NUEVA FISCALIDAD

Número 1 • Enero-Marzo 2023

Dykinson, S.L.

La Editorial Dykinson, a los efectos previstos en el artículo 32.1 párrafo segundo del vigente TRLPI, se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

© Copyright by
Editorial DYKINSON, S.L. Meléndez Valdés, 61 - 28015 Madrid
Teléfono (+34) 91 544 28 46 - (+34) 91 544 28 69
e-mail: info@dykinson.com
http://www.dykinson.es
http://www.dykinson.com

Impreso por:
Copias Centro

ISSN: 1696-0173
Depósito Legal: M-32335-2012
DOI: 10.14679/2037

Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

A propósito del deber de coordinación, notificación y audiencia entre la AEAT y las haciendas forales en el Impuesto sobre Sociedades (STS de 20 de diciembre de 2022)

Antonio Fernández de Buján y Arranz
Profesor Contratado Doctor (A)
Derecho Financiero y Tributario
CUNEF

RESUMEN:

La STS de 20 de diciembre de 2022, tiene por objeto aclarar, matizar o concretar si la AEAT 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 12/2002, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, deba tributar conforme a la normativa foral vasca.

Ambas administraciones se deben facilitar mutuamente, en tiempo y forma adecuados, cuantos datos y antecedentes estimen precisos para su mejor exacción. En el caso de que efectivamente exista la obligación de comunicación aludida y no se haya cumplido, la Administración competente está vinculada por las valoraciones de las operaciones establecidas por la Agencia Estatal de la Administración para la entidad vinculada que tributa en territorio común. No obsta a ello que el acto de esta Administración se haya adoptado mediante actas con acuerdo.

Palabras clave: AEAT. Hacienda Foral. Comunicación. Ajustes de valoración. Precios de Transferencia. Impuesto sobre Sociedades. Buena administración.

ABSTRACT:

The purpose of the Supreme Court ruling of 20 December 2022 is to clarify, qualify or specify whether the AEAT or the Foral tax authorities, as the case may be, are obliged to

notify, in accordance with the regulations in force in the common territory, the carrying out of transfer pricing valuation adjustments to the corresponding tax authorities when a tax audit is carried out on a taxable person who pays Corporate Income Tax in the common territory and who is in turn related to an entity which, according to the connection points set out in Articles 14 and following of Law 12/2002, which approves the Economic Agreement with the Autonomous Community of the Basque Country, must be taxed under Basque Foral legislation.

Both Administrations shall provide each other, in due time and form, with all the information and background information deemed necessary for a better levying of the tax. In the event that the aforementioned communication obligation exists and has not been complied with, the competent administration is bound by the valuations of the operations established by the State Administration Agency for the related entity taxed in common territory. It does not prevent this from being the case that the act of this administration has been adopted by means of minutes with agreement.

Keywords: AEAT. Foral Tax Authorities. Communication. Valuation adjustments. Transfer prices. Corporate income tax. Good governance.

1. ANTECEDENTES FÁCTICOS

La presente sentencia, el TS desestima el recurso de casación interpuesto por la Diputación Foral de Guipúzcoa (en adelante "DFG") contra una TSJ del País Vasco 58/2021 de 12 febrero, relativa a liquidación girada en concepto de Impuesto sobre Sociedades.

En la sentencia de instancia, el TSJ estimaba el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la compañía frente a la resolución del TEAF de Gipuzkoa de 7 de noviembre de 2019, con anulación de dicha actuación, al reconocer a la sociedad mercantil recurrente (llamada Dachser y cuyo domicilio fiscal estaba en la Hacienda Foral) el derecho a la rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio de 2014 en los términos solicitados en 2017, con imposición de costas a la parte demandada.

En concreto, el caso objeto de resolución por el TS es, como se indica, la reacción de la Hacienda foral frente a la valoración a que se llega, entre dos entidades vinculadas entre sí y con Dachser, 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.

La Sala de instancia a la hora de abordar el caso que se le planteó, tomo como punto de partida que la proyección de las reglas y principios del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, aprobado actualmente por Ley 12/2002, 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.

Esa conclusión viene asentada en dos premisas que se enuncian de este modo. Por un lado, la estricta competencia de la AEAT para regularizar la situación de

dos sociedades vinculadas a Dachser, y, consumada y firme la misma, la inoponibilidad 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).

En tales actas con acuerdo, en realidad, dada su naturaleza, no hay propiamente una aplicación del entonces vigente art. 16 TRLIS, esto es, un ajuste por operaciones vinculadas, ni material ni procedimentalmente, pero sí se ha produjo 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 Diputación Foral de Guipúzcoa (Dachser) 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.

2. SOBRE LAS ACTAS CON ACUERDO Y LAS OPERACIONES ENTRE SOCIEDADES VINCULADAS

Como indica el TSJ del País Vasco en la sentencia de instancia, el procedimiento consensual del artículo 155 de la LGT resulta idóneo para regularizar las operaciones entre sociedades vinculadas y los precios de trasferencia, partiendo 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, "lo que resulta de especial pertinencia cuando precisamente se está ante una valoración de precios en operaciones entre sujetos pasivos vinculados".

Por su parte, en el presente caso era aplicable el artículo 16.1 de la LIS (entonces vigente el Texto Refundido 4/2004, de 5 de marzo), que se corresponde con el art. 18 de la actual Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades que como es sabido, entre otras cuestiones, establece en sus apartados 1 y 10, que las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado, debiéndose entender por valor de mercado aquel

que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

En relación con la comprobación, se establece que la Administración tributaria podrá comprobar las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas y efectuará, en su caso, las correcciones que procedan en los términos que se hubieran acordado entre partes independientes de acuerdo con el principio de libre competencia, respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con la documentación aportada por el contribuyente y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicha corrección en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.

La corrección practicada no determinará la tributación por IS, 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, concluye el TSJ del País Vasco que 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 (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 –actuales artículos 17, 18 y 19 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, que aprueba el vigente Reglamento del Impuesto sobre Sociedades–), "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, sí concibe y articula esa fórmula resolutiva para el supuesto examinado".

Cabe señalar que de conformidad con el apartado 4 del art 18 de la Ley 27/2014, para la determinación del valor de mercado, se aplicará cualquiera de los siguientes métodos, La elección del método de valoración tendrá en cuenta, entre otras circunstancias, la naturaleza de la operación vinculada, la disponibilidad de información fiable y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas:

a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

c) Método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

d) Método de la distribución del resultado, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.

e) Método del margen neto operacional, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.

Como cláusula de cierre, concluye el referido apartado que, cuando no resulte posible aplicar los métodos anteriores, se podrán utilizar otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia.

3. ANÁLISIS DE LA STS DE 20 DE DICIEMBRE DE 2022, RCA 3175/2021: OBLIGACIÓN DE AMBAS ADMINISTRACIONES DE NOTIFICAR, CONFORME A LA NORMATIVA VIGENTE EN TERRITORIO COMÚN, LA REALIZACIÓN DE AJUSTES CUANDO SE REALICE UNA COMPROBACIÓN TRIBUTARIA A UN SUJETO PASIVO QUE ABONE EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

3.1. Auto de admisión

El TS, previa a su sentencia núm. 1696/2022 de 20 diciembre (Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís), en su auto de admisión del recurso de casación, aprecia interés casacional objetivo para formar jurisprudencia a los efectos de:

1. Aclarar, matizar o concretar si 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 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.

2. Precisar si, en el caso de que efectivamente exista la referida obligación de comunicación de la AEAT 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.

3.2. Antecedentes jurisprudenciales del TS y fallo

El 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.

Esto es, parte del planteamiento de la parte recurrente en la instancia, ahora recurrida, ha sido acogido en tres sentencias de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 17 y 22 de septiembre de 2020 y 29 octubre de 2020.

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 […]".*

No obstante, cabe precisar que tales precedentes no son estrictamente iguales a la presente STS, aunque la materia está indudablemente relacionada y la respuesta jurídica del TS sea concordante.

En concreto, en este caso, no nos encontramos exactamente ante una 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–. El supuesto de hecho objeto de resolución por el TS, va más allá.

Como ya se ha dicho, efectivamente, aquí se trata 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 Dachser, 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.

A la vista de tal doctrina, el TS emite sentencia desestimatoria contra la parte recurrente que es la DFG, según el TS, dada la corrección de la sentencia de instancia del TSJ del País Vasco.

3.3. Doctrina fijada por el TS

El TS concluye en su sentencia de 20 de diciembre de 2022, lo que no es novedad como se ha indicado, que 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.

Las sentencias antedichas del alto tribunal se complementan por el TS a la hora de fijar doctrina con las siguientes precisiones, atentas a las diferencias entre los precedentes de las referidas sentencias de 17 y 22 de septiembre de 2020 y 29 octubre de 2020, y el asunto de autos que se plantea en esta ocasión:

1. Es evidente, indica el TS, 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.
2. Los artículos 2. Uno. Segundo y Tercero; 3, 4, 14 y 19 de la 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 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–, esto es, que ambas Administraciones se coordinen y faciliten información, y se den audiencia.

3. Resulta indiferente, agrega el TS, 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 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".

4. Si bien es cierto, precisa el TS, que el ajuste efectuado por la AEAT a las sociedades mercantiles en actas con acuerdo referidas al Impuesto sobre Sociedades de varios ejercicios en concepto de ajuste por operaciones vinculadas, fue adoptado sin conocimiento, audiencia ni intervención de la DFG, no lo es menos que ésta, para denegar el ajuste bilateral instado por Dachser –que en función de los puntos de conexión fijados en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, debe tributar conforme a la normativa foral vasca– 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. Con toda lógica agrega el TS, que 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.

5. Es particularmente acertada la sentencia de instancia, circunstancia reconocida en múltiples ocasiones y con distintas palabras por el TS, 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, lo hubiese protagonizado ella misma, añadiendo significativamente, que lo mismo ocurriría en caso contrario. Al menos, agrega el TS, 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.

6. El TS, finalmente agrega que, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no hay condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

4. CONCLUSIONES

En el fondo de este asunto se incardina 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, 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, en concreto, en mi opinión, por su inaplicación. Por un lado, 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 y 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 jurisprudencia del TS ha abordado recientemente el principio de buena administración, ínsito en el artículo 103.1 de la Constitución, y cuyos cabales argumentos comparto plenamente, habiéndose indicando al respecto, por ejemplo en la Sentencia de 17 de abril de 2017 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 exigirlo 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 del TS de 5 de diciembre de 2017 se señala 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 exigirlo 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".

Por otra parte, agrega el TS, que 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.

La tesis del TSJ, en la misma línea que la del TS, a mi juicio es del todo de sentido común, al señalar que el comprobado tiene derecho a quedar indemne de 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.

A estos efectos, concluye el TS, con toda razón a mi juicio, que 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 y, 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, agrega el TS, aseverar que, además, se vienen a invadir, de modo indirecto, competencias fiscales ajenas.

En suma, en esta sentencia el TS, a mi juicio con mucho sentido común, resuelve protegiendo al contribuyente ya que, tal y como indica, no se puede hacer cargar con las consecuencias adversas derivadas de disputas o malentendidos entre administraciones públicas.

En este sentido y en el contrario (tratado en esta sentencia), cabe por tanto señalar que 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 relativo a las operaciones vinculadas del extinto art. 16 TRLIS (actual art. 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades).

Por tanto, recapitula el TS, 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.

5. BIBLIOGRAFÍA

CALVO VÉRGEZ J., "La determinación del perímetro de las operaciones vinculadas en la vigente regulación del Impuesto sobre Sociedades", *Quincena fiscal*, Nº 17, 2019, pp. 91-114.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D., "El principio de una buena administración en materia tributaria", C*ivitas. Revista española de derecho financiero*, nº 186, 2020, pp. 15-38

MERINO JARA, I., "El derecho a una buena administración en materia tributaria", en VVAA, *Derechos fundamentales y ordenamiento tributario* (coord. Almudí Cid, J.M.; MERINO JARA, I., UGARTEMENDÍA ECEIZABARRENA, J.I.), Instituto Vasco de Administración Pública = Herri Arduralaritzaren Euskal Erakundea, 2018, pp. 351-372.