



Roj: **STSJ PV 3128/2017 - ECLI: ES:TSJPV:2017:3128**

Id Cendoj: **48020330012017100413**

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

Sede: **Bilbao**

Sección: **1**

Fecha: **27/09/2017**

Nº de Recurso: **3/2017**

Nº de Resolución: **362/2017**

Procedimiento: **CONTENCIOSO - APELACION**

Ponente: **JUAN ALBERTO FERNANDEZ FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAIS VASCO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**RECURSO DE CASACIÓN Nº 3/2017**

**SENTENCIA NUMERO 362/2017**

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

D. LUIS ÁNGEL GARRIDO BENGOETXEA

MAGISTRADOS:

DÑA. ANA ISABEL RODRIGO LANDAZABAL

D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ

D. JOSÉ ANTONIO ALBERDI LARIZGOITIA

D. JOSÉ ANTONIO GONZÁLEZ SAIZ

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

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 de casación registrado con el número 3/2017.

Son partes en dicho recurso:

- **DEMANDANTE** : AGROMOTOR AGRICULTURA Y MOTORIZACIÓN S.A., representada por la Procuradrea Doña IRUNE OTERO URIA y dirigida por el Letrado Don SANTIAGO LLORENTE TRICIO.

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

Ha sido Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ.

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

**PRIMERO.**- El auto dictado con fecha 26-01-2017 en el procedimiento ordinario 570-2015 acordó: " **Tener por preparado recurso de casación a instancia de la representación de la entidad AGROMOTOR AGRICULTURA Y MOTORIZACIÓN, S.A. contra la Sentencia Nº 489/2016, de 9 de noviembre , dictada en los presentes autos de Procedimiento Ordinario Nº 570/2015 y, en consecuencia, emplazar a las partes ante la Sección de esta Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco prevista en el artículo**



**86,3 2º LJCA para comparecer dentro del plazo de treinta días, con remisión de los autos originales y el expediente administrativo. "**

**SEGUNDO.-** Doña. Irune Otero Uría, Procuradora actuando en nombre de Agromotor Agricultura Motorización S.A. y Doña Montserrat Colina Martínez actuando en nombre de la Diputación Foral de Bizkaia se personaron en las actuaciones de este Recurso de casación mediante escritos presentados, respectivamente, el 1-02-2017 y el 10-03-2017.

**TERCERO.-** El auto dictado en estas actuaciones con fecha 6-04-2017 el recurso de casación preparado por la representación de Agromotor Agricultura Motorización S.A. mediante escrito registrado el 3-01-2017 y que tiene por objeto la sentencia dictada por esta Sala (Sección 1ª) el 9-11-2016 en el procedimiento ordinario 570-2015, y ordenó el trámite de interposición.

**CUARTO.-** La mencionada representación de Agromotor Agricultura Motorización S.A. presentó con fecha 8-06-2017 el escrito de interposición del recurso de casación contra la antedicha sentencia.

**QUINTO.-** Del escrito de interposición del recurso de casación se dio traslado a la representación de la Diputación Foral de Bizkaia que presentó el escrito de oposición con fecha 27-07-2017.

**SEXTO.-** El día 20 de los corrientes se procedió a la votación y fallo del recurso de casación conforme a lo acordado por providencia del 13-09-2017.

## II.- FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** El recurso de casación se funda en la interpretación errónea del artículo 9, apartado 2 de la Ley 3/1989 de 30 de mayo del País Vasco de armonización, coordinación y colaboración fiscal ( BOPV nº 109 de 9-06-1989), modificado por la Ley 4/1998 de 6 de marzo ( BOPV de 30-03-1998).

La recurrente considera que el antedicho precepto "es una disposición asistemática y esencialmente ajena al sistema concebido de centralización de obligaciones tributarias por parte del sujeto pasivo, y a la obligatoriedad de la previa presentación de una declaración ad hoc en cada una de las disposiciones afectadas" y, así, diferencia el sistema de centralización regulado en el artículo 8 al que remite el apartado 1 del artículo 9 de la precita Ley 3/1989 para sostener que no puede equipararse el sistema de compensación entre Haciendas al de centralización al amparo de la literalidad de los preceptos citados.

Además, la recurrente alega a propósito del ejercicio del derecho a la devolución del IVA, comparando el supuesto de solicitud de devolución mensual con el de solicitud a fin de ejercicio que "¿¿¿no cabría aplicar ese sistema de centralización aun existiendo un alta previa al cambio normativo en el sistema de centralización, en tanto que la Diputación en la que se hubieran centralizado las obligaciones fiscales tendría que asumir, solo teóricamente, devoluciones que correspondieran a otras Diputaciones sin cobertura legal de la norma, en tanto que en absoluto tuvo en cuenta al momento de su aprobación el supuesto de que las devoluciones se pudieran solicitar, no a final del período anual, sino en cada período mensual. Una interpretación como la que se defiende en la sentencia que con este escrito se impugna, supondría conculcar un derecho fundamental a la igualdad en tanto que se haría de peor condición a un sujeto pasivo que estuviera dado de alta en la devolución mensual del IVA frente a otro que no lo estuviera. Lo anterior, supondría la inevitable salida del mecanismo de centralización, o su inaplicación de facto en tanto que no contemplada esa contingencia, siendo que como se ha dicho se haría de peor condición, sin justificación alguna, a unos sujetos pasivos frente a otros, y adicionalmente se contravendría el principio de neutralidad del IVA, que supone que no puede perjudicarse a ningún obligado tributario, por el mero hecho de la existencia de una estructura administrativa del Estado plural, con varias administraciones competentes en la exacción, frente a otro que sólo lo hiciera en una, en este caso en una o varias Diputaciones Forales. Deben por tanto interpretarse las normas tal y como amerita el artículo 3 del Código Civil , es decir, teniendo en cuenta el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, sus antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que deben ser aplicadas, atendiendo asimismo al espíritu y finalidad de las mismas, siendo adicionalmente que en su aplicación por los Tribunales deberá ponderarse la equidad, en relación con los hechos en presencia".

Y con invocación final de los principios de coordinación y colaboración entre Diputaciones Forales la recurrente argumenta que "¿..no podemos asumir una interpretación fragmentaria , y que prime únicamente la mera ubicación de la norma en un texto legal, que podemos calificar de esencialmente asistemático, frente a una necesaria hermeneútica legal que asuma una interpretación de la norma en tanto que imbricada en sistema jurídico vasco no unívoco, que necesita de una cierta amplitud de miras, en tanto que existen varias ramificaciones legales en presencia, ad intra del mismo, y adicionalmente en relación con normativa sustantiva y procedimental que también incide por remisión de la propia norma analizada, en la interpretación de la misma. Por lo anterior, entendemos que no puede tener visos de prosperidad la tesis defendida en la sentencia



de instancia, y ello frente a una lectura sistemática e integrada del ordenamiento, de las remisiones legales en presencia y en fin, del comportamiento previo de la Administración que compele al obligado tributario a adecuar su comportamiento a anteriores expresiones de conocimiento y voluntad administrativas, que son perfectamente compatibles con la interpretación que se defiende por mi mandante. En suma, que se pretende por mi representado que se pondere asimismo por la Sala de Casación, a la que respetuosamente nos dirigimos, la aplicabilidad del principio de confianza legítima, y en relación con la Jurisprudencia del Tribunal Supremo expuesta en el escrito de demanda, que damos por reproducida para evitar innecesarias repeticiones."

**SEGUNDO.-** La Diputación Foral de Bizkaia se ha opuesto al recurso de casación por los motivos siguientes:

1.- La alegación de infracción del artículo 165.8 de la Norma Foral General Tributaria de Bizkaia excede del objeto del recurso de casación señalado por el auto de 6-04-2017 y, tampoco se argumenta la infracción de ese precepto además de su intrascendencia para la resolución .

2.- El incumplimiento del artículo 92.3 a) de la Ley Jurisdiccional .

3.- La interpretación acertada del artículo 9.2 de la Ley 3/1989 en relación a los preceptos ( apartado 1 de ese artículo y artículo 8) de la Ley 3/1989 , y su desarrollo en el Decreto Foral 144/1989 de 5 de diciembre, todos ellos referidos al régimen de centralización de obligaciones tributarias y, en particular, a la solicitud previa de aplicación de ese sistema a que se refiere a que se refiere el artículo 8.2 de la precitada Ley .

4.- El fundamento de la pretensión del recurrente desestimada por la sentencia recurrida en la aplicación del artículo 9 de la Ley 3/1989 , tan solo de aplicación- no es el caso- a quienes hayan optado previamente por la centralización de sus obligaciones tributarias.

5.- La diferenciación del régimen de centralización regulado por los antedichos preceptos de la Ley 3/1989 del País Vasco respecto del régimen de compensación entre deudas de y con la misma Administración tributaria regulado por la normativa general y de recaudación .

6.- La falta de acreditación de que el saldo acreedor (IVA-diciembre de 2013) de la recurrente en la Hacienda Foral de Álava derive de la regulación de la cifra de operaciones- a fin de ejercicio- en los territorios en que aquella realiza su actividad.

**TERCERO.-** El auto de admisión del recurso señaló en el razonamiento 4º , en cumplimiento de lo dispuesto por el artículo 90.4 de la LJCA , la cuestión en cuya resolución se apreció el interés casacional objetivo e identificó los preceptos, más bien, el marco normativo en que debía ventilarse dicha cuestión: "los requisitos de aplicación del mecanismo de centralización en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, establecido por la Ley 3/1989 de 30 de mayo del País Vasco de armonización, coordinación y colaboración fiscal, modificada por la Ley 4/1998 de 6 de marzo, en particular, el de declaración del sujeto pasivo ante cada una de las Haciendas Forales afectadas ( Artículos 8.2 de esa Ley y 5 del Decreto Foral 144/1989 de 5 de diciembre ) y los efectos o relación de dicho instrumento con una eventual compensación de saldos entre aquellas Administraciones, sin demora del contribuyente, al amparo del artículo 9.2 de la misma norma legal".

El escrito de interposición no se ha ajustado totalmente a los límites que se acaban de señalar , ni tan siquiera a los predeterminados por el escrito de preparación en congruencia con los fundamentos de la sentencia recurrida, según diremos, pero no incurre en los defectos formales señalados por la recurrida, a saber, la alegación de la infracción del artículo 165.8 de la Norma Foral 2/2005 de Bizkaia que hizo la parte en el escrito de preparación y que fue excluida del debate por el auto de admisión, y de argumentación de la infracción del artículo 9.2 de la Ley 3/1989 del País Vasco (iniciales, LACCF).

**CUARTO.-** La sentencia recurrida (fundamento 3º) ha aplicado el régimen de centralización ergo compensación de obligaciones fiscales de la Ley 3/1989, desarrollado por el Decreto Foral 144/1989 de 5 de diciembre, de conformidad no solo con su literalidad, sino con su sistemática y recto sentido.

Así es, en efecto, que la compensación prevista por el artículo 9-2 de la Ley 3/1989 de armonización, coordinación y colaboración fiscal, requiere el cumplimiento de lo establecido por el artículo 8.2 de esa Ley, esto es, que el obligado tributario solicite la aplicación del régimen de centralización regulado en esos preceptos de forma sistemática, integrada, de todo punto incompatible con la aplicación separada del artículo 9.2 defendida por la recurrente.

No es la sentencia de instancia la que incurre en una interpretación fragmentaria de las normas, sino la defendida por la recurrente extramuros del texto literal y buen orden sistemático de la Ley 3/1989 ( artículos 8 , 9 y 10; y Decreto Foral 144/1989 de 5 de diciembre de Bizkaia) y so capa de una interpretación integradora del ordenamiento, englobada en el régimen foral de coordinación y cooperación tributaria y en el régimen



sustantivo (derecho a la devolución) del IVA que no puede ser tenida por tal ya que se sustenta en una lectura, esa sí, asistemática, desintegradora del régimen de centralización de obligaciones de la Ley 3/1989.

El artículo 9.2 de la Ley 3/1989 de 30 de mayo, modificado por la Ley 4/1998 de 6 de marzo regula un supuesto de compensación entre Haciendas Forales, distinto del supuesto de centralización de las obligaciones de declaración e ingreso (sin efecto compensatorio) del artículo 8 pero no ajeno al régimen de centralización regulado en ambos preceptos y condicionado, por lo tanto, al cumplimiento del requisito establecido por el apartado 2 de ese segundo precepto.

No es, pues, que el régimen de centralización regulado en las disposiciones precitadas se equipare o confunda con un régimen de compensación de esas obligaciones (distinto del régimen común, en caso de deudas y créditos con la misma Administración tributaria, regulado en la normativa tributaria general y reglamentos de recaudación) sino que admite el efecto compensatorio "en el caso de que, con ocasión de un cambio en el volumen de operaciones a que se refieren los artículos 18 y 28 del **Concierto Económico** resultaran en la declaración del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre el Valor Añadido, respectivamente, cantidades a ingresar en una o varias Diputaciones Forales y, simultáneamente, cantidades a devolver en otra u otras," ( Ar. 9-2 de la Ley 3/1989).

La recurrente había solicitado a la Diputación Foral de Bizkaia la compensación del saldo deudor con esa Hacienda en la autoliquidación del IVA-Diciembre de 2013 con el saldo acreedor del mismo concepto y periodo en la Hacienda Foral de Álava, a la que solicitó su transferencia a favor de la primera, y lo que ha sostenido en el procedimiento resuelto por la sentencia recurrida fue la aplicación de tal compensación con amparo en el artículo 9.2 de la Ley 3/1989, no obstante el incumplimiento del requisito de declaración o solicitud previa exigido por el artículo 8.2 de esa Ley.

Así, aun dando por supuesto que el saldo acreedor de la recurrente en la Hacienda alavesa deriva de la regularización- al final del ejercicio 2013- del porcentaje de tributación en IVA a las distintas Administraciones tributaria, cuestión de hecho o prueba que no puede ventilarse en el recurso de casación, hay que confirmar el pronunciamiento desestimatorio de la sentencia recurrida en razón al fundamento (3º) examinado.

**QUINTO.-** Las alegaciones de la recurrente, transcritas ut supra, sobre la disconformidad o inadecuación del régimen de centralización regulado por la Ley vasca 3/1989 y Decretos Forales 144/1989 y 1919/1989 de Bizkaia y Álava, respectivamente, al régimen de devolución mensual del IVA y sobre vulneración del derecho de igualdad en la aplicación de ese régimen no solo excede manifiestamente los límites del recurso de casación marcados, en principio, por el escrito de preparación de ese recurso y, a la postre, por el auto de admisión del mismo, sino que conducirían al examen de la propia validez de la Ley 3/1989 en el marco de la Ley del **concierto económico** y del Derecho armonizado de la Unión Europea.

Además, lo que la recurrente pretendió en el procedimiento resuelto por la sentencia objeto de este recurso no es el ejercicio del derecho a la devolución del IVA (cuota acreedora en la Hacienda de Álava) mediante su compensación con la cuota deudora en Bizkaia al amparo de la normativa de aquel tributo (que también requiere la solicitud u opción previa del sujeto pasivo para obtener la devolución mensual del Impuesto y no prevé la compensación entre Administraciones tributarias) sino al amparo del artículo 9.2 de la Ley 3/1989 del País Vasco, y la resolución de este recurso de casación no puede extenderse a cuestiones que excedan del examen de esa legislación autonómica y de su aplicación al caso sin contravenir sus propios límites, señalados en el auto de admisión del pasado seis de Abril.

**SEXTO.-** Y en conclusión, hay que confirmar la sentencia recurrida en casación, incluido su pronunciamiento sobre las costas, sin imponer las de esta instancia a ninguna de las partes ( artículo 93.4 de la LJCA ).

## FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de casación interpuesto por Agromotor Agricultura Motorización S.A. contra la sentencia Nº 489/2016, de 9 de noviembre, dictada en los presentes autos de Procedimiento Ordinario Nº 570/2015, confirmando esa sentencia.

Cada parte correrá con las costas de la casación causadas a su instancia.

Esta sentencia es FIRME y NO cabe contra ella RECURSO ordinario alguno, sin perjuicio de lo cual, las partes podrán interponer los que estimen pertinentes. Conforme dispone el artículo 104 de la LJCA, en el plazo de DIEZ DÍAS, remítase oficio a la Administración demandada, al que se acompañará el expediente administrativo así como el testimonio de esta sentencia. Hágase saber a la Administración que en el plazo de DIEZ DÍAS, deberá acusar recibo de dicha documentación; recibido éste, archívense las actuaciones.



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 Letrado de la Administración de Justicia doy fe en Bilbao, a 27 de septiembre de 2017.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ