



Roj: **STS 4924/2022 - ECLI:ES:TS:2022:4924**

Id Cendoj: **28079130022022100482**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **20/12/2022**

Nº de Recurso: **3175/2021**

Nº de Resolución: **1696/2022**

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

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ PV 867/2021,**
ATS 601/2022,
STS 4924/2022

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.696/2022

Fecha de sentencia: 20/12/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3175/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 13/12/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.PAIS VASCO CON/AD SEC.1

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3175/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1696/2022

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 20 de diciembre de 2022.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **3175/2021**, interpuesto por el procurador don Jesús López Gracia, en nombre y representación de la **DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPÚZCOA**, contra la sentencia nº 58/2021, de 12 de febrero de 2021, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el recurso nº 43/2020. Ha comparecido como parte recurrida la procuradora doña Nuria Munar Serrano, en nombre y representación de la entidad mercantil **DACHSER SPAIN, S.A.**

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 12 de febrero de 2021, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el procurador de los tribunales don Alfonso José Bartau Rojas en representación de "Dachser Spain, S.A." frente a la resolución del tribunal económico-administrativo foral de Gipuzkoa de 7 de noviembre de 2.019, en la reclamación no 2017/0775, y con anulación de dicha actuación y la por ella confirmada, reconocer a la sociedad mercantil recurrente el derecho a la rectificación de la autoliquidación, impuesto sobre sociedades del ejercicio de 2.014 en los términos solicitados en fecha de 28 de julio de 2.017 ante el servicio de gestión de impuestos directos y denegados por acuerdo de 25 de octubre de ese año, con imposición de costas a la parte demandada [...]"

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada dicha sentencia a las partes, la procuradora doña Begoña Urizar Arancibia, en representación de la Diputación Foral de Guipúzcoa, presentó escrito de 7 de abril de 2021, de preparación de recurso de casación.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas infringidas:

2.1. El artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), que se corresponde con el actual artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades (LIS).

2.2. Los artículos 16, y 18 a 21 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS); artículos 17, 18 y 19 del actual Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, que aprueba el vigente Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

2.3. Los artículos 2. Uno. Segundo, 3, 4, 14 y 19 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, que aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (LCEPV).

3. La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 28 de abril de 2021, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El procurador Sr. López Gracia, como recurrente, ha comparecido el 6 de mayo de 2021 y la procuradora Sr. Munar Serrano, como recurrida, lo ha hecho el 14 de junio de 2021, ambos en el plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación mediante auto de 26 de enero de 2022, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos términos:

"[...] 2.1. Aclarar, matizar o concretar si 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 Hacienda Foral correspondiente de los Territorios Históricos Vascos (en el caso presente, la Hacienda Foral de Gipuzkoa) 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.

1.2. Precisar si, en el caso de que efectivamente exista la obligación de comunicación aludida en la cuestión anterior y no se haya cumplido, está vinculada la Hacienda Foral de Gipuzkoa por las valoraciones de las operaciones establecidas por la Agencia Estatal de la Administración para la entidad vinculada que tributa en territorio común [...].

2. El procurador Sr. López Gracia, en nombre de la Diputación Foral de Guipúzcoa (DFG, en adelante), interpuso recurso de casación en escrito de 17 de marzo de 2022, en el que se solicita de este Tribunal Supremo :

"[...] dicte en su día sentencia por la que:

- dé respuesta a las cuestiones suscitadas por el auto de admisión en el sentido indicado en el apartado cuarto, letras B) y D), del presente escrito;

- declare haber lugar al recurso de casación y case y anule la sentencia recurrida;

- en su lugar, desestime el recurso contencioso-administrativo interpuesto por DACHSER SPAIN, S.A. contra la Resolución nº 34933 del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa, de fecha 7 de noviembre de 2019, que desestima la Reclamación nº 2017/0775 contra el Acuerdo del Jefe de Servicio de Gestión de Impuestos Directos de la Diputación Foral de Gipuzkoa, de 25 de octubre de 2017, por el que se desestimó la solicitud de rectificación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014 presentada por la citada sociedad [...].

CUARTO.- Oposición al recurso de casación.

La procuradora Sr. Munar Serrano, en nombre de Dachser Spain, S.A, emplazada como recurrido en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 5 de mayo de 2022, donde solicita de esta Sala "[...] dicte Sentencia desestimando el presente recurso y confirmando la Sentencia 58/2021 dictada por la Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en fecha 12 de febrero de 2021 , en el recurso contencioso-administrativo número 43/2020, y, todo ello, con expresa imposición de costas a la parte recurrente [...].

QUINTO.- Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 13 de diciembre de 2022, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, considerado desde el punto de vista de la necesidad de formar doctrina, dado el constatado interés casacional objetivo a tal fin, en aclarar, matizar o concretar si la Agencia Estatal de la Administración Tributaria o la Hacienda foral, según el caso, 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 Hacienda correspondiente 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 121/2002, 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.

En segundo término, en conexión con la anterior pregunta, se debe precisar si, en el caso de que efectivamente exista la obligación de comunicación aludida en la cuestión anterior y no se haya cumplido, está vinculada la Hacienda Foral de Guipúzcoa por las valoraciones de las operaciones establecidas por la Agencia Estatal de la Administración para las entidades vinculadas que tributan en territorio común y tienen su indudable reflejo en la posición jurídica de la entidad vinculada con ellas, sometida al fuero de la DFG.

SEGUNDO.- Sobre los razonamientos del auto de admisión y los hechos probados que en dicha resolución se recogen.

Como ya se ha reseñado más arriba, en el auto de admisión del recurso de casación, de 26 de enero de 2022, se plantean las siguientes preguntas:



"2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

1.1. Aclarar, matizar o concretar si 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 Hacienda Foral correspondiente de los Territorios Históricos Vascos (en el caso presente, la Hacienda Foral de Gipuzkoa) 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.

1.2. Precisar si, en el caso de que efectivamente exista la obligación de comunicación aludida en la cuestión anterior y no se haya cumplido, está vinculada la Hacienda Foral de Gipuzkoa por las valoraciones de las operaciones establecidas por la Agencia Estatal de la Administración para la entidad vinculada que tributa en territorio común".

Se razona en el auto de admisión lo siguiente:

"[...] El recurso de casación preparado suscita una cuestión jurídica similar a la de otros recursos admitidos a trámite [vid., entre otros, los autos de 21 de noviembre de 2018 (RCA 5808/2018, y RCA 5442/20218, de 9 de enero de 2019 (RCA 5825/2018). En esos autos se apreció la existencia de interés casacional para la formación de la jurisprudencia, por lo que exigencias de unidad de doctrina, inherentes a los principios de seguridad jurídica y de igualdad en la aplicación de la ley (artículos 9.3 y 14 de la Constitución), imponen aquí reiterar el criterio interpretativo que allí se siguió y la cuestión planteada merece igual respuesta que la que en aquellos autos se contiene.

Además, parte del planteamiento de la parte recurrente ha sido acogido en tres sentencias de la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo de 17 y 22 de septiembre de 2020 (RRCA 5808/2018; y 5825/2018) y 29 octubre de 2020 (RCA 5442/2018).

La Sección de Enjuiciamiento de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en las citadas sentencias, ha respondido a la cuestión con interés casacional planteada, señalando 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 [...]"

Se debe precisar que tales precedentes no son estrictamente iguales al que ahora debemos analizar, aunque la materia está indudablemente relacionada y la respuesta jurídica que hayamos de dar ha de ser concordante. La pregunta formulada en el auto de admisión y los precedentes que se mencionan en ella sirven para resolver el supuesto con las debidas matizaciones que se adapten a las circunstancias de este caso. En él no concurre la circunstancia de la impugnación judicial de un acto de la AEAT que se haya adoptado, en materia de operaciones vinculadas entre residentes en distintos territorios, común o foral, en que no se hubiera notificado a la Administración foral la existencia del procedimiento, que es la cuestión que ya ha sido resuelta en los recursos precedentes. Tal acto de la AEAT es el antecedente de la actividad administrativa sometida a control jurisdiccional en el caso que nos ocupa, pero no es la actuación sometida a este proceso judicial.

Efectivamente, se trata aquí de un caso distinto, referido a la reacción de la Hacienda foral frente a la valoración a que se llega, entre dos entidades vinculadas entre sí y con la recurrente, documentada en sendas actas con acuerdo levantadas por la AEAT, que dieron lugar a liquidaciones que, obviamente, quedaron firmes, por consecuencia del acuerdo. En ellas se incrementaron notablemente los ingresos fiscales derivados de operaciones bilaterales con Dachser, que reclama el correspondiente ajuste bilateral.

En tales actas con acuerdo, en realidad, dada su naturaleza, no hay propiamente una aplicación del art. 16 TRLIS, esto es, un ajuste por operaciones vinculadas, ni material ni procedimentalmente, pero sí se ha producido una corrección -aceptada- determinante de mayores ingresos fiscales, en concepto de impuesto



sobre sociedades, para los allí regularizados, sometidos al poder de comprobación fiscal de la Administración del Estado, de la que naturalmente derivaría el derecho de la vinculada sometida al poder fiscal de la DFG a obtener un ajuste de sus gastos a los mayores ingresos aflorados a las vinculadas, en relación con las mismas operaciones entre una y otras.

Es fundamental, en este asunto, dejar constancia de los hechos acaecidos, tanto en el procedimiento seguido en su día ante la AEAT -que queda, en todo caso, *extra muros* de nuestro proceso- como en el incoado y resuelto por la Administración foral guipuzcoana, en tanto fue objeto de impugnación en la instancia y, mediatamente, en esta casación.

Los hechos, pues, de los que hay que partir son los siguiente:

"[...] a) El 4 de diciembre de 2014, la AEAT inició actuaciones de comprobación frente a BREOGAN TRANSPORTES, S.A.U., en su propio nombre, y como absorbente de INGATRANS, S.L.U., por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 a 2013.

b) El 9 de junio de 2016, la AEAT dictó **actas con acuerdo**, artículo 155 LGT, con sendas liquidaciones por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 a 2013 a las entidades BREOGAN e INGATRANS. Dichas liquidaciones operan **ajustes positivos** en las bases imponibles por la valoración a precio de mercado de las operaciones que realizaron con una entidad del grupo mercantil: TRANSPORTES AZKAR, S.A. (ahora DASCHER).

c) Como consecuencia de las liquidaciones practicadas por la AEAT, el 28 de julio de 2017, DACHSER presentó, ante el Servicio de Gestión de Impuestos Directos de la Hacienda Foral Guipúzcoa solicitud de rectificación de la autoliquidación del ejercicio 2014, solicitando que se volviese a "*practicar nueva liquidación en la que tenga en cuenta la minoración de Bases Imponibles por reducción de los ingresos de AZKAR en los ejercicios 2010 a 2013 por un total de 5.864.447,58 € (2.912.357,73 € en 2010; 974.905,09 en 2011; 1.139.821,39 en 2012 y 837.363,37 en 2013)*".

d) La Diputación Foral de Guipúzcoa denegó la rectificación amparándose en que, a la vista del contenido de las actas citadas, *la AEAT no valoró las operaciones realizadas entre las entidades mencionadas siguiendo los métodos de valoración establecidos en el artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004*, de 5 de marzo, por el que se aprueba el TRLIS.

e) Contra el acuerdo de desestimación de la solicitud de rectificación se promovió reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Foral (TEAF) que la desestimó en resolución de 7 de noviembre de 2019.

f) La Resolución del TEAF fue objeto de recurso contencioso-administrativo, número 43/2020, ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el cual estimó las pretensiones de esta parte por sentencia de 12 de febrero de 2021, objeto del presente recurso de casación".

La sentencia de instancia, de la Sala de este orden jurisdiccional del País Vasco, se pronuncia en los siguientes términos:

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

Cinco. Las Administraciones Tributarias que no ostenten la competencia inspectora podrán verificar, con independencia de dónde se entendieran realizadas, todas aquellas operaciones que pudieran afectar al cálculo del volumen de operaciones atribuido por aquellas, **a los solos efectos de comunicar lo actuado a la Administración tributaria con competencia inspectora**, sin que ello produzca efectos económicos para el contribuyente.

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

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

No obstante, es de concluir que **la eventual ausencia de esas previsiones informativas o de actuación conjunta, tampoco puede enervar ese principio general de indemnidad e integridad de la posición de los contribuyentes frente al conjunto de las Administraciones Públicas tributarias, sin verse hechos de peor condición por razón de la dualidad competencial y de fueros tributarios, y que, en suma, no puede ofrecer resultado eficaz la oposición por la Administración demandada en este litigio de lo que no constituye sino la impugnación -hecha en un ámbito impropio- de la validez de la regularización producida mediante actas**



de la Inspección Tributaria de la AEAT, como si esa perspectiva pudiera tener algún margen de apreciación y viabilidad frente a lo que la mercantil recurrente pretende.

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

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

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

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

La valoración administrativa no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva".

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

TERCERO.-Análisis por la Sala de las cuestiones suscitadas en el ámbito del auto de admisión de este recurso de casación.

En el fondo de este asunto, cuyos antecedentes, del modo que seguidamente se precisará, se fundan en el deber administrativo de común colaboración y de comunicación previa de la actividad de comprobación fiscal de que se trate, en cualquier clase de asuntos de recíproco interés, no limitados materialmente, de modo obvio, a las operaciones vinculadas.

Resulta evidente que en este asunto late la necesaria aplicación del **principio de buena administración**, lo que se traduce en dos razones convergentes y cumulativas: a) *la descoordinación y falta de audiencia de las dos administraciones implicadas en la comprobación de operaciones* que, entre partes vinculadas, están de forma incontrovertible relacionadas entre sí; b) *la segunda razón es el desconocimiento puro y simple de lo acordado en actas con acuerdo firmes*, aunque adoptadas por la AEAT sin la intervención de la DFG.

La tesis de la Sala de esta jurisdicción con sede en Bilbao -que, adelantamos ya, nos resulta plenamente convincente- es que el comprobado tiene derecho a quedar indemne de estas disputas entre Administraciones, de suerte que pueda resarcirse con naturalidad y sin oposición del mayor gasto declarado, a la vista del resultado de las actas con acuerdo adoptadas, que no pueden ser modificadas sin haber sido impugnadas.

Esto es: de una parte, la DFG debió dar conocimiento a la AEAT antes de denegar la rectificación de la autoliquidación solicitada por DACHSER, lo que no hizo; de otra, que *el derecho al ajuste bilateral* derivado de



actas con acuerdo extendidas por otra Administración no puede ser desconocido pura y simplemente, por discordancia de criterios, porque llevaría consigo, además, un enriquecimiento injusto y una situación dispar conforme a la cual unos mismos hechos darían lugar a consecuencias distintas. No es inadecuado aseverar que, además, se vienen a invadir, de modo indirecto, competencias fiscales ajenas.

Este Tribunal Supremo, en varias sentencias anteriores a ésta, ya se ha pronunciado sobre la ilicitud de los actos administrativos que, en materia de operaciones vinculadas, adoptaba la AEAT sin poner en conocimiento de la otra administración competente, e interesada en el resultado, los datos y antecedentes precisos para evitar que, de forma unilateral, se decidiera una cuestión sin participación de la administración que debía afrontar la verificación de las obligaciones tributarias de terceros vinculados a la primera comprobada.

El propio auto de admisión se hace eco de esa jurisprudencia precedente, que debemos seguir, en la medida en que es plenamente aplicable a la primera de las preguntas -única en aquellos asuntos- que nos son formuladas. Esto es, que parte del planteamiento de la parte recurrente en la instancia, ahora recurrida, ha sido acogido en tres sentencias de la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo de 17 y 22 de septiembre de 2020 (RRCA 5808 y 5825/2018) y 29 octubre de 2020 (RCA 5442/2018).

La doctrina establecida puede concretarse así, con reproducción de la primera de las citadas, de 17 de septiembre de 2020 (recurso nº 5808/2018), que siguen las otras dos en todos sus extremos, por remisión íntegra:

"[...] 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 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".

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 a 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".

A la vista de tal doctrina, que ha de servir de fundamento a nuestra sentencia desestimatoria, dada la corrección de la sentencia de instancia, procede complementarla con ciertas precisiones, atentas a las diferencias entre los precedentes y el asunto que nos incumbe decidir en esta casación:

a) Es evidente, y así lo asevera impecablemente la sentencia de instancia, que el deber jurídico de coordinación que se predica de la actividad de la Administración estatal es extensible a la actividad comprobadora de la DFG.

b) Los artículos 2. Uno. Segundo y Tercero; 3, 4, 14 y 19 de la Ley 12/2002 Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, preceptos todos ellos que conectan con exigencias elementales del actuar administrativo (artículos 9.3 y 103 CE, en lo esencial) presuponen y reclaman una actuación de cada administración que no solo ejercite sus competencias propias sino que respete también las ajenas, y ello no solo en relación con cada sujeto pasivo, individualmente considerado, sino en los casos en que hay varios obligados tributarios conectados entre sí por intereses económicos que estén encomendados a la comprobación de las distintas administraciones, en cuyo caso se impone, en un recto y elemental entendimiento del principio de buena administración -casi podría acuñarse el principio inverso de interdicción de la mala administración- que ambas Administraciones se coordinen y faciliten información, y se den audiencia.

c) Resulta indiferente, para la resolución del asunto, que el procedimiento seguido ante la AEAT y determinante de las actas con acuerdo, previstas en el art. 155 LGT y suscritas de forma concordada por la Administración y los comprobados, fuera el establecido formalmente para el ajuste para operaciones vinculadas o no lo fuera, aspecto en el que es superfluo profundizar, toda vez que el deber de coordinación (vid. art. 4 de la Ley del Concierto) no se detiene en particulares manifestaciones de la potestad administrativa de comprobación, en detrimento de otras, dada la amplitud universal de ese deber estrictamente jurídico, pues según el apartado tres del artículo 4 LC: "[...] 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".

d) Si bien es cierto que el ajuste efectuado a las sociedades mercantiles "Breogán Transportes, S.A.U" e "Ingatrans, S.L.U" en actas con acuerdo referidas al impuesto sobre sociedades de varios ejercicios -2010 a 2013- en concepto de ajuste por operaciones vinculadas, aun informal el término, fue adoptado sin conocimiento, audiencia ni intervención de la DFG, no lo es menos que ésta, para denegar el ajuste bilateral instado por Dachser para obtener en su patrimonio el efecto de la regularización de mayores ingresos a sus vinculadas, puesta de relieve, tampoco ha observado, en lo elemental, ese mismo deber de coordinación, notificación y audiencia a la AEAT, dando lugar al mismo incumplimiento que denuncia. La infracción por parte de ésta, que resulta evidente, de ese deber elemental, no se neutraliza o restaña haciendo lo mismo que a la otra Administración se le censura, de suerte que el modo de obrar examinado -denegar un derecho esgrimido sobre la base de la desatención a lo previamente acordado, en tanto lo comprende- es disconforme con la ley.

e) Es particularmente acertada la sentencia de instancia cuando pone de manifiesto que la proyección de las reglas y principios del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco lleva a la conclusión de que la Administración tributaria actuante, la DFG, está plenamente vinculada a llevar a efecto el ajuste bilateral que se propugna por la recurrente a quo, del mismo modo que debería realizarlo si el ejercicio de las facultades de inspección sobre las firmas vinculadas regularizadas, (a las que se denomina "Breogán" e "Ingatrans") lo hubiese protagonizado ella misma, añadiendo significativamente, para evitar malentendidos, que lo mismo ocurriría en caso contrario. Al menos mientras el acto habilitante del mayor gasto de estas dos empresas no se neutralizase adecuadamente mediante el ejercicio de los oportunos recursos o acciones, aun extraordinarios, por parte de la DFG, a partir del conocimiento sobre su existencia y contenido.

"Esa conclusión -dice la Sala sentenciadora- viene asentada en dos premisas que se enuncian de este modo: la estricta competencia de la Administración tributaria del Estado para regularizar la situación de las dos citadas sociedades vinculadas a "Dachser Spain, S.A.", y, consumada y firme la misma, la no oponibilidad frente al sujeto pasivo afectado con domicilio fiscal guipuzcoano, -la sociedad actora-, de las dudas, reservas o excepciones que la Administración foral del Territorio Histórico profese o albergue frente a la validez o consistencia de dicha



regularización por parte de la AEAT, (o viceversa) siendo de destacar en este punto que, es en ellas y no en cuestiones de principio, en las que la denegación de la rectificación de las autoliquidaciones se intenta sostener, como patentiza el escrito de contestación aludido".

CUARTO.- Jurisprudencia que se establece en este asunto.

Conclusión de todo lo expuesto acerca de la improcedencia de la actuación administrativa de la DFG al denegar un verdadero derecho a DACHSER, es la formulación de la siguiente doctrina:

1. La administración foral, al igual que le incumbe, en los asuntos de su competencia, a la AEAT, 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 otra administración competente -la AEAT, aquí- 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 1212002, 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.

Es irrelevante a tal efecto que el acto precedente de la AEAT se adoptara con la forma de acta con acuerdo y también lo es que no se siguiera para ello el procedimiento y contenido del art. 16 TRLIS.

2. Establecida sin posible duda la obligación de comunicación aludida en la cuestión anterior y que no se ha cumplido, ni para el ajuste a las entidades vinculadas, ante la AEAT, ni en la denegación de la rectificación solicitada la Hacienda Foral de Guipúzcoa, ésta última está vinculada y sometida a las valoraciones de las operaciones establecidas por la AEAT. El no haberlo hecho, con inobservancia, además, de los reiterados deberes de información y coordinación, lleva a la nulidad del acto denegatorio impugnado en la instancia.

3. La razón de esa vinculación a lo acordado en un acto firme no reside tanto en la protección del adecuado ejercicio de las competencias propias de cada Administración (que ha sido doblemente incumplido, por las dos administraciones respectivamente competentes, al no dar cabida a la otra administración implicada), sino a la protección de los contribuyentes, en este caso, por el impuesto sobre sociedades, a quienes no se puede hacer cargar con las consecuencias adversas derivadas de incomprensibles disputas o malentendidos entre administraciones públicas, rigurosamente indebidas y patológicas. Esto es, que DACHSER debe quedar indemne, dado su reconocido derecho, a tributar de forma concordada y adaptada al deber establecido, correlativamente, para las sociedades con las que está vinculada.

QUINTO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

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 sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

2º) No ha lugar al recurso de casación deducido por la Diputación Foral de Guipúzcoa , contra la sentencia nº 58/2021, de 12 de febrero, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el recurso nº 43/2020.

3º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.