



Roj: **STSJ PV 3124/2017 - ECLI: ES:TSJPV:2017:3124**

Id Cendoj: **48020330012017100410**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Bilbao**

Sección: **1**

Fecha: **19/09/2017**

Nº de Recurso: **49/2017**

Nº de Resolución: **348/2017**

Procedimiento: **CONTENCIOSO**

Ponente: **LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANIA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAIS VASCO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 49/2017**

**PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

**SENTENCIA NUMERO 348/2017**

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA

MAGISTRADOS:

D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ

DÑA. MARGARITA DÍAZ PÉREZ

En Bilbao, a diecinueve de septiembre de dos mil diecisiete.

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 49/2017 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia de 22 de setiembre de 2.016, que desestimó la reclamación nº 1.247/2015, interpuesta por la firma social hoy parte recurrente contra actuación de la Subdirección de Inspección de 26 de octubre de 2.015 que dictó el acuerdo de liquidación nº 10-AGGE40102-1Y, derivado de Acta de Disconformidad A02/GGE401, en concepto de Impuesto sobre Primas de Seguro -IPS-, del ejercicio 2.010, con cuota a ingresar de 338.117,15 €, sin exigencia de intereses de demora, como consecuencia de haberse aplicado una proporción inferior de operaciones que las que correspondían a dicha Hacienda foral vizcaína.

Son partes en dicho recurso:

- **DEMANDANTE** : ZURICH INSURACE PLC SUCURSAL EN ESPAÑA, representada por el Procurador Don GERMÁN ORS SIMÓN y dirigida por el Letrado Don BORJA ORTA VILLAR.

- **DEMANDADA** : La DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, representada por la Procuradora Doña MONIKA DURANGO GARCÍA y dirigida por la Letrada Doña MARÍA BARRENA EZCURRA.

Ha sido Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA.

## **I.- ANTECEDENTES DE HECHO**



**PRIMERO.-** El día 2 de enero de 2017 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que Don GERMÁN ORS SIMÓN actuando en nombre y representación de ZURICH INSURACE PLC SUCURSAL EN ESPAÑA, interpuso recurso contencioso-administrativo contra el acuerdo del Tribunal **Económico**-Administrativo Foral de Bizkaia de 22 de setiembre de 2.016, que desestimó la reclamación nº 1.247/2015, interpuesta por la firma social hoy parte recurrente contra actuación de la Subdirección de Inspección de 26 de octubre de 2.015 que dictó el acuerdo de liquidación nº 10-AGGE40102-1Y, derivado de Acta de Disconformidad A02/GGE401, en concepto de Impuesto sobre Primas de Seguro -IPS-, del ejercicio 2.010; quedando registrado dicho recurso con el número 49/2017.

**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 el 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 desestimaran los pedimentos de la actora.

**CUARTO.-** Por Decreto de 9 de mayo de 2017 se fijó como cuantía del presente recurso la de 338.117,15 euros.

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

**SEXTO.-** Por resolución de fecha 8 de setiembre de 2017 se señaló el pasado día 14 de setiembre de 2017 para la votación y fallo del presente recurso.

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

## II.- FUNDAMENTOS JURÍDICOS

**PRIMERO.-** El presente proceso contencioso-administrativo cuestiona el acuerdo del Tribunal **Económico**-Administrativo Foral de Bizkaia de 22 de setiembre de 2.016, que desestimó la reclamación nº 1.247/2015, interpuesta por la firma social hoy parte recurrente contra actuación de la Subdirección de Inspección de 26 de octubre de 2.015 que dictó el acuerdo de liquidación nº 10-AGGE40102-1Y, derivado de Acta de Disconformidad A02/GGE401, en concepto de Impuesto sobre Primas de Seguro -IPS-, del ejercicio 2.010, con cuota a ingresar de **338.117,15 €**, sin exigencia de intereses de demora, como consecuencia de haberse aplicado una proporción inferior de operaciones que las que correspondían a dicha Hacienda foral vizcaína.

El proceso, -que no hace cuestión de los aspectos de fondo de dicha regularización al punto de señalar que en los posteriores ejercicios de 2.011 y 2.012, las Actas habrían sido suscritas de conformidad-, trae a escena dos planteamientos impugnatorios sucesivos que se esbozan seguidamente, no sin antes reflejar la manifestación actora de que, como las cuotas ahora exigidas han sido ingresadas en otras Administraciones, el resultado global es de suma "0" y neutro para el sujeto tributario, debiendo resolverse mediante compensaciones entre ellas, que ya habrían sido puestas en marcha por la propia Administración tributaria foral.

- **Prescripción del derecho a liquidar por parte de la DFB**, como motivo que se justifica para la firma aseguradora recurrente ante el riesgo de que una actuación liquidatoria extemporáneamente pusiese en peligro la respuesta favorable de las Administraciones donde se ingresó en exceso con cargo a dicho ejercicio de 2.010.

La tesis que al respecto se desarrolla es la de que al iniciarse la actividad inspectora el 2 de febrero de 2.015, ya habían transcurrido cuatro años desde la finalización del período voluntario de pago, sin que pueda atribuirse efecto interruptivo a las actuaciones de obtención de información seguidas a partir de Diciembre de 2.012 mediante requerimientos que mencionaban el artículo 184.4 NFGT, entendiéndose que dichas actuaciones deben enmarcarse en alguno de los procedimientos de gestión del artículo 115 NF, constituyendo una verdadera comprobación limitada que habría incurrido en caducidad por falta de resolución expresa y que carecería de todo potencial de interrumpirla en base al artículo 102.5. Rechaza el criterio de la Administración de que pueda ponerse en marcha esa vía de obtención de información al margen de todo procedimiento.

- **Imprudencia de la exigencia del pago de la cuota.** En este marco se defiende que, dado que no se han modificado los importes globales al recalcular la parte de base imponible del IPS que corresponde a la Hacienda Foral actuante, y que lo que se aumenta en Acta de la Inspección ha sido ya ingresado en otras Administraciones tributarias, no procede exigirle suma alguna aunque el criterio de fondo haya sido aceptado, pues en el caso de que las referidas Administraciones no alcanzasen un acuerdo, se produciría una evidente *doble imposición*, pagando doblemente por esa falta de coordinación entre ellas. Se citan principios generales del **Concierto Económico** y distintos precedentes jurisdiccionales, proclives a soluciones armónicas en supuestos como el planteado.

En respuesta a dichas cuestiones y planteamientos, la DFB desarrolla su oposición en escrito de los folios 118 a 141, y comienza por abordar el punto sobre la interrupción de la *prescripción*.



Como resumen, alude a un primer requerimiento de Oficinas de Gestión de 19 de Marzo de 2.012 basado en el artículo 123 NFGT, y a otro de la Inspección del 10 de diciembre de 2.012 con base en el artículo 162 de la NFGT, con posterior inclusión el 23 de octubre de 2.014 en el plan general de inspección respecto del IPS de 2.007 a 2012, iniciándose las actuaciones inspectoras el 2 de Febrero de 2.015; y hace cita de Sentencias de esta Sala y Sección de 30 de Diciembre de 2.014 en R.C-A nº 688/13 , y de 12 de mayo de 2.015 ( R.C.A nº 405/14 ) en lo que afecta a las actuaciones de información interruptivas, con remisiones al texto del Informe ampliatorio inspector y al Acuerdo de liquidación de la Subdirección de Inspección que eliminó los intereses de demora.

En relación con el segundo punto de controversia, se citan, en concordancia con la ley común, los artículos 59 (pago de la deuda) y 82.5 de la NFGT (ineficacia de las actuaciones realizadas ante otra Administración tributaria), y se sostiene que los pagos hechos a esas otras Administraciones carecen de efecto liberatorio, sin perjuicio de lo que establecen -y así se ha aplicado al caso-, el 165.8 de la NFGT y, en su desarrollo, el artículo 20.1 del Reglamento foral de recaudación aprobado por D.F 215/2005, de 27 de Diciembre, los cuales sientan la regla especial de suspensión del ingreso durante doce meses prorrogables sin necesidad de prestar garantías, cuando la deuda se haya satisfecho indebidamente a otra Administración, debiendo el interesado justificar documentalmente el ingreso y la solicitud de traspaso de la cantidad. Se rechaza, por remisión al acuerdo del TEA Foral, que se vulneren los principios de los artículos 2 y 4 del **Concierto Económico** sobre coordinación entre administraciones, pues fijados los puntos de conexión por el artículo 32.2 del mismo, quedarían vacíos de contenido si hubiese de estarse a lo que la parte actora pretende, destacando que cuando la Administración del ingreso indebido proceda a su traspaso o remesa, se considerará aquel efectivo desde el origen, siendo ésta la razón por la que se han excluido en este caso los intereses de demora.

**SEGUNDO.-** Si se examina el debate relativo a la interrupción de los plazos de prescripción de cuatro años del artículo 69 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de Marzo, presuponiendo que conforme al artículo 68.1.a) se habrían consumado en la fecha de 2 de Febrero de 2.015 en que las actuaciones inspectoras se iniciaban, se menciona un primer hito de interrupción fundado en el artículo 123 NFGT, alusivo al requerimiento de la Administración de Tributos de 19 de marzo de 2.012 en que se recababa de la sociedad recurrente información sobre importes y criterios de localización de los tipos de riesgo y compromisos asegurados, que dio lugar a una contestación de 27 de marzo sin que se siguiera posterior actuación administrativa, la conclusión de este Tribunal no puede quedar exenta de dudas acerca de que ese efecto interruptivo se produjese, pues si la finalidad de ese requerimiento, como dice el TEA, era "*comprobar si los criterios seguidos por la obligada tributaria; cumplieran con lo dispuesto en la normativa aplicable al efecto*", tanto por su enunciado como por su objeto se estaba ante un procedimiento de comprobación tributaria que desbordaba el marco muy limitado del Artículo 123 sobre revisión de autoliquidaciones y declaraciones, incluso en su apartado 2, como posteriormente revelaría el empleo del procedimiento inspector, las explicaciones y métodos que se requerían iban mucho más allá de los datos consignados en la autoliquidación.

En cualquier caso, esa actividad con potencial de interrupción no fue única ni la que debe tenerse por principal y más decisiva, pues se vino a producir el requerimiento de información de la propia Inspección de diciembre de 2.012, y esta Sala y Sección, como recuerda la representación de parte demandada, ya ha tenido ocasiones precedentes de desligar tales actuaciones de obtención de información -artículos 138.d) y 162 NFGT-, de los procedimientos de gestión o inspección que puedan seguirse con posterioridad.

Se abordaba en la Sentencia de 30 de Diciembre de 2.014, R.C-A nº 688/13 (ROJ: STSJ PV 4282/2014 ) ante planteamiento muy similar al de este litigio, en los términos que siguen;

"Siendo premisa suficiente que el artículo 138.1.d) de la NF 2/2.005, conciba a la iniciativa adoptada en junio de 2.006 por la Subinspección tributaria, como "*actuación*" y no como "*procedimiento inspector*" dentro de la enumeración que de unos y otros realiza, no solo es que no pueda aplicarse a ese requerimiento de obtención de información un régimen procedimental de sucesión de trámites convergentes en una resolución definitiva, expresa o presunta, sino que tampoco se incardina secuencialmente en el específico procedimiento de comprobación que se iniciaría más tarde.

Frente a esas dos hipótesis disyuntivas, lo que tiene que prevalecer es la noción de que el requerimiento es un acto de comunicación aislado y autónomo cuya perfección se agota con su emisión y de manera instantánea y no permite otra decisión posterior que enlace con él mismo, ya alcance o no alcance las finalidades que lo determinan. No cabe dictar "*resolución*" sobre el requerimiento ni sobre la eficacia formal y material obtenida instrumentalmente por medio de él y, por tanto, no cabe someter a límites temporales máximos (caducidad) la conclusión de su puesta en práctica. Recabada la información a que alude, se aplicará, en su caso, a otro procedimiento de determinación de las bases impositivas, o quedará en la nada procedimental, pero en ningún caso habrá de venir completado con una posterior resolución.



En suma, el artículo 102 NFGT no es aplicable al supuesto de estos autos en cuanto está orientado a señalar los plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa, por defecto, en plazo máximo de seis meses, y con derivada caducidad del procedimiento en los que sean susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen. -Apartado 4.b) de dicho artículo-. Nada aporta, por tanto, que el propio artículo 102.1 no excluya expresamente de caducidad, como hace con ciertos procedimientos de gestión y de apremio, a los requerimientos de que aquí se trata, porque la disposición en su conjunto y en su sistemática no se refiere en absoluto a ellos ni los puede tener ni tiene en cuenta.

Y, de todo lo que se ha expuesto, se infiere asimismo que tampoco cuenta con la menor viabilidad encuadrar ese requerimiento como una actividad más, -la de iniciación del procedimiento inspector de comprobación-, de suerte que, virtualmente agregado al mismo, sea el plazo de caducidad de este procedimiento el que entre en juego. (¿.)".

Volviendo sobre esas ideas, no debe asimilarse el requerimiento dirigido por la Inspección ni a las actuaciones de comprobación limitada del artículo 132 NFGT, como defiende la parte actora, ni cabe tampoco acoger la tesis de dicho litigante de que esa posibilidad constituye un "fraude procesal" (sic) en la medida en que prolonga en el tiempo las posibilidades de actuación inspectora y vacía de contenido los preceptos que establecen su máxima duración. La figura de la prescripción no tiene por objeto la limitación del ejercicio de las potestades de la Administración tributaria, ni tampoco sobreponer unos plazos de caducidad a otros y ordenar restrictivamente el elenco de medios con que aquella cuenta para satisfacer los intereses públicos, que son los que la ley determina y no los que el sujeto pasivo o el intérprete consideren tolerables. Por ello, que determinados procedimientos ofrezcan unos plazos máximos de desarrollo es ajeno a que esas otras facultades existan y puedan ser tenidas en cuenta como interruptivas de la prescripción a salvo de que, -como la Jurisprudencia es constante en indicar-, se trate de solicitudes sin trascendencia y enlazables con el concepto de "diligencias-argucia" que en ocasiones se ha empleado por la misma.

La trascendencia tributaria del objeto ha sido examinada por la jurisprudencia, así en Sentencias como las de 3 de noviembre de 2011 (rec. cas. núm. 2117/2009), 14 de marzo de 2007 (rec. cas. núm. 1320/2002) y 12 de noviembre de 2.003 (rec. cas. núm. 1320/2002), que la definen como «*la cualidad de aquellos hechos o actos que puedan ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el art. 31.1 de la Constitución de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y poder, en caso contrario, actuar en consecuencia, de acuerdo con la Ley. Y esa utilidad puede ser "directa" (cuando la información solicitada se refiere a hechos imponible, o sea, a actividades, titularidades, actos o hechos a los que la Ley anuda el gravamen) o "indirecta" (cuando la información solicitada se refiere sólo a datos colaterales, que puedan servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imponibles presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora -que no se olvide, no puede alcanzar a absolutamente todos los sujetos pasivos, por ser ello materialmente imposible-hacia ciertas y determinadas personas )*» .

En el presente caso, esa trascendencia no ha sido puesta en cuestión y condujo precisamente a que se incluyera más tarde a la recurrente en el plan de inspección a efectos de practicar las actuaciones oportunas de comprobación y liquidación de la deuda.

**TERCERO.-** No acogible el motivo referido a la extinción de la deuda por prescripción, el que se centra en la exigencia del pago de la deuda liquidada al sujeto pasivo, no ofrece unos perfiles claros que puedan ser tampoco estimatoriamente concluidos.

La parte actora no cuestiona como tal el contenido de la deuda liquidada pero, sin objetar precepto alguno de los que darían lugar a la exigibilidad de la misma y sin venir realmente obligada ejecutivamente al pago, -por haberse aplicado fórmulas que suspenden el ingreso a resultas de que las administraciones perceptoras remesen o compensen su saldo-, es decir, sin haber aún experimentado ninguna de las consecuencias desfavorables de la práctica de dicha liquidación, parece defender que, ante la hipótesis de futuro de que dichos intentos fracasen, en ningún caso, vendría obligada a hacerlo, lo que atribuye a su pretensión un claro matiz declarativo.

Esa solución no cuenta con verdadero fundamento legal ni en el **Concierto Económico** ni en las normativas generales tributarias de cada ordenamiento territorial y acaso equivaldría a consagrar en la práctica la regla contraria de que el sujeto pasivo puede libremente ingresar la deuda ante la Administración tributaria que tenga por conveniente y en la proporción que en cada caso estime, prescindiendo de todo punto de conexión, lo que no se presenta como jurídicamente generalizable en base al principio de indisponibilidad del crédito tributario - artículo 18 LGT y concordante foral-, y al margen del casuismo que pueda invocarse en relación muy frecuente con el juego alternativo del IVA y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, en que el sujeto pasivo ha podido ser frecuentemente ajeno a la elección de la figura aplicable.



La parte recurrente reclama, mediante diferentes citas, que se acceda a "solución armónica" en ese sentido, y lo que la Sala concluye es que no deja de serlo la aplicación del citado artículo 165 de la NFGT, cuyos últimos párrafos son del siguiente tenor;

7. El ingreso de la deuda de un obligado tributario se suspenderá total o parcialmente, sin aportación de garantías, cuando se compruebe que por la misma operación se ha satisfecho a la misma u otra Administración una deuda tributaria o se ha soportado la repercusión de otro impuesto, siempre que el pago realizado o la repercusión soportada fuera incompatible con la deuda exigida y, además, en este último caso, el sujeto pasivo no tenga derecho a la completa deducción del importe soportado indebidamente.

8. También se suspenderá total o parcialmente durante un plazo de doce meses, y sin aportación de garantías cuando *se haya satisfecho la deuda tributaria indebidamente en otra Administración*. Por circunstancias excepcionales ajenas al obligado tributario, el plazo anterior podrá ser prorrogado por la Administración".

Se trata de dos supuestos distintos, el primero de los cuales -sin duda de mayor alcance- responde al que ha sido examinado frecuentemente por los Tribunales de este orden, mientras que el segundo, pese a la denotación de que la conducta del sujeto pasivo ha sido *indebida*, aspira a conjugar las iniciativas de la Administración exactora con las del propio interesado de cara a evitar que la recaudación inmediata lesione finalmente los intereses del mismo, y antepone la opción del ajuste entre las Administraciones a la de la ejecución mediante ingreso a cargo del deudor.

Por ello, no aprecia esta Sala que concurra una infracción actual y efectiva de disposición legal o reglamentaria que pueda dar lugar a la declaración pretendida.

**CUARTO.-** La desestimación del recurso conlleva la preceptiva imposición de costas del artículo 139.1 LJCA, si bien la lealtad procesal con que se expresan los condicionados móviles del recurso y se articulan sus motivos, -ante una perspectiva de erróneo ingreso de parte de la total deuda tributaria que no ha sido cuestionado-, justifica reducirlas al 50 por 100 en base al apartado 3 de dicha disposición.

Vistos los preceptos citados y demás de general aplicación, la Sala, (Sección Primera) dicta el siguiente,

## FALLO

**DESESTIMAR EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO INTERPUESTO POR EL PROCURADOR DE LOS TRIBUNALES DON GERMÁN ORS SIMON EN REPRESENTACIÓN DE "ZURICH INSURANCIE PLC, SUCURSAL EN ESPAÑA" CONTRA ACUERDO DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO FORAL DE BIZKAIA DE 22 DE SETIEMBRE DE 2.016, EN RECLAMACIÓN Nº 1247/2015, RELATIVA A ACUERDO DE LA SUBDIRECCIÓN DE INSPECCIÓN DE 26 DE OCTUBRE DE 2.015 MÁS ARRIBA DETALLADO, Y CONFIRMAMOS DICHS ACTOS, CON IMPOSICIÓN DE COSTAS A LA PARTE ACTORA EN LA PROPORCIÓN INDICADA EN EL F.J. CUARTO DE LA PRESENTE SENTENCIA.**

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 y/o ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de **TREINTA DÍAS** ( artículo 89.1 LJCA ), contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que se dé cumplimiento a los requisitos del artículo 89.2, con remisión a los criterios orientativos recogidos en el apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, publicado en el BOE nº 162, de 6 de julio de 2016, asumidos por el Acuerdo de 3 de junio de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

Quien pretenda preparar el recurso de casación deberá previamente consignar en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el Banco Santander, con nº 4697 0000 93 0049 17, 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 Sentencia, de la que se dejará testimonio íntegro en 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 Letrado de la Administración de Justicia doy fe en Bilbao, a 19 de septiembre de 2017.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ