



Roj: STSJ PV 2360/2014 - ECLI:ES:TSJPV:2014:2360
Id Cendoj: 48020330012014100410
Órgano: Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso
Sede: Bilbao
Sección: 1
Nº de Recurso: 1113/2012
Nº de Resolución: 323/2014
Procedimiento: CONTENCIOSO
Ponente: MARGARITA DIAZ PEREZ
Tipo de Resolución: Sentencia

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAIS VASCO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 1113/2012
ORDINARIO
SENTENCIA NUMERO 323/2014

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ

MAGISTRADOS:

D. JOSÉ ANTONIO GONZÁLEZ SAIZ

DÑA. MARGARITA DÍAZ PÉREZ

En Bilbao, a dos de julio de dos mil catorce.

La Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados/as antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número **1113/2012** y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugnan "las actuaciones de comprobación del volumen de operaciones del grupo de entidades encabezado por Naturgas desarrolladas por la Diputación Foral de Gipuzkoa", en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2.009 a 2.011, tras haber realizado requerimiento de inhibición a dicha Administración Foral, de conformidad con lo establecido en los apartados 1 y 2 del artículo 44 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, rechazado por Orden Foral nº 956/2012, de 13 de noviembre, de su Departamento de Hacienda y Finanzas.

Son partes en dicho recurso:

- **DEMANDANTE** : La DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, representada por la Procuradora Doña MONTSERRAT COLINA MARTÍNEZ y dirigida por la Letrada Doña MARÍA BARRENA EZCURRA.

- **DEMANDADA** : La DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZKOA, representada por la Procuradora Doña BEGOÑA URIZAR ARANCIBIA y dirigida por el Letrado Don IGNACIO CHACÓN PACHECO.

Ha sido Magistrada Ponente la Il. Sra. Dña. MARGARITA DÍAZ PÉREZ.

I.- ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 21 de diciembre de 2012 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que Doña MONTSERRAT COLINA MARTÍNEZ actuando en nombre y representación de la DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, interpuso recurso contencioso-administrativo contra "las actuaciones de comprobación del volumen de operaciones del grupo de entidades encabezado por Naturgas desarrolladas por la Diputación Foral de Gipuzkoa", en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2.009 a 2.011, tras haber

realizado requerimiento de inhibición a dicha Administración Foral, de conformidad con lo establecido en los apartados 1 y 2 del artículo 44 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, rechazado por Orden Foral nº 956/2012, de 13 de noviembre, de su Departamento de Hacienda y Finanzas; quedando registrado dicho recurso con el número **1113/2012**.

SEGUNDO.- En el escrito de demanda se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados y que damos por reproducidos.

TERCERO .- En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestimen los pedimentos de la actora.

CUARTO.- Por Decreto de 14 de junio de 2013 se fijó como cuantía del presente recurso la de indeterminada.

QUINTO .- En los escritos de conclusiones las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.- Por resolución de fecha 30 de mayo de 2014 se señaló el pasado día 5 de junio de 2014 para la votación y fallo del presente recurso.

SÉPTIMO.- En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

II.- FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- En el presente recurso, D^a. Montserrat Colina Martínez, procuradora de los Tribunales y de la Diputación Foral de Bizkaia, deduce impugnación jurisdiccional frente a *"las actuaciones de comprobación del volumen de operaciones del grupo de entidades encabezado por Naturgas desarrolladas por la Diputación Foral de Gipuzkoa"*, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2.009 a 2.011, tras haber realizado requerimiento de inhibición a dicha Administración Foral, de conformidad con lo establecido en los apartados 1 y 2 del artículo 44 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, rechazado por Orden Foral nº 956/2012, de 13 de noviembre, de su Departamento de Hacienda y Finanzas.

Interesa en el suplico de la demanda el dictado de sentencia que declare la falta de competencia de la Hacienda Foral de Gipuzkoa para realizar actuaciones de comprobación del porcentaje del volumen de operaciones atribuible a cada Administración en relación al grupo de entidades de IVA encabezado por la entidad Naturgas Energía Grupo S.A. y ordene la anulación de las mismas, y todo lo demás que legalmente proceda, con expresa imposición de las costas de este proceso a la parte demandada.

Aduce, en síntesis, en amparo de tales pretensiones:

Que cuando la Hacienda Foral de Gipuzkoa inicia sus actuaciones inspectoras, la Hacienda vizcaína ya había realizado las comprobaciones necesarias para determinar los porcentajes de tributación que correspondían a cada Administración, y formalizado las correspondientes actas, con plenos efectos para el obligado tributario, sin perjuicio de que posteriormente las diferentes Administraciones acordaran con carácter definitivo unos porcentajes diferentes (regla Cuarta de la letra b) del apartado Seis del Artículo 29 del Concierto Económico); y que lo que cuestiona es que cualquiera de las Administraciones afectadas pueda realizar actuaciones inspectoras de comprobación de los porcentajes de tributación correspondientes a cada Administración, sin tener competencias para ello, y mucho menos cuando la Administración competente ya las ha realizado. De lo contrario, quebraría el sistema de distribución competencial configurado en el Concierto Económico.

Invoca la conclusión cuarta del acuerdo decimotercero del acta número 1/2007, de 30 de julio, de la Comisión Mixta del Concierto Económico, de la que deduce que es evidente que si en los casos en que la Administración con la competencia inspectora todavía no ha realizado la comprobación del volumen de operaciones, sólo se permite a las otras Administraciones una actuación restringida consistente en una simple toma de datos necesarios para informar a la Administración competente, cuando ésta ya haya realizado dicha comprobación, las demás Administraciones no podrán llevar a cabo ningún tipo de actuación inspectora, y deberán limitarse a discutir con la Administración competente los criterios fijados.

Añade que la regla Tercera apartado Seis b) del artículo 29 del Concierto Económico en la que se apoya la Diputación Foral de Gipuzkoa es interpretada por los Tribunales en el sentido de que la Administración que no tiene competencia inspectora pueda llevar a cabo actuaciones de comprobación e investigación, pero sólo

en relación a las operaciones realizadas "en su territorio"; es decir, sin poder comprobar las ejecutadas en otros territorios, ni cuestiones generales como la determinación del volumen de operaciones, para las que es necesario realizar una comprobación de las operaciones totales de la empresa o del grupo de empresas.

Resalta que conforme los apartados 6 y 7 de las Conclusiones del grupo de trabajo sobre control tributario y actas únicas, AEAT-Diputaciones Forales-Gobierno Vasco, de fecha 18 de mayo de 2.006, elevadas a Acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico, parece que el procedimiento lógico hubiera sido que la Hacienda Foral de Gipuzkoa hubiera esperado a recibir la información de la Hacienda Foral de Bizkaia, para analizar con ésta los criterios seguidos, en lugar de poner en marcha actuaciones que podrían invadir las competencias de esta última.

Para terminar pone de manifiesto que del contenido de los apartados sexto y séptimo de la Diligencia de fecha 11 de septiembre de 2.012, formalizada por la Hacienda Foral de Gipuzkoa dentro de las actuaciones de verificación y constatación, se desprende que las realizadas son las propias de una comprobación completa para determinar la proporción del volumen de operaciones atribuible a cada territorio por parte de una entidad o grupo de entidades, por lo que se trata de una comprobación paralela a la realizada previamente por la Hacienda Foral de Bizkaia, competente en la materia.

SEGUNDO.- La Diputación Foral de Gipuzkoa, y en su nombre y representación la procuradora D^a. Begoña Urizar Arancibia, ha presentado escrito de contestación a la demanda, postulando su inadmisión por concurrir la causa prevista en el art. 51 c) de la Ley de la Jurisdicción y, subsidiariamente la declaración de conformidad a derecho de la Orden Foral nº 956/12, en base a las siguientes alegaciones:

1^a Las pretensiones actoras no son susceptibles de revisión jurisdiccional, por lo que debe ser inadmitida la demanda, al tratarse de una discrepancia en la interpretación del artículo 29.6 del Concierto Económico, que debe ser resuelta por la Junta Arbitral a que se refieren los artículos 65 y siguientes del mismo Concierto, siendo competente el Tribunal Supremo para resolver las impugnaciones contra las resoluciones de la Junta Arbitral (artículo 67).

2^a En cuanto al fondo del asunto, arguye, en resumen, que la competencia de la demandante en la gestión del IVA de la mercantil Naturgas Energía Grupo, S.A. no impide que la Diputación Foral de Gipuzkoa la tenga respecto a la comprobación realizada en el expediente, dado que conforme el artículo 29 seis, b) segunda y tercera, del Concierto la competencia que se asuma a tenor del domicilio fiscal deberá coexistir con las facultades que otra Administración tenga en materia de comprobación e investigación, aun cuando sólo los resultados de la inspección realizada en virtud de la competencia en razón del domicilio fiscal surtirán efectos frente al obligado tributario.

Afirma además que la Diputación Foral de Gipuzkoa no ha incoado ningún expediente de comprobación e investigación, sino un acto previo a una posible apertura de dicho expediente (art. 144.3 de la Norma Foral General Tributaria de Gipuzkoa), que tenía por objeto comprobar los datos presentados por las entidades ante la propia Hacienda Foral de Gipuzkoa en sus declaraciones tributarias (modelo 393), compatible con la competencia de inspección que tiene la demandante en virtud del domicilio fiscal.

TERCERO.- Con carácter previo al examen del fondo del asunto, debemos dar respuesta al óbice procesal esgrimido por la Diputación Foral de Gipuzkoa, que defiende la inadmisión del recurso, en razón de que, constreñida la litis a la divergencia interpretativa de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, no procede su revisión por esta Sala de Justicia, y su resolución compete a la Junta Arbitral regulada en los artículos 65 y siguientes de ese texto legal, de cuyos acuerdos conoce el Tribunal Supremo.

Sorprende, no obstante, la introducción de esta tesis en el escrito de contestación a la demanda, que contradice abiertamente la Orden Foral nº 956/2012; así, en la quinta de sus "consideraciones", niega la aplicación de ese procedimiento arbitral, cuando se suscita un conflicto de competencias entre las Administraciones Tributarias de dos Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, como es el caso.

Su planteamiento de todas formas no es susceptible de favorable acogida, en tanto soslaya que el Concierto Económico tiene por objeto regular las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco (artículo 41 del Estatuto de Autonomía aprobado por Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre) y, en consecuencia, la Junta Arbitral, órgano definido en su composición, funciones y acuerdos, en el Capítulo II, Sección Tercera del Concierto (artículos 65 a 67) está llamada a resolver los conflictos que se planteen entre la

Administración del Estado y las instituciones competentes de los Territorios Históricos, y no los surgidos entre las distintas Administraciones Forales, aun cuando versen sobre la interpretación del articulado del Concierto.

De ahí que el artículo 66. Uno atribuya a la Junta Arbitral entre otras funciones, las de a) " Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido"; Y "b) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a las relaciones tributarias individuales".

Por tanto, la Junta Arbitral es un órgano de deliberación y resolución de los conflictos que se susciten entre la Administración Tributaria del Estado y las Diputaciones Forales, o entre éstas y la Administración de cualquier Comunidad Autónoma, sin que la referencia en el apartado b) transcrito a las "Administraciones interesadas", que subraya la Diputación Foral demandada, pueda entenderse, en ningún caso, comprensiva de facultades resolutorias de conflictos competenciales internos en el ámbito de los Territorios Históricos.

Éstos, ante la ausencia de órgano administrativo específico creado al efecto, habrán de ser dirimidos en este Orden Jurisdiccional, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 44 de la Ley 29/1998, de 13 de julio , que aunque en principio no constituye el marco de verdaderos conflictos competenciales, concibe procesos entre Administraciones Públicas que, como el presente, tienen por objeto la anulación de una actuación administrativa, pretendida por una Administración que entiende ha sido dictada por otra extramuros de las competencias que normativamente le han sido atribuidas.

Deviene oportuno en este punto recordar la sentencia del Tribunal Constitucional nº 26/2008, de 11 de febrero , en la que suscitándose la cuestión de qué hacer con las controversias subsumibles en los supuestos de los conflictos de competencia a que se refiere la Ley 12/2002, de 23 de mayo, cuando pese a estar legalmente prevista la constitución de la Junta Arbitral aún no se había formalizado, sostuvo, con expresa mención de los artículos art. 1.1 , 19, y en lo que al debate afecta, el artículo 44, todos ellos de la LJCA , que " una interpretación de la normativa aplicable informada y presidida por el principio pro actione ha de conducir a apreciar que, pese a la no constitución formal de la Junta Arbitral prevista en la Ley del Concierto Económico, el litigio competencial en este caso suscitado entre la Diputación Foral de Álava y la Administración General del Estado con ocasión de la aplicación del concierto económico era residenciable ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, al que le corresponde el conocimiento de los litigios competenciales entre Administraciones Públicas basadas en el Derecho Administrativo (¿)la demandante de amparo ha formulado ante un órgano del orden jurisdiccional contencioso- administrativo con ocasión de un litigio competencial entre Administraciones públicas una típica pretensión anulatoria de las concretas actuaciones controvertidas, con expresa declaración de reconocimiento de la competencia propia y de la invasión padecida, pretensiones ambas encuadrables en el art. 31.1 y 2 LJCA ".

Pues bien, dispone el artículo 44 de la Ley 29/1998, de 13 de julio , que.

"1. En los litigios entre Administraciones públicas no cabrá interponer recurso en vía administrativa. No obstante, cuando una Administración interponga recurso contencioso- administrativo contra otra, podrá requerirla previamente para que derogue la disposición, anule o revoque el acto, haga cesar o modifique la actuación material, o inicie la actividad a que esté obligada.

¿/¿

2. El requerimiento deberá dirigirse al órgano competente mediante escrito razonado que concretará la disposición, acto, actuación o inactividad, y deberá producirse en el plazo de dos meses contados desde la publicación de la norma o desde que la Administración requirente hubiera conocido o podido conocer el acto, actuación o inactividad".

Y este ha sido precisamente el cauce lícitamente seguido por la Hacienda Foral de Bizkaia, que, primero, mediante escrito fechado el 16 de octubre de 2.012 requiere la inhibición de la Diputación Foral de Gipuzkoa respecto de las actuaciones de comprobación del volumen de operaciones realizado en cada territorio del grupo de entidades encabezado por la entidad Naturgas Energía Grupo, S.A.; y una vez rechazado el requerimiento mediante Orden Foral nº 956/2012, de 13 de noviembre, de la Diputada Foral del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa, interpone el presente recurso contencioso-administrativo.

Decae, en consecuencia, el motivo de inadmisibilidad opuesto por la Diputación Foral de Gipuzkoa al amparo del artículo 51.c) de la Ley Jurisdiccional .

CUARTO.- Entrando a conocer de la cuestión nuclear del proceso, esto es, si las actuaciones de comprobación del volumen de operaciones llevadas a cabo por el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa en relación con el obligado tributario "Grupo de Entidades de IVA nº 09-013" se ajustan o no al reparto competencial establecido en el Concierto Económico, resultan de interés los siguientes antecedentes, que se desprenden del expediente administrativo y sobre los que existe conformidad:

1º Del grupo de entidades de IVA, la entidad dominante, Naturgas Energía Grupo, S. A., tributa 100% en Bizkaia, y el resto de entidades del grupo declaran a distintas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuadas en cada territorio; todas las entidades del grupo tienen su domicilio fiscal en Bilbao.

2º Con fecha 23 de diciembre de 2.011, la Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia formalizó las Actas Únicas, por las que procedía a la modificación de las proporciones de tributación imputables a las distintas Administraciones en relación con el IVA y el Impuesto de Sociedades (ejercicios 2.006 a 2.010 en IVA y 2.005 a 2.009 en Impuesto de Sociedades).

A resultas de esas Actas, los importes a transferir por la Hacienda Foral de Gipuzkoa a la Hacienda Foral de Bizkaia, en concepto de IVA, fueron: 2009, 28.762.823,30 €; 2010, 34.002.695,00€.

3º En marzo de 2.012, la Inspección de la Hacienda Foral de Gipuzkoa notificó a Naturgas Energía Grupo, S.A. como representante del grupo de entidades del IVA el inicio de " *actuaciones de verificación y constatación con el fin de conocer mejor sus circunstancias tributarias en relación a los efectos en la declaración modelo 353 del IVA, ejercicios 1009-2010 y 2011 como consecuencia de la proporción del volumen de operaciones atribuible a la Diputación Foral de Gipuzkoa calculada por las entidades integrantes del grupo y declarada en sus respectivos modelos 393 del IVA de los citados ejercicios*", de conformidad con lo dispuesto en el artículo 144.3 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa y el artículo 36 del Reglamento de Inspección Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, aprobado por Decreto Foral 31/2010, de 16 de noviembre.

4º En el ámbito de esas actuaciones, el 11 de septiembre de 2.012, la Inspección de la Hacienda Foral de Gipuzkoa, constituida en la oficina comercial de Naturgas sita en c/ Txurruka nº 10 de Donostia, formalizó Diligencia identificada con el NRP 15966907A0600- 3.054.

5º Con fecha 16 de octubre de 2.012, la Hacienda Foral de Bizkaia efectúa el requerimiento reseñado en el fundamento precedente, que es rechazado por la también aludida Orden Foral nº 956/2012, de 13 de noviembre.

A los hechos expuestos les son de aplicación los artículos 26 a 29 del Concierto Económico, dedicados al Impuesto sobre el Valor Añadido (Capítulo I, Sección 7ª), en particular los artículos 27.Uno y 29. Uno, Cuatro, Cinco y Seis, que abordan la distribución de competencias en estudio:

Dice el artículo 27. Uno "Exacción del Impuesto": " *La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se ajustará a las siguientes normas:*

Primera. 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.

Segunda. 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 establece en el artículo siguiente.

¿/¿"

Y el artículo 29 "Gestión e Inspección del Impuesto":

Uno. El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan el derecho a la deducción que se hayan realizados en los territorios respectivos durante cada año natural.

¿/¿

Cuatro. Los sujetos pasivos presentarán las declaraciones-liquidaciones del Impuesto ante las Administraciones competentes para su exacción, en las que constarán, en todo caso, la proporción aplicable y las cuotas que resulten ante cada una de las Administraciones.

Cinco. Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una corresponda.

Seis. La inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a las Diputaciones Forales o, en su caso, a la Administración del Estado, se llevará a cabo por las inspecciones de los tributos de cada una de dichas Administraciones.

b) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en territorio común y vasco se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

Primera. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio común: la comprobación e investigación será realizada por los órganos de la Administración del Estado, que regularizarán la situación tributaria del sujeto pasivo frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las distintas Administraciones.

Segunda. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio vasco: la comprobación e investigación será realizada por los órganos competentes de la Administración Foral correspondiente al domicilio fiscal, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado, y surtirá efectos frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas. En el caso de que el sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territorio común el 75 por ciento o más de sus operaciones, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, será competente la Administración del Estado sin perjuicio de la colaboración de las Diputaciones Forales.

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

Tercera. Lo establecido en las reglas anteriores se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden a las Diputaciones Forales en el ámbito de sus respectivos territorios en materia de comprobación e investigación, sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes.

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

Sostiene la recurrente, como fundamento de sus pretensiones, que ha de ser una única Administración la que delimite la situación tributaria del contribuyente determinando su corrección o, en su caso, la procedencia de su regularización, mediante las oportunas actuaciones de comprobación o investigación, lo que excluye, a su juicio, que cualquiera de las Administraciones afectadas pueda realizar actuaciones inspectoras y de comprobación de los porcentajes de tributación correspondientes a cada Administración.

Esa afirmación debe ser matizada a la vista de los artículos transcritos del Concierto Económico, singularmente, del artículo 29. Seis, que configura el marco competencial en materia inspectora; es cierto que el sistema se caracteriza, y así se hace constar en el Acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto ¿acta nº 1/2007- por la intervención de una sola Administración en régimen de acta única, esto es, la Administración con competencias inspectoras conforme las reglas establecidas en el Concierto, regularizara la situación tributaria del contribuyente que deba tributar conjuntamente a varias Administraciones en proporción al volumen de operaciones, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a cada una de ellas, ahora bien, no ignora el Concierto las facultades de comprobación e investigación propias de las Diputaciones Forales en su ámbito territorial, que podrá ejercer tan solo en orden a verificar la corrección del porcentaje de tributación que le ha sido atribuido, con la limitación de efectos establecida en el mismo artículo, lo que en modo alguno desvirtúa el sistema.

En el caso que examinamos, establecida sin ambages la competencia inspectora de la Hacienda Foral de Bizkaia, en razón de que todas las entidades del grupo declaran domicilio fiscal en Bilbao, con arreglo al apartado b) regla segunda del artículo 29. Seis, ¿en el mismo sentido el artículo 167. seis 1º b) de la Norma Foral de Bizkaia 7/1994, de 9 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido- ello no empece a las facultades de comprobación e investigación del resto de Administraciones competentes para la exacción del impuesto, y entre ellas, la Diputación Foral de Gipuzkoa, respecto de las operaciones realizadas en el ámbito de sus respectivos territorios, por mor de lo dispuesto con meridiana claridad en la regla tercera del repetido precepto.

En ese sentido se pronuncia la sentencia nº 130/08, de 10 de marzo (rec. 686/06), de esta Sala y Sección, que con remisión a la dictada el 21 de enero de 2.008 (rec. nº 483/06), interpreta los apartados tercero y cuarto del artículo 19 de la Ley del Concierto Económico, integrado en la Sección 3ª del Capítulo I, dedicada al Impuesto de Sociedades, que tienen un contenido sustancialmente idéntico a las reglas tercera y cuarta antedichas, resultando sus argumentos extrapolables al presente caso, pese a que el debate suscitado en ella no se ciñe, como aquí sucede, al reparto competencial de dos Administraciones Forales sobre las actuaciones de comprobación, y sin perjuicio de las particularidades de cada Impuesto.

Dice esa sentencia en su fundamento de derecho segundo:

"Esa disposición, según creemos, es el apartado Tres del mismo artículo 19 del Concierto de 2.002, al decir que: "Lo establecido en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden a las Diputaciones Forales en su territorio en materia de comprobación e investigación, sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes".

Se deduce de ello que las Administraciones forales competentes para recibir las declaraciones de conformidad con los arts 18 y 20. Dos del Concierto, de un Grupo de consolidación fiscal de la Administración del Estado, **podrán comprobar e investigar las operaciones llevadas a cabo por las sociedades del grupo, "en su territorio"**, y ello podrá determinar incrementos o disminuciones de la base imponible propia de ese ámbito territorial por medio de las actuaciones de comprobación abreviada del art. 123, (hoy comprobación limitada, según artículo 136 de la LGT 58/2.003, y artículo 129 de la N.F 2/2.005, de 10 de Marzo), **o incluso de investigación inspectora pertinentes, que dicho precepto ampara y que, incluso, como añade el apartado Cuarto, podrá llevar a modificar las proporciones fijadas por acuerdo entre ambas Administraciones, surtiendo esas actuaciones efectos provisionales.**

Ahora bien, lo que no cabrá es que, haciendo uso de facultades de liquidación provisional correctora fundada en la aplicación indebida de la normativa del impuesto, como ocurre en este caso, por parte de una de las Administraciones receptoras de proporciones del tributo se modifiquen las bases imponibles de manera general y extraterritorial sin consideración alguna a la comprobación tributaria de actos, elementos o valoraciones declarados ni al descubrimiento de hechos de relevancia tributaria no declarados que se puedan residenciar en el territorio de aquella, y debe afirmarse que, el esquema de distribución competencial que el Concierto establece al respecto, monopolizando la inspección del tributo, en cada caso, una u otra Administración, comporta la reserva necesaria en favor de dicha Administración para proceder a realizar las operaciones jurídico-tributarias de aplicación normativa que corrijan o rectifiquen en derecho los criterios en los que el contribuyente se funde, siguiéndose con ello en la práctica lo que antes hemos calificado como sistema tradicional, que es algo que el Concierto Económico no ha superado en este aspecto y sobre lo que el intérprete ha de moverse. En suma deducimos que la atribución que, en este caso, se ha de hacer indiscutidamente a la Administración del Estado de la facultad de inspeccionar al Grupo fiscal de que se trata, despliega plena y excluyente eficacia en orden a fijar las bases imponibles del mismo, dejando anticipadamente fuera toda concreta actividad administrativa de gestión de base territorial y limitada, hecha con empleo de facultades de determinación provisional, que pueda oponerse, y ello aunque la Administración competente no haya hecho ejercicio, o no la haya hecho aún, (que es algo que en el supuesto de este proceso no se implica), de tales facultades inspectoras.

Tiene que ser de este modo, y no cabe oponer el postulado de cariz idealista de que la sola unidad del ordenamiento común aplicado garantiza un resultado uniforme y concorde de tales aplicaciones y rectificaciones jurídico-tributarias sustantivas. En la Sentencia de 18 de Octubre de 2.002 que antes hemos citado, ya se aludía a situaciones semejantes que no son de, "conflicto de tipo normativo entre ambas Haciendas (la Estatal y la Foral)", pero quedaba acreditado que había surgido, "una divergencia interpretativa entre las mismas respecto de un mismo precepto o, si se quiere, respecto dos preceptos que tienen idéntico contenido (art. 7 de la Ley 30/1.985 del IVA y art. 7 de la Norma Foral del IVA, que eran los vigentes en las

fechas que ahora nos ocupan), divergencia que se traduce en la práctica en un evidente perjuicio económico para el contribuyente (muy cercano a los 200 millones de pesetas). Dicho perjuicio económico, por la forma de producirse, y como es fácilmente comprensible, contraría la racionalidad humana común y, también, la lógica jurídica; no resultando admisible, en forma alguna, que el contribuyente "pague el pato" resultante de la falta de coordinación entre Administraciones a estos efectos, por la ausencia de mecanismos de resolución de este tipo de cuestiones o por la falta de funcionalidad de los mismos".

Como decimos, no entra en escena en este caso si el criterio de la Hacienda Foral es coincidente o no con el de la Administración del Estado, pero es plenamente sostenible y ha de prevalecer la aspiración de la parte recurrente de que la postulación y relación en orden a la aplicación administrativa del tributo, (piénsese en el régimen de consultas tributarias vinculantes, como expresivo de esa preponderancia en la aplicación del impuesto), ha de quedar residenciada en una Administración pública de entre las varias que intervienen en la gestión plurifásica y múltiple del impuesto respecto de los grupos de sociedades que tributan a varias administraciones territoriales.

Siendo digno de acogimiento el motivo impugnatorio centrado en la falta de concreta atribución de la oficina gestora vizcaína del IS para modificar a la baja las bases imponibles negativas del Grupo de Sociedades (..)"

El artículo 19 en su apartado tercero ha de interpretarse pues del modo expuesto, ahora bien, de esta exégesis se desprende, en la sentencia únicamente se apunta esta, que hay una excepción y es que cuando se trata no de determinar en su integridad el tributo sino tan sólo, sin dejar de ser importante, la parte porcentual que a cada Administración corresponde el apartado nº 4 sí va a legitimar actuaciones como la efectuada por la demandada.

El apartado cuarto del artículo 19 contiene, como decimos, sustanciosos elementos para el caso, así, permite que las Administraciones con competencia, esto es, las citadas en los apartados precedentes y entre ellos el tercero, que asigna competencia a la Administración Foral, puedan determinar qué porcentaje de tributación le corresponde, porcentajes éstos que, como dice el apartado, sí van a ser eficaces frente al sujeto pasivo y, en el caso de que esta actuación implique que la otra Administración se vea perjudicada, por ejemplo si estima que el porcentaje ha de ser inferior y por tanto de incrementarse el suyo, esta discrepancia se va a tener que solventar entre las propias Administraciones, el sujeto pasivo queda ya al margen.

Así, pues la actuación de la demandada sí produce efectos económicos".

En definitiva, la Diputación Foral de Gipuzkoa está facultada para llevar a cabo actuaciones de comprobación y verificación del porcentaje de volumen de operaciones realizadas por las entidades que conforman el Grupo encabezado por Naturgas Energía Grupo, S.A. en su territorio, otra cosa es que extralimitándose de esa competencia, efectúe una comprobación completa tendente a determinar el volumen de operaciones en otros territorios y fijar el porcentaje de tributación que corresponde a cada una de las Administraciones con competencias exaccionadoras.

Descendemos así al terreno de lo fáctico, resultando que la Diligencia de 11 de septiembre de 2.012, formalizada por la Hacienda Foral de Gipuzkoa, único elemento probatorio que se cita en el recurso, no acredita que las controvertidas actuaciones de verificación y constatación -que además se articulan como previas al inicio del procedimiento de comprobación e investigación propiamente dicho y a fin de conocer su conveniencia, ex art. 144.3 Norma Foral 2/2005 de 8 de marzo General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa- excedan del ámbito que les es propio, invadiendo las competencias inspectoras que a la Diputación Foral de Bizkaia corresponden; en esa Diligencia, y en concreto, en los apartados sexto y séptimo que refiere la defensa actora, la Inspección de la Hacienda Foral de Gipuzkoa, constituida en la oficina comercial de Naturgas sita en c/ Txurruka nº 10 de Donostia, hace constar la documentación aportada por el representante de la mercantil (actas de IVA e Impuestos de Sociedades, ficheros de datos y facturas) y sus manifestaciones en relación a las operaciones de intercambio y venta a otras comercializadoras que efectúa Naturgas Energía Comercializadora, S.A., esto es, da cuenta de la información recabada que en modo alguno resulta ajena a la determinación de la proporción del volumen de operaciones atribuible a la Diputación Foral de Gipuzkoa, no constando en cualquier caso acta o informe que recoja las conclusiones de las actuaciones de comprobación llevadas a cabo, que podría evidenciar la alegada extralimitación.

Se sigue de lo razonado la íntegra desestimación del presente recurso.

QUINTO.- De conformidad con el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional procede la imposición de las costas procesales causadas a la parte recurrente.

Y es por los anteriores fundamentos jurídicos por los que este Tribunal emite el siguiente

FALLO

QUE DEBEMOS DESESTIMAR COMO DESESTIMAMOS EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO Nº 1113/12 INTERPUESTO POR LA REPRESENTACION PROCESAL DE LA DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAUA FRENTE A "LAS ACTUACIONES DE COMPROBACIÓN DEL VOLUMEN DE OPERACIONES DEL GRUPO DE ENTIDADES ENCABEZADO POR NATURGAS DESARROLLADAS POR LA DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZKOA", DECLARANDO SU CONFORMIDAD A DERECHO, CON IMPOSICIÓN A LA RECURRENTE DE LAS COSTAS DEL PROCEDIMIENTO.

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer **RECURSO DE CASACIÓN** ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Supremo, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de **DIEZ DÍAS**, contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que deberá manifestarse la intención de interponer el recurso, con sucinta exposición de la concurrencia de los requisitos exigidos y previa consignación en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el Banco Santander, con nº 4697 0000 93 01113 12, de un **depósito de 50 euros**, debiendo indicar en el campo concepto del documento resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso".

Quien disfrute del beneficio de justicia gratuita, el Ministerio Fiscal, el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales y los organismos autónomos dependientes de todos ellos están exentos de constituir el depósito (DA 15ª LOPJ).

Así por esta nuestra Sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN .- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el día de su fecha, de lo que yo el Secretario doy fe en Bilbao, a 2 de julio de 2014.