

Roj: STS 2126/2012
Id Cendoj: 28079130022012100373
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 4602/2008
Nº de Resolución:
Procedimiento: RECURSO CASACIÓN
Ponente: JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veintiséis de Marzo de dos mil doce.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto los recursos de casación, tramitados con el número 4602/08, interpuestos por EQUIPAMIENTO FAMILIAR Y SERVICIOS, S.A., y la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia dictada el 27 de mayo de 2008 por la Sección Sexta de Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso contencioso-administrativo 100/05 , relativo al impuesto sobre el valor añadido.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- Con fecha 18 de octubre de 2002, el Jefe de la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial del País Vasco de la Agencia Estatal de Administración Tributaria practicó a EQUIPAMIENTO FAMILIAR Y SERVICIOS, S.A. («Equifasa», en lo sucesivo), liquidación provisional por el impuesto sobre el valor añadido del período diciembre de 2001, de la que resulta una cantidad a devolver de 0 euros en lugar de los 34.000.190,90 solicitados por dicha compañía.

Desestimado, por acuerdo de 12 de diciembre de 2002, el recurso de reposición que «Equifasa» interpuso contra la antedicha liquidación, el 3 de enero de 2003 promovió reclamación **económico**-administrativa ante el Tribunal **Económico**-Administrativo Regional del País Vasco. Sin esperar a la resolución expresa, el 12 de enero de 2004 dedujo recurso de alzada ante el Tribunal **Económico**-Administrativo Central contra su desestimación por silencio y, nuevamente sin aguardar a su explícita resolución, recurrió la desestimación presunta ante la Audiencia Nacional, recurso contencioso-administrativo al que se otorgó el número 100/05 , ampliado posteriormente a la resolución emitida el 6 de abril de 2005 por el Tribunal **Económico**-Administrativo Central, que inadmitió la alzada, al considerar que la cuantía de la reclamación **económico**-administrativa era de cero euros.

La sentencia aquí impugnada estimó en parte el recurso contencioso-administrativo 100/05 , con el siguiente alcance:

«1. Se anula la resolución del Tribunal **Económico** Administrativo Central de 6 de abril de 2005 (R.G 367-04 y R.S 33-04). contra la desestimación por silencio administrativo de la reclamación **económico**-administrativa interpuesta el 3 de enero de 2003 ante el Tribunal **Económico** Administrativo Regional del País Vasco contra el acuerdo de 12 de diciembre de 2002 de la Jefe de la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial del País Vasco de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (URGGE) por el que desestima el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación de 18 de octubre de 2002 relativa al IVA periodo 12 del ejercicio 2001 y en consecuencia se anula dicha resolución del TEAC en cuanto declara inadmisibile el recurso de alzada interpuesto.

2. Se acuerda retrotraer las actuaciones al momento anterior a dictarse la resolución del Tribunal **Económico**-Administrativo Central para que dicho Tribunal se pronuncie sobre la legalidad del acto impugnado y las pretensiones del recurrente en relación al mismo».

La *ratio decidendi* se halla en el fundamento de derecho cuarto:

«Examinado el acto dictado inicialmente por la Jefe de la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial del País Vasco de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (URGGE) que se reproduce en el antecedente de hecho primero de esta sentencia la cuestión a resolver es ciertamente compleja ya que dicho acto por una parte procede a realizar una liquidación provisional del que resulta una cantidad a devolver de 0 euros y por otra parte declina la competencia de la AEAT a favor de la Hacienda Foral de Vizcaya, ya que considera que debió presentar todas las declaraciones de IVA de 2001 y por tanto solicitar la devolución correspondiente en la Hacienda Foral de Vizcaya dado que en el ejercicio 2001 el contribuyente tenía su domicilio en Vizcaya y su volumen de operaciones en el ejercicio 2000 fue de 25.200.000 ptas.

Considera esta Sala que podría haber argumentos para defender la postura del Abogado del Estado en orden a considerar que la cuantía del recurso es de 0 euros, y asimismo existen también argumentos como los expuestos por la recurrente para considerar competente al Tribunal Económico Administrativo Central inclinándonos en este caso concreto por considerar competente al Tribunal Económico Administrativo Central ya que ni el silencio del TEAR del País Vasco en resolver la reclamación interpuesta (y por tanto sin notificar al recurrente plazo y órgano ante el que interponer recurso contencioso-administrativo ante la falta de resolución expresa) ni el retraso del TEAC en dictar la resolución expresa pueden beneficiar a la Administración de manera tal que impida al recurrente obtener una resolución fundada en derecho que analice sus alegaciones referidas al órgano competente para practicar la devolución del IVA solicitado por un importe superior a 34 millones de euros. Por otra parte debe tenerse en cuenta que el TSJ del País Vasco según informa el recurrente ha dictado auto de inadmisión por extemporaneidad del recurso contencioso-administrativo contra la resolución desestimatoria por silencio administrativo de la reclamación interpuesta ante el TEAR del País Vasco por lo que ésta es la única vía por la que se puedan examinar las alegaciones del recurrente.

Esta Sala no puede entrar a analizar el fondo de la pretensión ya que para ello es necesario determinar el volumen de operaciones de la sociedad recurrente correspondiente al ejercicio 2000 y en caso de que se concluyera que dicho volumen de operaciones correspondiente al ejercicio 2000 fuera inferior a 500 millones de pesetas procedería determinar el domicilio fiscal de EQUIPAMIENTO FAMILIAR Y SERVICIOS S.A en el ejercicio 2000 debiendo ser analizadas dichas cuestiones por el TEAC que no se ha pronunciado al respecto como tampoco lo ha hecho el Abogado del Estado en el escrito de contestación a la demanda.

[...].

SEGUNDO .- «Equifasa» y la Administración General del Estado prepararon sendos recurso de casación y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente los interpusieron.

«Equifasa» mediante escrito presentado el 21 de octubre de 2008, en el que articula un único motivo al amparo de la letra c) del artículo 88.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio), por entender que la sentencia recurrida vulnera las normas que rigen la adecuada motivación, congruencia y contenido de las sentencias [artículos 24 y 120 de la Constitución Española, 33.1 y 67 de la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, y 218 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (BOE de 8 de enero)], por cuanto **(a)** no resuelve las cuestiones controvertidas dentro de las pretensiones formuladas por las partes; **(b)** no motiva la decisión de no resolver el fondo del asunto; y **(c)** no existen motivos para no pronunciarse sobre el fondo.

(a) Aduce que las pretensiones que incluyó en su demanda eran claras y precisas: «1. Se declare la competencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para practicar la devolución del IVA solicitada, y se ordene el pago de la devolución solicitada. 2 Caso de considerarse que la Administración competente para la devolución solicitada fuera la correspondiente al domicilio fiscal de mi representada en el ejercicio 2001, se resuelva cual es dicha administración». Añade que igualmente era nítida la pretensión del abogado del Estado: la íntegra desestimación de la demanda y que es patente que ninguna de las partes planteó la retroacción de actuaciones ordenada por la Audiencia Nacional.

(b) Alega que carece de sentido la motivación utilizada por la Sala de instancia para no entrar en el fondo del asunto, porque la falta de pronunciamiento del Tribunal Económico-Administrativo Central sobre las cuestiones controvertidas no es un argumento para no resolverlas, puesto que si así se entendiera en todos los supuestos en los que el administrado recurre contra la desestimación presunta habría que ordenar la retroacción de actuaciones.

En su criterio, el derecho a la tutela judicial efectiva y el principio de economía procesal conducen irremisiblemente a la conclusión de que la Audiencia Nacional debió decidir sobre el fondo del asunto, porque «el régimen de la impugnación de resoluciones presuntas no consiente como solución la nulidad de

actuaciones y la retroacción del expediente administrativo para que se cumplan los requisitos omitidos, sino que exige el enjuiciamiento de las cuestiones sustantivas aunque el procedimiento previo en vía administrativa se hubiese visto privado de elementos de juicio o asesoramiento» [sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 14 de febrero de 1998 (apelación 5422/91 , FJ 1º)].

(c) Sostiene que no hay motivos para que la Sala de instancia no entrara en el fondo de la litis. Asevera que sólo ante vicios de procedimiento o de forma de los actos administrativos, de manera excepcional [sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 1996 (apelación 2676/92 , FJ 4º)], o ante la ausencia de datos necesarios para pronunciarse, podía acordar la retroacción de actuaciones que ordena [sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 1995 (apelación 945/92 , FJ 2º)], y ninguna de esas circunstancias se produjeron en relación con las dos cuestiones de fondo controvertidas.

En lo que respecta a la primera de ellas, la aplicabilidad del artículo 121.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (BOE de 29 de diciembre), a efectos de determinar cuál es el volumen de operaciones del ejercicio anterior al que se refería el artículo 28 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo , por la que se aprueba el **Concierto Económico** con la Comunidad Autónoma del País Vasco (BOE de 28 de mayo), se trata de una cuestión de interpretación de normas jurídicas, en la que no inciden aspectos fácticos de ningún tipo, por lo que la Audiencia Nacional debió resolverla.

En lo que atañe a la segunda, la determinación del domicilio fiscal de «Equifasa», el Tribunal *a quo* disponía de todos los datos necesarios para pronunciarse. Contaba con las opiniones razonadas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, puesta de manifiesto en la contestación remitida el 1 de diciembre de 2003 por el Delegado Especial del País Vasco a la Hacienda Foral de Vizcaya, en relación con el expediente de cambio de domicilio, que ubicaba el domicilio fiscal de la compañía en Vizcaya, y con la de la Hacienda Foral de Vizcaya, plasmada en el informe de 27 de enero de 2004, que lo situaba en el territorio común.

Siendo el fondo del asunto precisar si correspondía a la Agencia Estatal de Administración Tributaria devolver a «Equifasa» el importe solicitado por el impuesto sobre el valor añadido del período diciembre de 2001, ora por entender que para aplicar el artículo 28 de la Ley 12/1981 debe tenerse en cuenta lo previsto en el artículo 121.Uno de la Ley 37/1992 , ora por estimar que el domicilio fiscal de la compañía no estaba en Vizcaya, la Sala de instancia debió pronunciarse, sin ordenar la retroacción de actuaciones.

Termina pidiendo la casación de la sentencia recurrida y el dictado de otra que reconozca su derecho a la devolución por la Agencia Estatal de Administración Tributaria del impuesto sobre el valor añadido correspondiente al período diciembre de 2001, junto con los correspondientes intereses de demora.

De estimarse el recurso de casación, solicita, con independencia de la condena en costas que pueda proceder, la indemnización del gasto en que ha tenido que incurrir para formalizar el recurso consistente en la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en el orden contencioso-administrativo.

TERCERO .- El defensor de la Administración General del Estado se opuso al recurso de casación articulado por «Equifasa» mediante escrito registrado el 18 de marzo de 2009, en el que pide su desestimación.

Alega frente al único motivo de casación:

(a) Que no es necesario que se solicite expresamente en la demanda la retroacción de actuaciones para que el Tribunal pueda decretarla. Aduce que «Equifasa» interesó en ese escrito la anulación de la resolución del Tribunal **Económico**-Administrativo Central por no ser ajustada a derecho y tal es lo que le ha concedido el Tribunal *a quo* , cubriéndose así las exigencias del principio de congruencia. Ningún precepto impone que la vinculación del Tribunal a las pretensiones de las partes llegue al extremo de que sean ellas las que determinen el modo en que la sentencia debe hacerlas efectivas.

(b) Que es incierto que la sentencia de instancia no resuelva, puesto que sí lo hace, ordenando la retroacción de actuaciones, que es uno de los contenidos posibles de ese pronunciamiento.

(c) Que ha de tenerse en cuenta, al examinar la motivación ofrecida por la sentencia impugnada para no entrar en el fondo del asunto, que anuló la inadmisión a trámite de la alzada decretada por el Tribunal **Económico**-Administrativo Central, lo que justificaba la retroacción de actuaciones ordenada.

CUARTO .- El abogado del Estado, por su parte, formalizó recurso de casación mediante escrito presentado el 24 de octubre de 2008, en el que invoca dos motivos, el primero al amparo de la letra c) del artículo 88.1 de la Ley reguladora de esta jurisdicción, y el segundo con sustento en la letra d) del mismo precepto legal .

1º) Denuncia en el primero que la sentencia de instancia adolece de la motivación que le es exigible, porque el fundamento de derecho cuarto, donde se encuentra su razón de decidir, no contiene precepto ni cita jurisprudencial alguna, lo que impide conocer qué infracción determinó la anulación de la resolución del Tribunal **Económico**-Administrativo Central.

2º) Alega en el segundo la vulneración de los artículos 10.2 , 46 y 119 del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones **económico**-administrativas , aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo (BOE de 23 de marzo).

Considera que se ajustó a derecho la inadmisión del recurso de alzada que declaró el Tribunal **Económico**-Administrativo Central, porque la cuantía de la reclamación **económico**-administrativa era de 0 euros y no los 34.000.190,90 euros cuya devolución solicitó «Equifasa» en la autoliquidación del impuesto sobre el valor añadido del mes de diciembre de 2001, como entiende la Audiencia Nacional.

Hay que tener en cuenta, dice, que ni la liquidación, ni la resolución del recurso de reposición previo indicaron la posibilidad de que contra la resolución que dictara el Tribunal **Económico**-Administrativo Regional del País Vasco pudiera interponerse recurso de alzada, es decir, ningún órgano de la Administración hizo referencia a la posibilidad de acudir ante el Tribunal **Económico**- Administrativo Central, por cuanto la cuantía de la reclamación, al ser 0 euros, no excedía la prevista en los artículos 10.2 y 119 del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones **económico**-administrativas .

Razona que el artículo 46 de ese mismo reglamento, en relación con la determinación de la cuantía de las reclamaciones **económico**-administrativas, establecía que para fijarla había de atenderse en general a la cantidad total objeto del acto administrativo y, en particular, al importe de la deuda tributaria. Por consiguiente, existiendo una liquidación, como en el presente caso, el importe de la deuda tributaria determinaba la cuantía de la reclamación que contra ella pudiera presentarse, no cabiendo atender al valor de la pretensión.

No desvirtúa la claridad de lo expuesto, a su juicio, una creación propia de la Audiencia Nacional, sin sustento en precepto o cita jurisprudencial alguna, conforme a la cual del silencio del Tribunal Regional del País Vasco y del retraso de Tribunal Central hay que derivar la anulación de la resolución de este último órgano administrativo revisor.

Acaba pidiendo a esta Sala la casación de la sentencia impugnada y el dictado de otra en su lugar que declare la conformidad a derecho de la resolución administrativa recurrida, según los motivos invocados.

QUINTO .- «Equifasa» se opuso al recurso de casación de la Administración General del Estado mediante escrito registrado el 12 de marzo de 2009, interesando su desestimación.

1º) Alega contra el primer motivo (a) que la ausencia de remisión normativa o jurisprudencial no supone *per se* la insuficiente motivación de la sentencia [sentencias de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 14 de noviembre de 2000 (casación 2924/95, FJ 3º) y 4 de julio de 2001 (casación 1676/96 , FJ 2º)]; (b) que no es cierto que la sentencia de instancia no haya citado precepto o jurisprudencia alguna, basta leer sus fundamentos de derecho segundo y tercero; y (c) que es obvio que el razonamiento contenido en el fundamento cuarto de la sentencia impugnada responde a la interpretación que la Audiencia Nacional hace del artículo 46 del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones **económico**-administrativas .

2º) Aduce frente al segundo motivo:

a) Que la cuantía de la reclamación **económico**-administrativa es de más de 34 millones de euros.

Como el acuerdo adoptado el 18 de octubre de 2002 por el Jefe de la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial del País Vasco de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que está en el origen de este pleito, declara la incompetencia de esa Agencia Tributaria para resolver y, por tanto, para liquidar, no es un acuerdo de cuantía cero, porque la negativa a la devolución solicitada por importe de 34.000.190,90 euros se basa en esa declaración de incompetencia.

b) Que la inactividad de la Administración no puede perjudicar al administrado.

Sostiene que la aplicación del principio *pro actione* , que deriva del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva consagrado por el artículo 24 de la Constitución española , legitima la decisión de la Audiencia Nacional de rechazar la inadmisibilidad por razón de la cuantía, al proceder este supuesto defecto procesal de la inactividad continuada de la Administración.

Admite que ni la liquidación, ni la resolución del recurso de reposición indicaron que se pudiera acudir en alzada ante el Tribunal **Económico**-Administrativo Central, pero porque guardaban silencio respecto de la

resolución que dictara el Tribunal **Económico**- Administrativo Regional del País Vasco, limitándose a reflejar el recurso que cabía contra ese específico acto, por lo que tampoco dijeron que el Tribunal **Económico**-Administrativo Central no fuera competente.

Es evidente, en todo caso, que ninguno de los dos Tribunales **Económico**-Administrativos resolvió en plazo.

(c) Que la cuantía debe determinarse en función de la pretensión del administrado.

Defiende que la jurisprudencia de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo respecto de la cuantía en el proceso contencioso- administrativo es también aplicable al procedimiento **económico**-administrativo, de donde se desprende que la cuantía vendría determinada por el importe de la pretensión ejercitada por el recurrente. Explica que la Audiencia Nacional [sentencia de 14 de mayo de 2008 (recurso 210/06 , FJ 3º)] y el propio Tribunal **Económico**-Administrativo Central (resolución de 23 de marzo de 1992) se han manifestado en este sentido.

Considera, por último, carente de toda lógica mantener que una reclamación de devolución por el impuesto sobre el valor añadido por un importe superior a 34 millones de euros tenga vedada la vía casacional y, sin embargo, puede acceder a ella una liquidación tributaria por importe de 200.000 euros, por lo que no tiene sentido el motivo de casación esgrimido por el defensor de la Administración General del Estado.

SEXTO .- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 17 de marzo de 2009, fijándose al efecto el día 21 de marzo de 2012, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- El objeto de este recurso de casación es la sentencia dictada el 27 de mayo de 2008 por la Sección Sexta de Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso contencioso-administrativo 100/05 , frente a la que se han alzado tanto la sociedad demandante como la Administración demandada.

(1) «Equipasa» articula un único motivo de casación, que sustenta en tres razones: (a) no resolver la controversia dentro de las pretensiones formuladas por las partes, pues nadie solicitó la retroacción de actuaciones que ordena; (b) no motivar la decisión de no examinar el fondo del asunto, dado que la falta de pronunciamiento del Tribunal **Económico**-Administrativo Central sobre el particular no es un argumento válido; y (c) no existir razones para omitir pronunciarse sobre el fondo del litigio, porque (i) decidir sobre la aplicabilidad del artículo 121.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido , a efectos de determinar cuál es el volumen de operaciones del ejercicio anterior al que se refería el artículo 28 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo , por la que se aprobó el **Concierto Económico** con la Comunidad Autónoma del País Vasco, es una cuestión de estricta interpretación de normas jurídicas, y porque (ii) disponía de los elementos de juicio necesarios para determinar si en el año 2001 el domicilio fiscal de «Equipasa» estaba en el territorio común o en el foral de Vizcaya.

(2) La Administración General del Estado, por su parte, invoca dos motivos.

(A) En el primero achaca a la sentencia que combate falta de motivación, porque el fundamento cuarto, donde se encuentra su razón de decidir, no contiene precepto ni cita jurisprudencial alguna, impidiendo conocer la infracción cometida por la resolución del Tribunal **Económico**-Administrativo Central anulada.

(B) En el segundo le imputa la vulneración de los artículos 10.2 , 46 y 119 del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones **económico**-administrativas de 1996 , pues, a su juicio, era conforme a derecho la inadmisión del recurso de alzada que declaró el Tribunal **Económico**-Administrativo Central.

SEGUNDO .- En el primer motivo de casación, el defensor de la Administración General del Estado achaca a la sentencia de instancia carecer de motivación, porque el fundamento de derecho cuarto no contiene precepto ni cita jurisprudencial alguna, impidiendo así conocer la infracción que llevó a la anulación de la resolución administrativa recurrida en la instancia.

Conviene recordar la doctrina de esta Sección sobre la motivación de las sentencias [véanse, entre otras, las de 24 de enero de 2011 (casación 485/07 , FJ 2º), 24 de marzo de 2010 (casación 8649/04, FJ 3 º) y 3 de febrero de 2010 (casación 5937/04 , FJ 3º)], que se concreta en los siguientes puntos:

(a) Sólo puede entenderse cumplida cuando se exponen las razones que justifican la resolución, de manera que permita a las partes conocerlas a fin de poder cuestionarlas o desvirtuarlas en el oportuno recurso; se trata de evitar la indefensión que se ocasiona cuando el Tribunal deniega o acepta una pretensión sin que se sepa o pueda saber el fundamento de la decisión.

(b) El eventual error en la apreciación de los hechos, en la valoración de la prueba o en la interpretación y aplicación de las normas no tiene la consideración de defecto de motivación, sin perjuicio de que pueda sustentar un motivo de casación por la vía del artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998 .

(c) La exigencia constitucional de la motivación de las sentencias, recogida en el artículo 120.3, en relación con el 24.1, de nuestra Norma Fundamental, tiene como designio demostrar el sometimiento del juez o del tribunal sentenciador al imperio de la ley, operando como instrumento de convicción de las partes sobre la justicia y la corrección de la decisión judicial y facilitando su control por los tribunales superiores; se trata, en suma, de una garantía y de un elemento preventivo frente a la arbitrariedad.

(d) Esa exigencia constitucional no demanda un razonamiento judicial exhaustivo y pormenorizado de todos los aspectos y perspectivas que las partes puedan tener de la cuestión a decidir, debiendo considerarse suficientemente motivadas las resoluciones que dan a conocer los criterios jurídicos esenciales que cimientan la decisión, es decir, la *ratio decidendi* que la ha determinado (sentencias del Tribunal Constitucional 14/1991 , FJ 2º; 28/1994, FJ 3º; y 32/1996 , FJ 4º, entre muchas otras). Por consiguiente, no resulta necesario un examen agotador o minucioso de los argumentos de las partes, siendo admisibles las motivaciones por remisión [por todas, sentencia del Tribunal Constitucional 115/1996 , FJ 2º.B)].

En definitiva, la motivación tiene por uno de sus objetivos nucleares evitar todo atisbo de indefensión a quien perjudique la sentencia, facilitándole la crítica de la decisión mediante la clara exposición de las razones que han conducido al fallo y, por ende, el acceso al recurso procedente [sentencias de 9 de julio de 2009 (casación 1194/06, FJ 3º) y 25 de junio de 2008 (casación 4505/05 , FJ 3º)].

Aplicando esta doctrina al presente caso es patente que la sentencia de instancia no adolece de falta de motivación. El defensor de la Administración General del Estado se queja de que el fundamento de derecho cuarto, donde se encuentra su *ratio decidendi* , no contiene precepto ni cita jurisprudencial alguna, pero olvida que del contenido de ese fundamento se desprende sin dificultad su íntima relación con el anterior, donde resume las posiciones enfrentadas de las partes, con la argumentación jurídica que las sustenta, decantándose por la ofrecida por «Equifasa» y explicando de forma plausible su decisión.

En efecto, la Sala de instancia entiende en el fundamento jurídico cuarto de la sentencia recurrida que «podría haber argumentos para defender la postura del Abogado del Estado en orden a considerar que la cuantía del recurso es de 0 euros, y asimismo existen también argumentos como los expuestos por la recurrente para considerar competente al Tribunal Económico Administrativo Central inclinándonos en este caso concreto por considerar competente al Tribunal Económico Administrativo Central», optando así por los argumentos jurídicos ofrecidos por «Equifasa» frente a los aducidos por el abogado del Estado, tras haber resumido ambos en el fundamento jurídico tercero, como sigue:

«El recurrente considera que el acto administrativo inicialmente recurrido no es un acto de liquidación de cuantía 0 sino un acuerdo de declaración de incompetencia en base al cual se deniega la devolución solicitada por importe de 34.000.190,90 euros señalando que si la Administración Tributaria Estatal se considera incompetente para resolver y por tanto para liquidar no puede hablarse de un acuerdo de cuantía 0. Añade que existe jurisprudencia del Tribunal Supremo citada por el propio TEAC de 23 de junio de 1980 en la que se recoge que la cuantía del recurso se debe fijar no solo por la liquidación girada por la Administración sino atendiendo también a la pretensión del administrado [...] Asimismo señala que aun cuando se entendiera que la cuantía de la reclamación asciende a 0 euros correspondería su conocimiento a la Audiencia Nacional conforme a la sentencia de esta Sala de 14 de enero de 1997 dada la continua inactividad de la Administración. En el escrito de conclusiones puso de manifiesto que el 10 de junio de 2005 a la vista de la resolución expresa del TEAC de 13 de abril de 2005 interpuso ante el TSJ del País Vasco recurso contencioso-administrativo contra la desestimación presunta por silencio administrativo de la reclamación económico- administrativa interpuesta el 3 de febrero de 2003 ante el TEAR del País Vasco y el 6 de julio de 2005 el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco dictó auto nº 73/05 inadmitiendo a trámite dicho recurso por presentación extemporánea, por lo que en el caso de que esta Sala se declarase incompetente para conocer del recurso se comparte el argumento del Abogado del Estado relativo a que el recurso interpuesto ante TSJ del País Vasco debería entenderse interpuesto en plazo.

El Abogado del Estado considera que el Tribunal **Económico** Administrativo Central es incompetente ya que existiendo liquidación es el importe de la deuda tributaria el que determina la cuantía de la reclamación conforme a lo establecido en el artículo 46 del Reglamento aprobado por Real Decreto 391/96 . Asimismo considera que dado que la parte recurrente acredita haber interpuesto recurso de alzada el 12 de febrero de 2004 contra la desestimación presunta de la resolución del Tribunal **Económico**-Administrativo Regional del País Vasco y que el recurso procedente contra la desestimación presunta era el contencioso-administrativo ante el TSJ del País Vasco considera que esta Sala debe declararse incompetente para tramitar este recurso y remitir las actuaciones al TSJ País Vasco».

La Sala *a quo* explica además en el mismo fundamento cuarto por qué se decide por los argumentos de «Equifasa»:

«[N]i el silencio del TEAR del País Vasco en resolver la reclamación interpuesta (y por tanto sin notificar al recurrente plazo y órgano ante el que interponer recurso contencioso-administrativo ante la falta de resolución expresa) ni el retraso del TEAC en dictar la resolución expresa pueden beneficiar a la Administración de manera tal que impida al recurrente obtener una resolución fundada en derecho que analice sus alegaciones referidas al órgano competente para practicar la devolución del IVA solicitado por un importe superior a 34 millones de euros. Por otra parte debe tenerse en cuenta que el TSJ del País Vasco según informa el recurrente ha dictado auto de inadmisión por extemporaneidad del recurso contencioso-administrativo contra la resolución desestimatoria por silencio administrativo de la reclamación interpuesta ante el TEAR del País Vasco por lo que ésta es la única vía por la que se puedan examinar las alegaciones del recurrente».

Ninguna indefensión se le ha generado a la Administración General del Estado por la forma empleada por los jueces *a quo* para motivar la conclusión que alcanzan en la sentencia impugnada. No prospera, por tanto, el primer motivo de casación que invoca.

TERCERO .- En el segundo motivo, el abogado del Estado imputa a la sentencia impugnada la vulneración de los artículos 10.2 , 46 y 119 del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones **económico**-administrativas de 1996 , pues, a su juicio, era conforme a derecho la inadmisión del recurso de alzada que declaró el Tribunal **Económico**-Administrativo Central, ya que la cuantía de la reclamación **económico**-administrativa era 0 euros, y no los 34.000.190,90 cuya devolución solicitó «Equifasa» en la autoliquidación por el impuesto sobre el valor añadido del período diciembre de 2001, como entiende la Audiencia Nacional. Razona que el citado artículo 46 establecía que para determinar la cuantía de las reclamaciones **económico**-administrativas había de atenderse en general a la cantidad total objeto del acto administrativo y, en particular, al importe de la deuda tributaria. Luego, existiendo una liquidación, como en el presente caso, el importe de la deuda tributaria determinaba la cuantía de la reclamación que contra ella pudiera presentarse, no cabiendo atender al valor de la pretensión.

Pues bien, en su redacción aplicable *ratione temporis* , el artículo 10.2 del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones **económico**-administrativas disponía que «[l]as cuantías a que se refiere el apartado anterior [«Los Tribunales **económico**- administrativos Regionales y Locales conocerán en primera o única instancia, según la cuantía exceda o no de las cifras que se indican en el apartado siguiente (...)]» serán: a) Con carácter general, la de 25.000.000 de pesetas (150.253,03 euros), o b) Cuando el acto impugnado sea de los previstos en el artículo 38, apartado 1, párrafo c), de este Reglamento, la cifra será de 300.000.000 de pesetas (1.803.036,31 de euros) de valor o base imponible». El artículo 46 del mismo texto reglamentario preceptuaba en lo que aquí importa que «1. Para determinar la cuantía de las reclamaciones **económico**-administrativas, se atenderá, con carácter general, a la cantidad total objeto del acto administrativo. 2. En particular, la cuantía vendrá determinada: a) Por la base o valor de los bienes o derechos de que se trate, en los casos a que se refiere el artículo 38.1.c). b) Por el importe de la deuda tributaria objeto de la reclamación (...)», y, finalmente, su artículo 119 proclamaba que: «1. Las resoluciones de los Tribunales **Económico**-administrativos Regionales o Locales sobre el fondo del asunto, así como las de declaración de competencia, las de trámite que decidan directa o indirectamente aquél, de modo que pongan término a la reclamación, hagan imposible o suspendan su continuación, serán susceptibles de recurso de alzada, excepto las relativas a los asuntos cuya cuantía no exceda de la señalada en el apartado 2 del artículo 10 de este Reglamento [...] 4. Las resoluciones dictadas en única instancia por los Tribunales **Económico**-administrativos Regionales o Locales serán directamente recurribles en vía contencioso- administrativa».

El debate se contrae a determinar qué debe entenderse por «cantidad total objeto del acto administrativo» y, en particular, por «importe de la deuda tributaria objeto de la reclamación», cuando el acto administrativo reclamado niega la totalidad de lo solicitado a devolver por el sujeto pasivo en la última autoliquidación mensual por el impuesto sobre el valor añadido del ejercicio.

La solución *mutatis mutandi* no puede ser distinta de la que esta Sala adoptó en la sentencia que pronunció el 7 de abril de 2011 (casación 5247/07 , FJ 4º), para el caso de una liquidación que no reconoce una parte de la cantidad total a compensar solicitada por el sujeto pasivo en la correspondiente autoliquidación por el impuesto sobre el valor añadido.

Es evidente, atendida su mecánica liquidatoria, que el importe de la deuda tributaria por el impuesto sobre el valor añadido puede ser positiva, si las cuotas devengadas superan las soportadas deducibles, o negativa, si no alcanzan a las soportadas deducibles, en cuyo caso surgirá en crédito tributario a compensar con las deudas tributarias de las siguientes autoliquidaciones o a devolver por la Administración tributaria.

Por tanto, cuando el sujeto pasivo obtiene como resultado de su autoliquidación por el impuesto sobre el valor añadido un crédito tributario y su importe es reducido a cero por una liquidación practicada por la Administración, tras la pertinente comprobación, sea cual sea la causa, sólo una interpretación literal de la expresión «cantidad total objeto del acto administrativo» permite entender que la cuantía de la reclamación **económico**-administrativa que tenga por objeto ese acto liquidatorio será la suma que en el mismo aparezca reflejada, puesto que el «importe de la deuda tributaria objeto de la reclamación» no sería ese sino, precisamente, aquella cuantía en la que la liquidación minore la devolución solicitada, puesto que la misma se convertirá en deuda tributaria, si finalmente se confirma la liquidación reclamada.

Así las cosas, la cuantía de la reclamación **económico**-administrativa promovida por «Equifasa» ante el Tribunal **Económico**- Administrativo Regional del País Vasco contra la desestimación de la reposición que dedujo frente a la liquidación provisional por el impuesto sobre el valor añadido del período diciembre de 2001, que, con fecha 18 de octubre de 2002, le giró el Jefe de la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial del País Vasco de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, no era la de 0 euros sino la de 34.000.190,90 euros, importe cuya deducción interesó la sociedad en la autoliquidación del mes de diciembre de 2001 y cuyo reintegro se le negó totalmente por dicho acto liquidatorio.

Por consiguiente, no era conforme a derecho la inadmisión a trámite acordada el 6 de abril de 2005 por el Tribunal **Económico**- Administrativo Central del recurso de alzada promovido por «Equifasa» contra la desestimación presunta de la precitada reclamación **económico**-administrativa.

Cae así el segundo motivo de casación articulado por el defensor de la Administración General del Estado y con él íntegramente su recurso.

CUARTO .- La desestimación del recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado comporta, en aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 139 de la Ley reguladora de esta jurisdicción contencioso-administrativa , la obligación de imponer las costas a la Administración recurrente, aunque haciendo uso de la facultad prevista en el apartado 3 de dicho precepto legal, con el límite de seis mil euros para los honorarios del letrado de «Equifasa».

QUINTO .- En el único motivo de casación, la mencionada compañía tacha la sentencia que combate de inmotivada e incongruente, por tres razones: **(a)** no resolver la controversia dentro de las pretensiones formuladas por las partes, pues nadie solicitó la retroacción de actuaciones que ordena; **(b)** no motivar la decisión de no examinar el fondo del asunto, dado que la falta de pronunciamiento del Tribunal **Económico**-Administrativo Central sobre el particular no es un argumento válido; y **(c)** no existir razones para omitir pronunciarse sobre el fondo del litigio, porque **(i)** decidir sobre la aplicabilidad del artículo 121.Uno de la Ley 37/1992 , a efectos de determinar el volumen de operaciones del ejercicio anterior al que se refería el artículo 28 de la Ley 12/1981 , es una cuestión de estricta interpretación de normas jurídicas y porque **(ii)** disponía de los elementos de juicio necesarios para determinar si en el año 2001 el domicilio fiscal de «Equifasa» estaba en el territorio común o en el foral de Vizcaya.

Habiendo recordado en el fundamento de derecho segundo la doctrina de esta Sala sobre la motivación de las sentencias, procede que antes de nada hagamos lo propio con la relativa a la incongruencia de las mismas.

Existe incongruencia cuando se produce una inadecuación entre el fallo o parte dispositiva y el *petitum* o los términos en que las partes plantearon sus pretensiones. Al conceder más, menos o cosa distinta de lo pedido, el órgano judicial incurre en las formas de incongruencia conocidas como *ultra petita* , *citra petita* o *extra petita partium* (sentencias del Tribunal Constitucional 13/1 987, FJ 3º; 48/1 989, FJ 7º; 124/2000 , FJ 3º; 114/2003 , FJ 3º; 174/2004 , FJ 3º; 264/2005 , FJ 2º; 40/2006, FJ 2 º, y 44/2008 , FJ 2º, entre otras).

Como reitera la jurisprudencia de esta Sala, una sentencia es incongruente cuando omite resolver sobre alguna de las pretensiones y de las cuestiones planteadas en la demanda (incongruencia omisiva, *citra petita*

o *ex silentio*, por defecto); cuando resuelve *ultra petita partium*, más allá de las peticiones de las partes sobre pretensiones no formuladas (incongruencia positiva o por exceso); y cuando se pronuncia *extra petita partium*, fuera de esas pretensiones sobre cuestiones diferentes a las planteadas (incongruencia mixta o por desviación) [véanse, por todas, las sentencias de 6 de mayo de 2010 (casación 3775/03, FJ 3º), 17 de enero de 2011 (casación 2568/07, FJ 2º) y 30 de enero de 2012 (casación 2374/2008, FJ 3º)].

A la vista de esta doctrina es patente la necesidad de comparar las alegaciones principales y pretensiones de las partes y la parte dispositiva de la sentencia, para poder decidir sobre su congruencia.

(a) Nos cumple examinar, en primer lugar, si la sentencia de instancia incurre en incongruencia *extra petita*, al no resolver la controversia dentro de las pretensiones de las partes.

Aduce «Equifasa» que las pretensiones que incluyó en su demanda eran claras y precisas [«1. Se declare la competencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para practicar la devolución del IVA solicitada, y se ordene el pago de la devolución solicitada. 2 Caso de considerarse que la Administración competente para la devolución solicitada fuera la correspondiente al domicilio fiscal de mi representada en el ejercicio 2001, se resuelva cual es dicha administración»]; que igualmente era nítida la pretensión del abogado del Estado: la íntegra desestimación de la demanda; y que ninguna de las partes planteó la retroacción de actuaciones ordenada por la Audiencia Nacional.

No asiste la razón a la sociedad recurrente, porque si bien inicialmente promovió el recurso contencioso-administrativo número 100/05, seguido ante la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, contra la desestimación presunta de la alzada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, después lo amplió a la resolución que dicho órgano administrativo revisor dictó el 6 de abril de 2005, sin que sea dable a olvidar que en la misma se acordó la inadmisión a trámite por cuantía del recurso de alzada, y el fallo de la sentencia de instancia es la estimación en parte del recurso contencioso-administrativo, anulando esa resolución expresa.

En concreto, la letra B) del suplico de su escrito de demanda dice: «Tenga por ampliado el recurso a la resolución expresa del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 6 de abril de 2005, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley 29/1998, sin paralización del proceso frente a la resolución presunta, y tenga por formulada DEMANDA sustanciada en el cuerpo de este escrito».

(b) Llegados a esta conclusión corresponde decidir si la Audiencia Nacional incurrió en otros defectos de incongruencia por no motivar la decisión de no examinar el fondo del asunto, dado que la falta de pronunciamiento del Tribunal Económico-Administrativo Central sobre el particular no es un argumento válido, y (c) no existir razones para omitir pronunciarse sobre el fondo del litigio porque (i) decidir sobre la aplicabilidad del artículo 121.Uno de la Ley 37/1992, a efectos de determinar cuál es el volumen de operaciones del ejercicio anterior al que se refería el artículo 28 de la Ley 12/1981, es una cuestión de estricta interpretación de normas jurídicas, y porque (ii) los jueces *a quo* disponían de los elementos de juicio necesarios para determinar si en el año 2001 el domicilio fiscal de «Equifasa» estaba en el territorio común o en el foral de Vizcaya.

La Sala de instancia motiva su decisión de no entrar a conocer el fondo del asunto en que «para ello es necesario determinar el volumen de operaciones de la sociedad recurrente correspondiente al ejercicio 2000 y en caso de que se concluyera que dicho volumen de operaciones correspondiente al ejercicio 2000 fuera inferior a 500 millones de pesetas procedería determinar el domicilio fiscal de EQUIPAMIENTO FAMILIAR Y SERVICIOS S.A en el ejercicio 2000 debiendo ser analizadas dichas cuestiones por el TEAC que no se ha pronunciado al respecto como tampoco lo ha hecho el Abogado del Estado en el escrito de contestación a la demanda» (FJ 4º).

La falta de pronunciamiento sobre el fondo del asunto por el Tribunal Económico-Administrativo Central y la ausencia de posicionamiento del abogado del Estado en su escrito de contestación a la demanda no explican tal decisión. En el primer caso porque la vía administrativa previa ya se agotó, careciendo de justificación su reapertura por la razón indicada. Y en el segundo porque la demanda incluía un apartado íntegro, «Fundamentos Jurídico Materiales», con ese objeto y si el defensor de la Administración General del Estado decidió no contestar al mismo ninguna indefensión le causaba su resolución en la sentencia.

Ha de concluirse, por tanto, que la sentencia de instancia incurre en incongruencia omisiva al no zanjar la cuestión de fondo, dado que, para conocer el volumen de operaciones de «Equifasa» en el año 2000, bastaba leer el acuerdo de liquidación provisional que está en el origen de este pleito, y, para decidir sobre las dos cuestiones que se suscitaban, la Sala de instancia contaba con elementos de juicio suficientes.

Acogemos por lo expuesto el único motivo de casación articulado por «Equifasa», por lo que, en aplicación del artículo 95.2, letra c), en relación con la d), de la Ley reguladora de esta jurisdicción, debemos resolver el debate de instancia en los términos en que se planteó.

SEXTO .- La liquidación provisional que, con fecha 18 de octubre de 2002, el Jefe de la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial del País Vasco de la Agencia Estatal de Administración Tributaria practicó a «Equifasa» por el impuesto sobre el valor añadido del período diciembre de 2001 se fundó «en las razones expuestas por la Inspección Regional del País Vasco en su informe de 23 de julio de 2002 criterio que ha sido ratificado por la Secretaría General de Política Fiscal Territorial y Comunitaria, según informe de 10.08.2002. En consecuencia la Inspección actuaria emite un último informe el 4-10-2002 en el que *declina la competencia de la AEAT a favor de la Hacienda Foral de Vizcaya, dado que en el ejercicio 2001 el contribuyente tenía su domicilio en Vizcaya y su volumen de operaciones en el ejercicio 2000 fue de 25.200.000 ptas, por lo que debió presentar todas las declaraciones de IVA de 2001 y por tanto solicitar la devolución correspondiente en la Hacienda Foral de Vizcaya* ».

«Equifasa» expuso en las páginas 17 a 27 del cuerpo de su escrito de demanda los "Fundamentos Jurídico Materiales" en los que se basa; argumenta en síntesis que:

(a) Habida cuenta de las circunstancias concurrentes en el caso, debe aplicarse lo previsto en el artículo 121.Uno, párrafo segundo, de la Ley 37/1992 [«En los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional, el volumen de operaciones a computar por el sujeto pasivo adquirente será el resultado de añadir al realizado, en su caso, por este último durante el año natural anterior, el volumen de operaciones realizadas durante el mismo período por el transmitente en relación a la parte de su patrimonio transmitida»], a efectos de determinar cuál era el volumen de operaciones del ejercicio anterior al que se refería el artículo 28 de la Ley 12/1981 [La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido y del recargo de equivalencia se ajustará a las siguientes normas: Uno. Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado. Dos. Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los números siguientes. Tres. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiere excedido 500 millones de pesetas tributarán en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco. (...)], de donde deriva que el volumen de operaciones de «Equifasa» en el año 2000 superó los 500 millones de pesetas, por lo que no le sería aplicable la regla del apartado Tres de dicho artículo 28.

(b) De concluirse que es a la Administración tributaria correspondiente al domicilio fiscal de «Equifasa» en 2001 a la que compete devolver el impuesto sobre el valor añadido solicitado, considera que con los argumentos contenidos en el Informe evacuado el 27 de enero de 2004 por el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Vizcaya, habría de concluirse que también lo es la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Reconoce, no obstante, que la cuestión del domicilio fiscal fue trasladada por la Diputación Foral de Vizcaya a la Junta Arbitral prevista en el artículo 66 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el **Concierto Económico** con la Comunidad Autónoma del País Vasco (BOE de 24 de mayo de 2002), pero la conocida falta de constitución y funcionamiento de la misma no puede mermar los derechos del administrado.

En el apartado a) del suplicó de su demanda pide que: «I. Se declare la competencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para practicar la devolución del IVA solicitada, y se ordene el pago de la devolución solicitada, y II. Caso de considerarse que la Administración competente para la devolución solicitada fuera la correspondiente al domicilio fiscal de mi representada en el ejercicio 2001, se resuelva cuál es dicha administración, y todo ello, con el abono del correspondiente interés de demora (...)».

Pues bien, la controversia ha sido resuelta por esta Sala en la sentencia dictada el 8 de febrero de 2010, recaída en el recurso ordinario 191/09, que había sido interpuesto por la Diputación Foral de Vizcaya contra la resolución 4/2009, de 6 de marzo de 2009, de la Junta Arbitral del **Concierto Económico** con la Comunidad Autónoma del País Vasco, por la que se acordó que el domicilio fiscal de «Equifasa» en el ejercicio 2001 estaba en Vizcaya,

En el antecedente de hecho primero de la citada sentencia enmarcamos el conflicto entre las Administraciones tributarias:

«1. Con fecha 6 de marzo de 2009 la Junta Arbitral del **Concierto Económico** con la Comunidad Autónoma del País Vasco adoptó acuerdo en el conflicto planteado por la Diputación Foral de Bizkaia contra la Administración del Estado sobre el domicilio fiscal de la sociedad Equipamiento Familiar y de Servicios en el ejercicio 2001. En el Acuerdo adoptado se declaraba que el domicilio fiscal de Equipamiento Familiar y de Servicios S.A. en el ejercicio 2001 era su domicilio social, situado en B^a San Agustín s/n, Elorrio (Bizkaia).

2. El conflicto trae su origen de las solicitudes de devolución del IVA formuladas por Equipamiento Familiar y de Servicios S.A. correspondientes a declaraciones-liquidaciones de dicho impuesto, ejercicio 2001, presentadas ante la Agencia Estatal de la Administración Tributaria a partir del tercer trimestre de dicho año, por importe de 34.000.190,92 euros .

3. La comprobación de dichas solicitudes de devolución del IVA dio lugar a actuaciones de la Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, cuyo resultado se recogió en un Informe fechado el 23 de junio de 2002 en el que el Actuario propuso que la Delegación Especial de la Agencia Tributaria en el País Vasco se declarase incompetente para proceder a la indicada devolución. A la vista de las alegaciones formuladas por la sociedad interesada, el 26 de septiembre de 2006, y teniendo presente el informe emitido en el mismo sentido, el 10 de septiembre de 2002, por el Secretario de la Dirección General de Política Fiscal Territorial y Comunitaria del Ministerio de Economía y Hacienda, dicho Actuario propuso, el 10 de octubre de 2002, que se diese traslado a la Diputación Foral y a la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas, a los efectos pertinentes, por considerar que esta Unidad era la competente para dictar el correspondiente acuerdo denegando la devolución solicitada, por ser la Diputación Foral de Vizcaya la Hacienda competente para comprobar, y en su caso, practicar la mencionada devolución. Finalmente, *la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial del País Vasco de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (URGGE) acordó practicar una liquidación provisional de la cantidad a devolver de 0 euros, en lugar de 34.000.190,92 euros, por no ser competente , dado que en el ejercicio 2001 el contribuyente tenía su domicilio en Vizcaya y su volumen de operaciones en el ejercicio 2000 fue de 25.200.000 ptas., por lo que debió presentar todas las declaraciones de IVA de 2001 y, por tanto, solicitar la devolución correspondiente en la Hacienda Foral de Bizkaia . Este acuerdo se comunicó a la sociedad interesada, el 28 de octubre de 2002, al tiempo que se le concedía un plazo de quince días para presentar recurso de reposición o reclamación económico-administrativa, optando por la presentación de un recurso de reposición el 13 de noviembre de 2002, siendo desestimado el 12 de diciembre de 2002. Contra dicha desestimación interpuso reclamación económico-administrativa el 3 de enero de 2003, y contra su desestimación por silencio administrativo interpuso recurso de alzada el 12 de febrero de 2004, que fue declarado inadmisibile el 6 de abril de 2005.*

4. Paralelamente, el 12 de junio de 2003 la Diputación Foral de Bizkaia inició el expediente de rectificación de oficio del domicilio fiscal en el que se concluyó que el domicilio de la sociedad no se encontraba correctamente fijado en Bizkaia, comunicándose a la Agencia Tributaria Estatal el 23 de julio de 2003, respondiendo ésta con un nuevo Informe, fechado el 11 de noviembre de 2003, en el que concluía que el domicilio fiscal de la sociedad coincidía con su domicilio social ubicado en (Municipio de Vizcaya), donde está efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios. A la vista de lo cual la Diputación Foral de Bizkaia dirigió al Ministerio de Hacienda un escrito dejando constancia expresa de su discrepancia en relación con el domicilio fiscal de la entidad, a efectos de lo previsto en el art. 66 del **Concierto Económico**, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo , y ello ante lo previsto en los apartados seis y nueve del art. 43 de dicho **Concierto** que establecen, respectivamente, que "las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral que se regula en la sección 3a del Capítulo III de este **Concierto Económico**", y que "el cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas", y acto seguido que "dicha Administración dará traslado con su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a la que se retrotraen los efectos", de manera que "si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente", pero "si no hubiera conformidad podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el apartado seis".

5. La Diputación Foral de Bizkaia, a la hora de plantear el conflicto, asegura, en el informe que acompaña, que hasta 2001 la sociedad se dedicaba exclusivamente al arrendamiento de un local de negocio con un exiguo volumen de facturación anual, teniendo su domicilio social y fiscal fijado en (Elorrio) (Bizkaia), sin embargo, a mediados del ejercicio 2001 la sociedad adquiere cinco hipermercados, sitios todos ellos en territorio común (Tarrasa, Algeciras, San Cugat, Murcia y Cartagena), produciéndose un desplazamiento del lugar en el que se sitúa su domicilio fiscal, puesto que ya no se puede considerar que allí se encuentra centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad, ni, subsidiariamente, tiene

en el Territorio Histórico de Bizkaia el mayor valor de su inmovilizado. Y, por ello, concluye, analizando todos los elementos que obran en poder de la Administración foral, que el domicilio fiscal de la entidad esta situado fuera del Territorio Histórico de Bizkaia.

6. La AEAT considera que el domicilio fiscal de la entidad sigue estando en el año 2001 en el Territorio Histórico de Bizkaia, de conformidad con lo dispuesto en el art. 36 del **Concierto Económico** a la sazón vigente puesto que, en síntesis, es en dicho territorio donde está centralizada la gestión administrativa y dirección de los negocios, toda vez que es en él donde se halla la oficina o dependencia en la cual se verifica normalmente la contratación de la sociedad, donde se lleva la contabilidad y donde tienen fijado su domicilio fiscal los administradores y apoderados en número adecuado. En tercer lugar, considera que no es competente para proceder a la devolución del IVA solicitado, en atención a lo dispuesto en el artículo 28.Tres del **Concierto** entonces vigente, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo , dado que la sociedad es un sujeto pasivo cuyo volumen total de operaciones en el año anterior (en este caso, el año 2000) no excedió de 500 millones de pesetas, y siendo así, ha de tributar en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde haya efectuado sus operaciones, en la Diputación foral correspondiente (en este caso Bizkaia) habida cuenta que su domicilio fiscal está situado en el País Vasco (concretamente, en Elorrio)».

En los fundamentos de derecho primero a tercero resolvimos el mencionado conflicto interadministrativo, aplicando al caso lo dispuesto en los artículos 28 y 36 de la Ley 12/1981 :

«PRIMERO.- El objeto de esta litis es determinar si el domicilio fiscal de la sociedad "Equipamiento Familiar y de Servicios", en el ejercicio 2001, se encontraba en la sede de su domicilio social --B^a San Agustín, Elorrio (Vizcaya)--, como sostiene la AEAT, o, por el contrario, estaba situado, como afirma la Diputación Foral de Vizcaya, en territorio común (sin precisar exactamente dónde). Ambas Administraciones --la del Estado y la Diputación Foral de Vizcaya-- están de acuerdo en que en el año 2000 el domicilio fiscal de la sociedad se encontraba en su domicilio social. Se trata, pues, de determinar cual es la Administración competente para la exacción y, en su caso, devolución del IVA correspondiente al periodo 2001, que la entidad autoliquidó, siendo el resultado de esta autoliquidación una solicitud de devolución por importe de 34.000.190,90 euros.

SEGUNDO.- A juicio de esta Sala, los dos aspectos que hay que precisar para dilucidar el conflicto planteado son el volumen de operaciones de la entidad y la determinación del domicilio fiscal de las personas jurídicas.

El concepto de volumen de operaciones que se debe tomar para determinar la Administración competente para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido es el definido en el **Concierto económico**, que es el que regula las relaciones de orden tributario entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco.

El **Concierto Económico** aplicable en este caso es el aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, que era el vigente en el ejercicio 2001. El **Concierto Económico** aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, si bien entró en vigor al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, que tuvo lugar en el BOE 124/2002, de 24 de mayo de 2002, surtió efecto desde el 1 de enero de 2002.

El art. 28 del **Concierto Económico** con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo , establecía:

"La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido y del recargo de equivalencia se ajustará las siguientes normas: Uno. Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado. Dos. Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los números siguientes. Tres. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiere excedido 500 millones de pesetas tributarán en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco. A efectos de esta norma se entenderá como volumen total de operaciones el importe de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en todas las actividades empresariales o profesionales que realice. ...".

El **Concierto Económico** identifica el volumen de operaciones con el importe total de las contraprestaciones obtenidas por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en todas sus actividades empresariales o profesionales.

La entidad "Equipamiento Familiar y Servicios S.A." tuvo un volumen de operaciones en el año 2000 de 25.200.000 ptas., límite por debajo del cual el **Concierto Económico** vigente en ese momento establecía en todo caso la exacción por parte de la Administración correspondiente al domicilio fiscal, es decir, la del Territorio Histórico de Vizcaya. Por eso, todas las declaraciones del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes al ejercicio 2000 y primero y segundo trimestre del ejercicio 2001 las presentó en la Administración Tributaria de la Diputación Foral de Vizcaya, que es el territorio en que se localizaba su domicilio fiscal.

En el tercero y cuarto trimestre del ejercicio 2001 pasó a presentar las correspondientes declaraciones de IVA en la Agencia Tributaria del Estado y en la declaración correspondiente al mes de diciembre solicitó a la AEAT la devolución del importe de 34.000.190,92 euros.

TERCERO.- A partir del ejercicio 2001 la entidad "Equipamiento Familiar y Servicios S.A." adquirió de "Centros Comerciales Carrefour S.A." cinco centros comerciales sitios en territorio de régimen común (Tarrasa, Algeciras, San Cugat, Murcia y Cartagena); habrá, pues, que precisar si con la adquisición de tales centros en territorio común se modificó el lugar en el que estaba centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad, circunstancias determinantes para la localización del domicilio fiscal según disponía el art. 36 del **Concierto Económico** aprobado por la Ley 12/1981, que era el vigente en el ejercicio 2001 y que, bajo la rúbrica de "residencia habitual y domicilio fiscal", establecía: "A los efectos del presente **Concierto Económico**, se entiende que las personas jurídicas tienen su domicilio fiscal en el País Vasco cuando tengan en dicho territorio su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso se atenderá al lugar en que realice dicha gestión o dirección".

El domicilio fiscal de la entidad durante el ejercicio 2001 se centra en la valoración probatoria de los elementos fácticos que determinen donde está ubicada la gestión administrativa y la efectiva dirección de los negocios de la sociedad.

Hemos dicho más arriba que a partir del ejercicio 2001 la entidad "Equipamiento Familiar y Servicios S.A." procedió a la adquisición de varios centros comerciales sitios en territorio de régimen común, comenzando a dedicarse al comercio al por menor de toda clase de artículos de consumo, por lo que, desde ese momento, cabe pensar que la dimensión del aparato administrativo y gestor necesario para llevar a cabo la dirección efectiva de las actividades debió cambiar radicalmente.

Al estar ubicados los centros comerciales en territorio común, hay motivo, en principio, para pensar que la sede de la dirección efectiva de la entidad dejó de radicar en el Territorio Histórico de Vizcaya para desplazarse al territorio de régimen común, en la medida en que la entidad dejase de contar en el Territorio Histórico de Vizcaya con una estructura suficiente para poder seguir llevando la dirección efectiva de la entidad desde su domicilio social en Elorrio.

Sin embargo, una racional apreciación de las actuaciones documentadas en el expediente llevan a la conclusión de que la gestión administrativa y la dirección de la entidad de referencia siguió estando centralizada, tanto antes como después de la adquisición de los cinco centros comerciales, en el B^a San Agustín de Elorrio (Vizcaya).

En todos los escritos y documentación (escrituras públicas, comunicaciones, declaraciones tributarias, recursos, contratos,...) presentados por la entidad se consigna esta dirección y en ninguno de ellos se ha planteado el cambio de domicilio. En el Modelo 036 presentado en 28 de septiembre de 2001 no se realiza modificación del domicilio fiscal. Las notificaciones realizadas por ambas Administraciones han tenido lugar en esta dirección siendo recogidas sin problema alguno. Ello es fiel reflejo de la existencia de una oficina o dependencia donde se verifica la gestión de la entidad.

Los contratos de prestación de servicios suscritos con las entidades EROSKI S.COOP. y CENTROS COMERCIALES CECO S.A. al objeto de integrar la actividad de EQUIPAMIENTO FAMILIAR Y DE SERVICIOS S.A. en el conjunto del GRUPO EROSKI y que la dirección de los negocios y las decisiones estratégicas fundamentales se adoptasen en el Consejo de Dirección del GRUPO EROSKI y en el seno de la Dirección de Hipermercados del mismo (decisiones que afectan a todas las entidades del GRUPO EROSKI), se celebraron en Elorrio y las tres son entidades con domicilio en B^o San Agustín, s/n 48203 Elorrio.

El examen de ambos contratos permite asegurar, como dice la resolución de la Junta arbitral recurrida, que a través de ambas sociedades es como se lleva a cabo la gestión efectiva desde Elorrio de la entidad Equipamiento Familiar y Servicios S.A. En ellos se atribuyen funciones como son la administración económica-financiera, la realización de estudios de mercado, el diseño y realización de planes de viabilidad de proyectos, la definición de planes estratégicos, el diseño de los modelos de gestión y de seguimiento de planes de gestión, definición de políticas financieras, definición de políticas de consumo, diseño y fijación de las funciones centrales del Grupo, promoción de las relaciones con terceros y de las posibles alianzas empresariales, establecimiento de las políticas de comunicación y de relaciones institucionales, seguimiento y control de las principales decisiones que puedan marcar la evolución del Grupo, gestión de la política corporativa en lo relativo a marcas y restantes derechos de propiedad intelectual y llevar a cabo la representación institucional del Grupo ante cualesquiera clase de organismos públicos y privados.

De la lectura del párrafo anterior se desprende, como dice el Abogado del Estado, que el contrato firmado por la sociedad EQUIPAMIENTO FAMILIAR Y DE SERVICIOS S.A. con la también sociedad del Grupo EROSKI, CENTROS COMERCIALES CECO S.A., pone en manos de ésta por tiempo indefinido la dirección de los negocios de la primera, no solamente en cuanto a su definición estratégica general sino en lo tocante a la definición y control de la totalidad de las decisiones inherentes a lo que puede considerarse como dirección de los negocios de una empresa, quedando en manos de la plantilla de la sociedad EQUIPAMIENTO FAMILIAR Y DE SERVICIOS S.A. la ejecución de las instrucciones recibidas. Todas estas funciones revelan que la dirección de los negocios se desarrolla en esta dirección.

Y sí de la dirección de los negocios pasamos a la gestión administrativa de la sociedad, bastará decir que el lugar donde efectivamente se centraliza en el presente caso la gestión administrativa es el lugar desde el que presta estos servicios la sociedad EROSKI S.COOP., pues "en el contrato firmado con EROSKI S.COOP., también por duración indefinida, salvo denuncia expresa por cualquiera de las partes, se estipula que EROSKI S.COOP., se compromete a facilitar el soporte tecnológico, el servicio de asesoramiento y asistencia técnica necesaria para la gestión de todas aquellas cuestiones relativa a servicios informáticos, gestión de recursos urbanos, administración económico-financiera, marketing y asesoramiento jurídico, y, asimismo, que para la prestación de servicios objeto del contrato EROSKI S.COOP., pondrá a disposición el personal, material e instalaciones que, a tal efecto, fuesen necesarios para la prestación de los correspondientes servicios, y también que se facilitará la utilización de los equipos informáticos necesarios así como la infraestructura necesaria y que se prestan los servicios de explotación requeridos por medio de los recursos humanos necesarios asignados por EROSKI S.COOP., al efecto".

Por parte de EQUIPAMIENTO FAMILIAR Y DE SERVICIOS S.A. estos contratos se suscribieron por D. Laureano , en su condición de Presidente y Consejero Delegado. Fija su domicilio en Elorrio (Vizcaya) Bª DIRECCION000 NUM000 , el mismo de la entidad.

El Consejo de Administración de la entidad, constituido con posterioridad a la adquisición de los cinco centros comerciales, tiene a sus tres consejeros con domicilio en el País Vasco.

De la composición del capital de Equipamiento Familiar y de Servicios S.A. se desprende claramente que está integrada en la estructura organizativa del Grupo Eroski y controlada desde un punto de vista accionarial 100% por dicho Grupo. Esta entidad tiene su domicilio en la misma dirección.

Por todo ello podemos suponer fundadamente que el domicilio fiscal de los administradores y apoderados en número adecuado, también está en Elorrio.

La Resolución recurrida relaciona en su Fundamento de Derecho Séptimo una serie de hechos, pruebas y circunstancias que evidencian que la gestión administrativa y la dirección estratégica de los negocios de la entidad se realizaba desde el domicilio fiscal declarado por la misma. Ninguno de estos hechos han sido negados o puestos en cuestión por la Diputación Foral de Vizcaya.

Realmente, según se desprende del Manual de Adiestramiento que obra en el expediente, y que comprende las funciones de los distintos puestos de trabajo (...) en cada centro comercial se desarrollan meramente las funciones necesarias para ejecutar las instrucciones dadas por la dirección del Grupo y por los administradores de la sociedad, residentes en territorio foral.

Podemos concluir, por tanto, que todas las circunstancias propias de la gestión administrativa y dirección de los negocios a que hacía referencia el art. 36 del **Concierto**, concurrían en el domicilio fiscal declarado, Bª San Agustín s/n, Elorrio (Vizcaya), lugar donde está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad.

Resulta, pues, pertinente la cita doctrinal que hace la Diputación foral de Vizcaya en su demanda para la individualización del concepto jurídico indeterminado en el que se basa la determinación del domicilio fiscal de las personas jurídicas: "... con independencia de donde se sitúen los elementos personales y materiales y el lugar donde se desplieguen sus actividades, existe un lugar donde real y efectivamente se adoptan las decisiones organizativas que afectan a unos y otros elementos y al curso de aquellas últimas. En definitiva, podemos afirmar que ello ocurriría donde se den dos circunstancias: a) El lugar desde el que se pueda adoptar en cualquier momento una decisión que afecte a cualquier unidad o cédula del organismo y en consecuencia influenciar, condicionar y determinar su actuación. b) Que en el mismo cuente igualmente con una organización estable de medios humanos y materiales adecuada para ejercitar tal poder de decisión". Estas circunstancias se daban, en este caso, en la sede social de Elorrio.

En definitiva, que el domicilio social y fiscal de la entidad EQUIPAMIENTO FAMILIAR Y DE SERVICIOS S.A. durante el ejercicio 2001 se encontraba ubicado en Elorrio (Vizcaya), Bº San Agustín s/n, y, por tanto, al ser una entidad cuyo volumen de operaciones en el ejercicio 2000 fue inferior a 500 millones de pesetas, *la exacción y devolución del IVA en el ejercicio 2001 corresponde a la Diputación Foral de Vizcaya* ».

Habiendo concluido que la exacción y la devolución del impuesto sobre el valor añadido correspondiente a «Equifasa» para el ejercicio 2001 incumbía a la Diputación Foral de Vizcaya, tras interpretar como debían aplicarse en el caso aquí enjuiciado los artículos 28 y 36 de la Ley 12/1981, debemos desestimar en cuanto al fondo del asunto el recurso contencioso-administrativo 100/05, porque la liquidación provisional que originó este pleito es conforme a derecho.

SÉPTIMO .- Por lo que respecta a la solicitud efectuada por «Equifasa» de que, en caso de estimarse su recurso de casación, condenáramos a la Administración General del Estado recurrida a indemnizar el gasto en que incurrió para formalizarlo por el abono de la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en el orden contencioso-administrativo, esta Sala ha manifestado que, tratándose la mencionada tasa de un gasto más del proceso, ha de estarse a lo que se disponga en orden al pago de las costas [véanse las sentencias de 13 de junio de 2011 (casación 1028/09, FJ 7º), 14 de enero de 2011 (recurso ordinario 509/07, FJ 11º) y 23 de diciembre de 2010 (recurso ordinario 221/07, FJ 13º)].

Pues bien, atendiendo a lo previsto en el artículo 139, apartados 1 y 2, de la Ley 29/1998, no procede hacer una especial imposición de las costas causadas, tanto en la instancia como en casación.

FALLAMOS

1º) No ha lugar al recurso de casación interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia dictada el 27 de mayo de 2008 por la Sección Sexta de Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 100/05, imponiendo las costas a la Administración recurrente con el límite establecido en el fundamento de derecho cuarto.

2º) Acogemos el recurso de casación formulado frente a la precitada sentencia por la entidad EQUIPAMIENTO FAMILIAR Y SERVICIOS, S.A., en cuanto incurre en incongruencia omisiva respecto de la resolución del fondo del asunto.

3º) Desestimamos el recurso contencioso-administrativo 100/05, promovido por la citada compañía frente al rechazo presunto, después ampliado a la resolución expresa de inadmisión a trámite por cuantía acordada el 6 de abril de 2005 por el Tribunal Económico-Administrativo Central, de la alzada que dedujo contra la desestimación por silencio de la reclamación que instó ante el Tribunal Regional del País Vasco contra la confirmación en reposición de la liquidación provisional que, con fecha 18 de octubre de 2002, le giró el Jefe de la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial del País Vasco de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el impuesto sobre el valor añadido de diciembre de 2001, dado que este último acto administrativo es plenamente ajustado a derecho.

4º) No hacemos un especial pronunciamiento sobre las costas causadas, tanto en la instancia como en la tramitación del recurso de casación instado por la citada sociedad.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernandez Montalvo D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Oscar Gonzalez Gonzalez D. Manuel Martin Timon **PUBLICACIÓN**.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretaria, certifico.