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. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 22 de septiembre de 2020.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 5825/2018, interpuesto por la entidad mercantil COMERESA PRENSA S.L.U., representada por el procurador de los Tribunales D^o. Francisco García Crespo, bajo la dirección letrada de D^o. Koldo Caminos García, contra sentencia de 7 de junio 2018, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, recaída en el recurso 520/2015, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 2 de junio de 2015, por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa número 4534/2013, interpuesta contra el acuerdo de liquidación dictado el 8 de julio de 2013, por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, relativo al Impuesto sobre Sociedades (régimen de declaración consolidada), ejercicio 2006.

Ha comparecido en el recurso de casación como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

En el recurso 520/2015, seguido en la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 7 de junio de 2018, se dictó sentencia, cuya parte dispositiva es del tenor literal siguiente: <<1º) Que debemos DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el presente recurso contencioso-administrativo número 520/2015, 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 4534/2.013, interpuesta contra el acuerdo de liquidación dictado el 8 de julio de 2013 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 2006, y DEBEMOS CONFIRMAR Y CONFIRMAMOS dichas resoluciones por ser ajustadas al ordenamiento jurídico.

2º) Se condena a la parte actora en las costas causadas en este proceso judicial>>.

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

Notificada dicha sentencia a las partes, por el procurador de los Tribunales D^o. Francisco García Crespo, en nombre y representación de la entidad mercantil COMERESA PRENSA S.L.U., se presentó escrito ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 12 de septiembre de 2018, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente la entidad mercantil COMERESA PRENSA S.L.U., representada por el procurador de los Tribunales D^o. Francisco García Crespo, bajo la dirección letrada de D^o. Koldo Caminos García, y como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

TERCERO.- Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 9 de enero de 2019, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que:



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

Determinar si el artículo 16.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, el artículo 21 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el 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 la Constitución Española, 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 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 el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, el artículo 21 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el 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".

CUARTO.- *Interposición del recurso de casación y oposición.*

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el procurador Dº. Tribunales Dº. Arturo Romero Ballester, en nombre y representación de Dª. Estrella, por medio de escrito presentado el 14 de febrero de 2019, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

1.- Infracción normativa del Impuesto sobre Sociedades: El artículo 16.1 del TRLIS, incumplimiento de la obligación de notificación a la otra parte vinculada por el hecho de estar sometida a normativa foral del Impuesto sobre Sociedades.

2.- Infracción del Concierto Económico y de sus principios inspiradores: Artículo 2.Uno.Segundo, 3, 4 y 14 del Concierto Económico, incumplimiento de la obligación de notificación a la otra administración afectada por los ajustes de valoración.

La recurrente manifiesta que en los procedimientos de inspección de los que se desprende un ajuste de valoración sobre los importes facturados entre sociedades vinculadas, la Administración Tributaria debe notificar su intención de realizar el ajuste a la otra parte vinculada y a la otra administración afectadas (salvo únicamente en los casos en que la contraparte de la transacción no esté sujeta al Impuesto sobre Sociedades), a fin de que ambas puedan manifestar su posición al respecto y de que pueda ponerse en marcha el procedimiento que garantice la necesaria bilateralidad de los mismos. No respetar dicho procedimiento, más allá de ser un incumplimiento procesal, deriva en la generación de situaciones injustificadas de indefensión y de doble imposición que resultan contrarias al interés general. Así pues, la intervención de las restantes partes vinculadas concernidas en un procedimiento de valoración de operaciones entre entidades vinculadas es un requisito de fondo para garantizar que no se produzca una tributación superior a la que correspondería por dichas operaciones entre todas las entidades vinculadas. Para ello, el sistema tributario español ha creado un sistema obligatorio de comunicaciones que correctamente interpretado permite la participación de todas las partes concernidas y garantiza la bilateralidad de los ajustes y la ausencia de sobreimposición en el conjunto de las entidades afectadas. Por ello, no son de recibo argumentos formalistas como los utilizados por la Audiencia Nacional en su sentencia para negar la aplicación obligatoria de estos procedimientos. Y aún menos los argumentos infundados que defienden la existencia de múltiples figuras tributarias con el mismo nombre en el Estado español. En definitiva, el incumplimiento del procedimiento por parte de la Inspección de la Agencia Tributaria conduce a la nulidad de las actuaciones y de la liquidación resultante. Hay diversos motivos por los que no debe prosperar el razonamiento de la Audiencia Nacional y, por ello, el incumplimiento procedimental seguido por la Inspección de los Tributos debe llevar a anular la liquidación girada en su momento.

En cuanto a la normativa foral, la recurrente manifiesta que el IS es un concepto tributario único en todo el territorio español sin perjuicio de que puedan existir diferentes normativas y diferentes administraciones con capacidad recaudadora; que su ámbito de aplicación espacial es todo el territorio español; y que sus contribuyentes son todas aquellas personas jurídicas con residencia en territorio español. Por ello, las normativas forales del IS contienen, sin excepción, preceptos análogos a los artículos 16.1 del TRLIS y 16.1.a) del RIS, que obligan a las administraciones tributarias forales a seguir procedimientos similares para la regularización de la valoración de las operaciones vinculadas. Derivado de todo 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 mutua entre Administraciones. La aplicación de estos principios generales ha sido concretada por la Junta Arbitral del Concierto Económico en, al menos, dos resoluciones (8/2012 y 15/2018). Por tanto, no cabe ampararse en un supuesto vacío legal (que es el criterio en el que se basa la sentencia recurrida) para no aplicar los principios generales del concierto económico y para no realizar una interpretación de la norma conforme a su finalidad de evitar la doble imposición. La bilateralidad que deben seguir los procedimientos de determinación del valor de mercado en las operaciones realizadas entre entidades vinculadas para evitar el riesgo de sobreimposición implica que, no solo el resto de contribuyentes afectados, sino también el resto de administraciones afectadas sean informadas del procedimiento. El fin de ello no es otro que intentar llegar a un acuerdo entre las Administraciones limitando así el riesgo de doble tributación.

Tras las anteriores alegaciones, la parte recurrente terminó suplicando a la Sala que " **1.** Que tenga por interpuesto recurso de casación número 5825/2018, contra la sentencia dictada por la Audiencia Nacional el 7 de junio de 2018 en el procedimiento ordinario 520/2015 y que desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central de fecha 2 de junio de 2015 (reclamación económico administrativa nº 4534/2013). **2.** Que case y anule la sentencia recurrida y, en consecuencia, anule también la liquidación tributaria derivada del acta A02-72263223 en concepto de Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2006 que fue confirmada por dicha sentencia".

Por su parte, el Sr. Abogado del Estado, en la representación que ostenta de la Administración General del Estado, por escrito presentado con fecha 25 de marzo de 2019, formulo oposición al recurso de casación manifestado que, la recurrente cuestiona tanto el procedimiento seguido por la Administración tributaria para practicar la valoración a precio normal de mercado, como la cuantificación de la regularización, alegando también la existencia de prescripción del derecho a liquidar. La primera de las cuestiones planteadas (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. La Sala de instancia responde adecuadamente a la pretensión del recurrente, desestimándola por las razones que constan en el Fto. Quinto.

El Sr. Abogado del Estado, sobre la modificación del Concierto Económico por Ley 10/2017, de 28 de diciembre, en lo que afecta a la cuestión controvertida, el art. 47 *ter* regula por vez primera un procedimiento de coordinación entre la Hacienda estatal y la foral, entre otros supuestos, cuando se ha de proceder a la regularización de operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas. En dicho procedimiento se prevé la posibilidad de comunicar las actuaciones a la otra Administración tributaria y, en caso de discrepancia, la posibilidad de acudir a la Comisión de Coordinación y a la Junta Arbitral, modificándose a estos efectos los artículos 64 y 68 del Concierto Económico. Señala que esa modificación solamente se aplica respecto de periodos impositivos que se inicien a partir de la entrada en vigor de la Ley 10/2017, es decir, iniciados a partir del 30 de diciembre de 2017 (así lo aclara la Disposición transitoria primera del Concierto), de manera que el argumento de la Sala de instancia fundado en la ausencia de un precepto que obligue a la notificación, tiene todo el sentido y queda reforzado por lo consignado en la referida Disposición transitoria, a la que el recurrente no ha hecho referencia alguna. Así pues, como el procedimiento no se aplica con anterioridad a la modificación, en el presente caso no había obligación de notificar a la otra Administración concernida, ni tampoco, ni antes ni ahora, a las entidades vinculadas afectadas. Por todo ello, el recurso debe ser desestimado, confirmando la sentencia de instancia.

Tras las anteriores alegaciones, el Sr. Abogado del Estado terminó suplicando a la Sala "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 deliberación del recurso.*

Por providencia de 9 de abril de 2019, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 28 de julio de 2020, fecha en la que tuvo lugar el acto.



FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del presente recurso de casación.*

Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de 7 de junio de 2018 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, dictada en el recurso 520/2015, dirigido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de junio de 2015, que desestimó la reclamación económico-administrativa número 4534/2013 interpuesta contra el acuerdo de liquidación dictado el 8 de julio de 2013 por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, relativo al Impuesto sobre Sociedades (régimen de declaración consolidada), ejercicio 2006.

SEGUNDO.- *Antecedentes y resolución de la controversia.*

En asunto idéntico al presente recurso de casación, seguido entre las mismas partes y formulándose igual cuestión con interés casacional, y sin otra diferencia que el ejercicio al que cada uno viene referido, se ha dictado sentencia en fecha 17 de septiembre de 2020, rec. cas. 5808/2018, por lo que por coherencia con lo dicho anteriormente y seguridad jurídica, debe resolverse el presente recurso de casación remitiéndonos íntegramente a lo resuelto.

Baste, por tanto, recordar que la citada sentencia toma como referencia para resolver el recurso lo dicho en el auto de admisión:

" 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 indicando 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>>.

Consideraciones que dieron lugar a la siguiente declaración:

<< La Sala comparte estos argumentos y evidentemente estos principios, aparte 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>>.

Razones que han de conllevar la anulación de la sentencia recurrida y, en consecuencia, también la liquidación tributaria en concepto de Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2006.

La doctrina fijada fue del siguiente tenor:

"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".

TERCERO.- *Sobre las 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 5825/2018 interpuesto 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 520/2015, 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 4534/2013 interpuesta contra el acuerdo de liquidación dictado el 8 de julio de 2013 por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, relativo al Impuesto sobre Sociedades (régimen de declaración consolidada), ejercicio 2006, y anular la sentencia recurrida y,

3º) En consecuencia, anular también la liquidación tributaria en concepto de Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2006 que fue confirmada por dicha sentencia.

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

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado

Ángel Aguallo Avilés José Antonio Montero Fernández

Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas

Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma **D. JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ**, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.