

Roj: STS 2092/2015 - ECLI:ES:TS:2015:2092
Id Cendoj: 28079130022015100220
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 441/2013
Nº de Resolución:
Procedimiento: CONTENCIOSO
Ponente: JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a once de Mayo de dos mil quince.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso contencioso- administrativo 441/13, interpuesto por la DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPUZKOA, representada por la procuradora doña Rocío Martín Echagüe, contra la resolución de la Junta Arbitral del **Concierto Económico** con la Comunidad Autónoma del País Vasco 17/2013, de 9 de septiembre, dictada en el conflicto 21/10, planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria frente a la Diputación Foral de Guipuzkoa a fin de resolver sobre la competencia para comprobar el volumen de operaciones y determinar la proporción de tributación a las distintas Administraciones de Unión Fenosa Gas Comercializadora, respecto del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre el valor añadido de los períodos 2005 a 2008, S.A. Han comparecido como partes recurridas la Administración General del Estado y Unión Fenosa Gas Comercializadora, S.A., representada por el procurador don Germán Marina Grimau.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- La Diputación Foral de Guipuzkoa, mediante escrito registrado el 11 de noviembre de 2013, interpuso recurso contencioso-administrativo (número 441/13) contra la resolución descrita en el encabezamiento, por la que la Junta Arbitral del **Concierto** acordó: «los requerimientos de documentación dirigidos por la Diputación Foral de Guipuzkoa a UNIÓN FENOSA GAS COMERCIALIZADORA, S.A. (N.I.F. A82539594) no están amparados por las facultades de comprobación e investigación que en el presente caso le confiere el **Concierto Económico**».

SEGUNDO .- Una vez admitido el recurso de la Diputación Foral y recibido el expediente administrativo, se le dio traslado para que formalizase la demanda, lo que hizo por escrito presentado el 17 de octubre de 2014, en el que, tras relatar los hechos que tuvo por oportunos y recordar las tesis que defendió ante la Junta Arbitral del **Concierto** en las dos cuestiones litigiosas, desgrana los argumentos que esgrime la resolución recurrida para descartarlas y los combate como seguidamente se resume.

1ª) La extemporaneidad del requerimiento de inhibición realizado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Tratándose de determinar el día inicial del cómputo del plazo máximo de dos meses establecido por el artículo 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral del **Concierto Económico**, aprobado por el Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre (BOE de 16 de enero de 2008), para que la Administración tributaria que se considere competente requiera la inhibición de la que estime incompetente como requisito previo a la admisión del conflicto, contado dicho plazo desde que aquella «tuviera conocimiento del acto o actos que a su juicio vulneren los puntos de conexión establecidos en el **Concierto Económico**», la Junta Arbitral entiende que el cómputo comenzaba el 16 de febrero de 2010, fecha que la Agencia Estatal de Administración Tributaria fijó como el día en que tuvo conocimiento del alcance de la actuación de verificación del volumen de operaciones de Unión Fenosa Gas Comercializadora, S.A., instado por la Diputación Foral de Guipuzkoa, por lo que notificado el requerimiento de inhibición el 16 de abril de 2010, se habría producido temporáneamente.

Como había hecho en sus alegaciones la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la Junta Arbitral del **Concierto** descarta que el *dies a quo* del referido plazo sea el 8 de enero de 2010, cuando recibió el oficio fechado el 16 de diciembre de 2009 de la Hacienda Foral de Guipuzkoa comunicándole el inicio de actuaciones de verificación del volumen de operaciones de Unión Fenosa Gas Comercializadora, S.A., porque hasta el 16 de febrero de 2010 no pudo conocer el verdadero alcance y propósito de tales actuaciones. Sostiene, por tanto, que ambos escritos no son idénticos.

En cambio, para la Diputación Foral de Guipuzkoa el contenido de ambas notificaciones es idéntico, desprendiéndose del documento notificado el día 8 de enero de 2010 que se trataba de una actuación respecto de una sociedad cuya competencia inspectora recae en la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en contra de lo afirmado por la Junta Arbitral del **Concierto** en su resolución, toda vez que si se tratara de una sociedad cuya competencia inspectora recayera en la Diputación Foral de Guipuzkoa no se hubiera producido tal notificación pues resultaría innecesaria; aún más, en el propio escrito se hace referencia expresa al apartado 4 del acuerdo entre las Administraciones, referido a un «supuesto de competencia inspectora distinta de una actuación de una Administración no competente» (sic), y, por último, el propio escrito manifiesta que la información recabada se remitirá a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Sostiene que «en el escrito notificado el día 8 de enero de 2010 se recogen los datos que según la tesis de la resolución sólo se conocieron una vez conocido el documento inicio de las actuaciones cuyo conocimiento se data injustificadamente el día 16 de febrero de 2010», de donde infiere que «se produce una incongruencia, toda vez que nos encontramos ante dos documentos con el mismo contenido, lo que implica que ya desde el día 8 de enero de 2010 se conocía en su totalidad el alcance de la actuación [...] sin la necesidad de acudir al escrito notificado el 16 de febrero de 2010 que, insistimos, es de idéntico contenido al notificado anteriormente».

Entiende, por consiguiente, que «debiéndose computar el plazo de dos meses desde el día 8 de enero de 2010, [...] el requerimiento de inhibición instado con fecha 16 de abril de 2010 es extemporáneo, lo que implica que la resolución impugnada deba ser anulada y en su lugar resolver que el citado requerimiento fue extemporáneo y, por tanto, ineficaz».

2ª) La competencia de la Diputación Foral de Guipuzkoa para realizar las actuaciones de verificación discutidas cerca de Unión Fenosa Gas Comercializadora, S.A.

Considera que la Junta Arbitral del **Concierto** realiza una interpretación equivocada, cuando mantiene en la página 11 de su resolución que «estaba intentando llevar a cabo actuaciones que formalmente no son actuaciones inspectoras pero que materialmente sí tienen esa naturaleza, concretamente pretendía comprobar el volumen de operaciones de la entidad...», errada interpretación que motiva la calificación de la actuación de la Diputación Foral de Guipuzkoa como una actuación inspectora (de comprobación e investigación) en la parte dispositiva.

No cabe olvidar, subraya, que lo actuado se centraba en actuaciones de verificación y constatación, porque del tenor literal del artículo 144.3 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipuzkoa (Boletín Oficial de Guipuzkoa de 17 de marzo) se desprende que tales actuaciones no son *stricto sensu* actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, sino que tienen un carácter previo a las mismas, sin perjuicio lógicamente de que su finalidad fuera la obtención de determinada información a tal efecto, pero esa finalidad no las convierte en una actuación inspectora. Por tanto, «no cabe confundir la competencia para inspeccionar con la competencia para realizar otras actuaciones que no estén calificadas de actuaciones inspectoras, máxime si tales actuaciones están expresamente excluidas de la calificación como actuación inspectora» (sic).

Tras recordar que, para determinar la competencia en actuaciones de gestión o exacción del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre el valor añadido hay que acudir a los artículos 18 y 19, y 26 a 29 del **Concierto Económico** con la Comunidad Autónoma del País Vasco [aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo (BOE de 24 de mayo)], respectivamente, con sustento en el título del último precepto citado, «Gestión e inspección del impuesto», afirma que este artículo en ningún momento vincula la competencia inspectora con la de gestión y viceversa, ambas competencias circulan -dice- por separado pudiendo o no unirse en una única Administración tributaria.

Aduce que «[n]o niega la competencia de la Administración tributaria del Estado en materia de inspección. Lo que defiende es que junto a dicha competencia [la Diputación Foral] tiene competencias de exacción tributaria y dentro de ésta, competencia para analizar los datos del volumen de operaciones imputable a cada uno de los territorios».

Destaca que el **Concierto Económico** en ninguna parte establece que la competencia para exaccionar recaiga en todo caso en la Administración competente para inspeccionar, e insiste en que no cuestiona la competencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para inspeccionar a la sociedad, «pero reivindica la competencia para verificar los datos respecto a la distribución territorial del volumen de operaciones, actuación ésta que no puede identificarse con actuaciones inspectoras», como ha hecho la resolución impugnada.

Esta distinción entre la competencia para inspeccionar y la de gestión o exacción alcanza, a su juicio, al tema del volumen de operaciones cuando la sociedad actúe en ambos territorios.

Reputa su tesis plenamente congruente con lo recogido en el apartado 4º del Anexo III del acta de la reunión celebrada el 18 de mayo de 2006 entre las Administraciones tributarias, donde se regula la comprobación del volumen de operaciones, en tanto que la Administración sin competencia inspectora, en el caso la Diputación Foral de Guipuzkoa, puede recabar del sujeto pasivo los datos necesarios para que la Administración competente con los datos que aquélla le aporte pueda emitir un informe sobre el volumen de operaciones de la sociedad.

En suma, al solicitar la información a la sociedad para posteriormente remitirla a la Agencia Estatal de Administración Tributaria se ajustó escrupulosamente al **Concierto Económico** y al acuerdo alcanzado entre ambas Administraciones según el texto suscrito el 18 de mayo de 2006.

Fórmula, a modo de síntesis de su alegato, las siguientes conclusiones:

(1) La notificación del inicio de actuaciones de verificación se realizó el 8 de enero de 2010, por lo que el requerimiento de inhibición, efectuado el 16 de abril de ese mismo año, fue extemporáneo.

(2) Las actuaciones de verificación y constatación no son actuaciones inspectoras propiamente dichas, sino que son previas a la apertura en su caso de un expediente de comprobación e investigación.

(3) Ambos tipos de actuaciones no recaen en todo caso en la Administración competente para inspeccionar; las competencias van por separado, sin perjuicio de que en determinados supuestos puedan coincidir en una única Administración.

(4) La Diputación Foral de Guipuzkoa no cuestiona la competencia inspectora de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, lo que defiende es su capacidad de recabar datos sobre el volumen de operaciones para posteriormente remitir su resultado a la Administración competente para inspeccionar, tal y como se recoge en el reiterado acuerdo entre administraciones, y

(5) La competencia para solicitar los datos necesarios no está vinculada a la competencia para inspeccionar, sino que la Administración no competente puede solicitar los datos que considere conveniente para verificar el correcto reparto del volumen de operaciones.

Termina solicitando el dictado de sentencia que anule la resolución recurrida de la Junta Arbitral del **Concierto**, reconociendo que la Diputación Foral de Guipuzkoa es competente para recabar de Unión Fenosa Gas Comercializadora, S.A., a través de una actuación de verificación y constatación, la información necesaria sobre el reparto del volumen de operaciones entre ambas Administraciones tributarias.

TERCERO .- La Administración General del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado el 13 de noviembre de 2014, solicitando la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto, con sustento en los siguientes razonamientos:

1º) Sobre la primera cuestión planteada, formal o de procedimiento, niega que se trate de dos escritos idénticos.

El recibido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria el 8 de enero de 2010 dice: «se comunica que se han iniciado actuaciones de verificación del volumen de operaciones, cerca de la entidad UNIÓN FENOSA GAS COMERCIALIZADORA, S.A., y [se] solicita a la AEAT que se inicien actuaciones de comprobación e investigación del volumen de operaciones, en base a lo dispuesto en el apartado 4 de las Conclusiones del Grupo de Trabajo sobre Control Tributario y Actas únicas de 18 de mayo de 2006».

Mientras que en la información facilitada por el citado contribuyente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el 16 de febrero de 2010 se dice que las actuaciones a realizar por la Diputación Foral «se limitarán únicamente a comprobar el volumen de operaciones declarado por la entidad en los impuestos y períodos que se indican, a determinar las posibles compensaciones que puedan existir entre Administraciones», y mediante el «anexo de petición de documentación» unido al escrito se solicita, entre otras

cosas, memorias e informes de gestión y copias de las declaraciones tributarias presentadas por el obligado tributario en otras Administraciones tributarias por el impuesto sobre sociedades y el impuesto sobre el valor añadido de los ejercicios 2005, 2006, 2007 y 2008.

Concurren, pues, diferencias sustanciales entre uno y otro escrito, de las que resulta que «la AEAT cuando conoce verdaderamente que la Diputación Foral pretende realizar actividades de comprobación del volumen y la proporción de tributación a cada Administración por parte del contribuyente, es a partir de 16 de febrero de 2010, y es entonces cuando determina que esas actuaciones no entran dentro de la competencia de la Diputación sino que corresponden a la AEAT, y es a partir de esta fecha, cuando debe empezar a correr el plazo de dos meses para formular el requerimiento de inhibición, como efectivamente hizo, dirigiendo el mismo el 16 de abril de 2010. Y no a partir del 8 de enero de 2010, porque con el contenido del escrito primero recibido, no se aprecia que se ejecute una competencia que no corresponde a la Administración foral concernida. Por lo que, el requerimiento fue plenamente temporáneo, como ha declarado la Junta Arbitral».

2º) Sobre la cuestión de fondo, referida al carácter de las actuaciones de verificación y constatación de la Diputación Foral, ratifica la tesis de la resolución recurrida.

Sostiene, siguiendo el criterio de la Junta Arbitral del **Concierto** en la resolución impugnada, que «[l]a documentación que, con fecha 16 de febrero de 2010, traslada la entidad a la AEAT permite asegurar que, sin tener competencia inspectora, la Diputación Foral de Guipuzkoa estaba intentando llevar a cabo actuaciones que formalmente no son actuaciones inspectoras, pero que materialmente sí tienen esa naturaleza, concretamente pretendía comprobar el volumen de operaciones de la entidad, para, en su caso, proceder a las compensaciones que puedan existir entre Administraciones»; y que «esa actuación, aunque la llame la actora, de verificación y constatación, no entra dentro de su competencia cerca del contribuyente, que está sujeto a la potestad de inspección de la Agencia Tributaria, por lo que, estaba invadiendo una competencia que no le correspondía».

CUARTO .- Unión Fenosa Gas Comercializadora, S.A., contestó a la demanda mediante escrito presentado el 16 de diciembre de 2014, en el que solicitó la desestimación del recurso contencioso-administrativo.

Manifiesta su coincidencia con las alegaciones efectuadas por el abogado del Estado en su escrito de contestación a la demanda, a las que se adhiere, sin perjuicio de lo cual desgrana en la misma línea los argumentos que a continuación se sintetizan.

1º) Sobre la supuesta extemporaneidad del requerimiento de inhibición emitido por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a la Diputación Foral de Guipuzkoa.

Afirma que ambos escritos de comunicación, el de 8 de enero y el de 16 de febrero de 2010, obrantes en el expediente, no son en absoluto iguales, como defiende la Diputación Foral. Es cierto que se trata de la comprobación del mismo sujeto pasivo, pero también lo es que los objetos tributarios sujetos a comprobación (que son los elementos claves para determinar si existe o no exceso de atribución de competencias) no son los mismos. Únicamente en la comunicación adjunta al escrito de 16 de febrero de 2010 la Inspección de la Hacienda Foral precisa que se inician «actuaciones de verificación y constatación, con el fin de conocer las circunstancias tributarias en relación a: Impuesto sobre sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido. Periodos 2005, 2006, 2007 y 2008», encaminadas a «determinar las posibles compensaciones que puedan existir entre las Administraciones».

Destaca respecto de la comunicación recibida por el sujeto pasivo: **(a)** que es remitida por la Inspección de los tributos del Territorio Histórico de Guipuzkoa, órgano de la Diputación Foral encargado de llevar a cabo las actuaciones inspectoras; **(b)** que su finalidad era examinar la compensación entre las diferentes Administraciones, para lo que es necesario comprobar íntegramente la tributación en régimen de volumen de operaciones, y **(c)** que se le requirió la aportación de copia de las declaraciones presentadas en otras Administraciones, «por los conceptos tributarios y períodos antes mencionados».

Acierta, a su juicio, la Junta Arbitral del **Concierto** acudiendo a la fecha de comunicación del segundo escrito, atendidas las diferencias existentes entrambos, para determinar el día del inicio del cómputo del plazo de dos meses establecido en el artículo 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral para que la Administración que se consideraba competente requiriera a la otra su inhibición como requisito previo al planteamiento del conflicto, porque fue entonces cuando la Administración General del Estado tuvo conocimiento de las actividades de inspección que estaba llevando a cabo la Diputación Foral, dado que su actuación no se limitaba a la comprobación de las operaciones efectuadas por Unión Fenosa Gas Comercializadora, S.A., en

el territorio histórico de Guipuzkoa, sino que se extendía a la totalidad de las operaciones efectuadas en el territorio español, con el fin último de determinar las compensaciones que pudieran existir entre las diferentes Administraciones.

2º) Sobre la cuestión de competencia suscitada entre la Diputación Foral de Guipuzkoa y la Administración General del Estado en lo que se refiere a las actividades de comprobación e investigación, incluida la determinación del volumen de operaciones de Unión Fenosa Gas Comercializadora, S.A., y la determinación de la proporción de tributación a las distintas Administraciones.

Teniendo su domicilio fiscal en Madrid, habiendo excedido su volumen de operaciones de seis millones de euros en todos los ejercicios objeto de controversia y no realizándose sus operaciones exclusivamente en el País Vasco, sostiene que, de conformidad con los artículos 19 y 29 de la Ley del **Concierto Económico**, competen exclusivamente a la Hacienda Estatal las actuaciones de comprobación e investigación por el impuesto sobre sociedades y por el impuesto sobre el valor añadido, incluida la determinación de su volumen de operaciones y de la proporción de tributación a las distintas Administraciones, sin perjuicio de que en su afán de colaboración atendiera diligentemente los requerimientos efectuados por la Diputación Foral de Guipuzkoa.

Habida cuenta del contenido de la comunicación que le dirigió la Diputación Foral, que adjuntó como anexo al escrito que, con fecha 16 de febrero de 2010, presentó ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por las mismas razones expuestas en relación con la cuestión formal, se trataba realmente de actuaciones inspectoras, «independientemente de cómo quiera llamar[las] la representación procesal de la demandante», que caen fuera de las competencias de la Diputación Foral de Guipuzkoa.

Alega por último que ha sufrido una inspección respecto del ejercicio 2008, cuyo resultado se documentó en el «modelo A04 número 70103121», donde se indica que «no se habían realizado modificaciones en el período de comprobación, considerándose correcta la declaración presentada», porque, como se puede deducir del tenor del artículo 19.3 de la Ley del **Concierto Económico**, «habiéndose incoado un Acta de inspección por parte de la Administración del Estado, no procedería en ningún caso llevar a cabo una comprobación que tenga efectos **económicos** en el ejercicio 2008, dado que dicho período ya ha sido revisado» (sic).

QUINTO .- Concedido el trámite de conclusiones, fue evacuado por la Diputación Foral de Guipuzkoa, el 7 de enero de 2015; por la Administración General del Estado, el 14 de enero de 2015, y por Unión Fenosa Gas Comercializadora, S.A., el 27 de enero de 2015, reiterando las partes litigantes en los escritos conclusivos sus previas posturas y argumentos.

SEXTO .- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 29 de enero de 2015, fijándose al efecto el día 5 de mayo siguiente, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- La Diputación Foral de Guipuzkoa impugna la resolución de la Junta Arbitral del **Concierto Económico** con la Comunidad Autónoma del País Vasco 27/2013, de 9 de septiembre, dictada en el conflicto 21/10, planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria frente a la mencionada Diputación a fin de resolver sobre la competencia para comprobar el volumen de operaciones y determinar la proporción de tributación a las distintas Administraciones de Unión Fenosa Gas Comercializadora, S.A., respecto del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre el valor añadido de los períodos 2005 a 2008.

Dos fueron las cuestiones litigiosas planteadas, coincidentes con las que se suscitan en este recurso contencioso-administrativo.

La primera de carácter formal o procedimental, relativa a la temporaneidad del requerimiento de inhibición dirigido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria a la Diputación Foral de Guipuzkoa el 16 de abril de 2010, teniendo en cuenta que el día inicial del cómputo del plazo de dos meses previsto en el artículo 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral del **Concierto Económico**, aprobado por el Real Decreto 1760/2007, para que la Administración tributaria que se considere competente requiera la inhibición de la que estime incompetente como requisito previo a la admisión del conflicto, debe ser cuando aquélla «tuviera conocimiento del acto o actos que a su juicio vulneren los puntos de conexión establecidos en el **Concierto Económico**».

Sobre esta primera cuestión, la Junta Arbitral del **Concierto** sostiene que el plazo no comenzó a correr hasta el 16 de febrero de 2010, lo que determina la temporaneidad del requerimiento de inhibición, porque «[e]l conflicto no se plantea por lo que se desprende del escrito comunicado a la Hacienda estatal con fecha 8 de enero de 2010, sino por lo que se deriva del escrito de la Diputación Foral de Guipuzkoa que la entidad [Unión Fenosa Gas Comercializadora, S.A.] pone en conocimiento de la AEAT el 16 de febrero de 2010. [...] Ambos escritos no son idénticos, el segundo de ellos es el que pone sobre aviso a la AEAT de que la Diputación Foral de Guipuzkoa pretende llevar a cabo actuaciones inspectoras».

La segunda cuestión es de carácter sustancial, si la Diputación Foral de Guipuzkoa es competente para comprobar el volumen de operaciones y determinar la proporción de tributación a las distintas Administraciones, respecto del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre el valor añadido de Unión Fenosa Gas Comercializadora, S.A., en los períodos 2005 a 2008.

Sobre esta segunda cuestión, la Junta Arbitral del **Concierto** mantiene en resumidas cuentas que:

(a) «[T]anto para el Impuesto sobre Sociedades como para el Impuesto sobre el Valor Añadido, el **Concierto Económico** establece de forma expresa dos reglas claves para la resolución del presente conflicto: Una, que existe una única Administración con competencia inspectora (en este caso, la Administración del Estado) [...] Y otra, que el volumen y la proporción de tributación a cada Administración sólo puede determinarse por la Administración con competencia inspectora [...]»;

(b) «La Diputación Foral de Guipuzkoa puede llevar a cabo actuaciones de verificación y constatación en su "territorio" cuando tenga competencias de exacción, pero no puede recabar copia de las declaraciones presentadas por la entidad en otras Administraciones tributarias, en particular, en la estatal, ni tampoco pedir las memorias e informes de gestión en la medida en que incluyan datos no referidos a Guipuzkoa, y, no puede hacerlo porque, a efectos del **Concierto**, el requerimiento de esos documentos no supone otra cosa que el ejercicio de competencias inspectoras»;

(c) «En el ámbito interno, cada Territorio Histórico puede, con matices, definir qué son actuaciones y procedimientos de inspección [...], pero en el ámbito externo no es así, de suerte que aunque no se define en el **Concierto Económico** en qué consiste la competencia inspectora, puede convenirse que parte de la documentación solicitada de la entidad cae dentro del ámbito de lo que comúnmente se viene entendiendo por tal», y

(d) «La documentación que, con fecha 16 de febrero de 2010, traslada la entidad a la AEAT permite asegurar que, sin tener competencia inspectora, la Diputación Foral de Guipuzkoa estaba intentando llevar a cabo actuaciones que formalmente no son actuaciones inspectoras pero que materialmente sí tienen esa naturaleza».

Con tal base, la Junta Arbitral del **Concierto** acuerda en la resolución impugnada: «los requerimientos de documentación dirigidos por la Diputación Foral de Guipuzkoa a UNIÓN FENOSA GAS COMERCIALIZADORA, S.A. (N.I.F. A82539594) no están amparados por las facultades de comprobación e investigación que en el presente caso le confiere el **Concierto Económico**».

Los argumentos jurídicos esgrimidos por la Diputación Foral de Guipuzkoa frente a lo resuelto por la Junta Arbitral y los utilizados de contrario por la Administración General del Estado y por Unión Fenosa Gas Comercializadora, S.A., han sido resumidos en los antecedentes de hecho segundo, tercero y cuarto, respectivamente, de esta sentencia, por lo que procede resolver sin más dilación las dos cuestiones en litigio.

SEGUNDO .- **Cuestión formal o procedimental** : temporaneidad del requerimiento de inhibición dirigido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria a la Diputación Foral de Guipuzkoa el 16 de abril de 2010.

En el escrito comunicado por la Diputación Foral a la Agencia Tributaria el 8 de enero de 2010, que está datado el 16 de diciembre de 2009, se lee:

«Por parte de esta Hacienda Foral se han iniciado unas actuaciones de verificación del volumen de operaciones respecto de los contribuyentes, que más adelante se detallan y los conceptos y períodos allí indicados.

En base a lo dispuesto en el apartado 4 de las conclusiones del grupo de trabajo sobre actas únicas se solicita a la AEAT que se inicien actuaciones de comprobación e investigación del volumen de operaciones respecto a los contribuyentes siguientes:

Unión Fenosa Gas Comercializadora, S.A., IVA-Sociedades, Períodos 2005-2006-2007-2008.

[...]

En caso de que los contribuyentes indicados estén siendo ya comprobados por los conceptos y períodos indicados, o vayan a serlo en breve, ruego nos indiquen la persona responsable correspondiente a fin de ponernos en contacto con ella.

Una vez tengamos ultimados los informes correspondientes derivados de nuestras actuaciones de verificación, procederemos a su envío».

En la «Citación de inicio de actuaciones de verificación y constatación» dirigida por la Inspección de los Tributos del Territorio Histórico de Guipuzkoa a Unión Fenosa Gas Comercializadora, S.A., puesta en conocimiento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por esa compañía mediante escrito registrado el 16 de febrero de 2010, se dice:

«En uso de las atribuciones que nos confieren los artículos 5 , 111 , 136 y 144.3 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipuzkoa, se le comunica que se van a iniciar unas actuaciones de verificación y constatación, con el fin de conocer mejor sus circunstancias tributarias en relación a:

Conceptos tributarios:

Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido.

Períodos:

2005, 2006, 2007 y 2008

Estas actuaciones, en virtud de lo establecido en los artículos 19.3 y 29.6.Tercera del **Concierto Económico** con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002 de 23 de Mayo , se limitarán únicamente a comprobar el volumen de operaciones declarado por la entidad en los impuestos y períodos que se indican y a determinar las posibles compensaciones que puedan existir entre Administraciones.

[...]

En el acto de comparecencia se podrán aportar cuantos antecedentes y justificantes se posean y se consideren de interés respecto de los conceptos y períodos citados, y se deberá poner a disposición de los actuarios la documentación que se especifica, referida a esos períodos, en el Anexo de Petición de Documentación.

ANEXO DE PETICIÓN DE DOCUMENTACIÓN

- Poder de representación.
- Copia de las declaraciones presentadas por el obligado tributario en otras Administraciones Tributarias, por los conceptos tributarios y períodos antes mencionados.
- Memorias e informes de gestión.
- Detalle de las operaciones efectuadas en Guipuzkoa en los períodos citados».

Es menester recordar ahora el tenor literal de los dos primeros párrafos del artículo 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral del **Concierto Económico** , en su redacción aplicable *ratione temporis* :

«Como requisito para la admisión del conflicto será necesario que antes de su planteamiento la Administración tributaria que se considere competente haya requerido la inhibición a la que estime incompetente, reclamando así su competencia, y que esta última Administración haya rechazado el requerimiento, ratificándose en su competencia expresa o tácitamente.

El mencionado requerimiento se realizará en el plazo máximo de dos meses a contar desde la fecha en que la Administración que se considere competente tuviera conocimiento del acto o actos que a su juicio vulneren los puntos de conexión establecidos en el **Concierto Económico**».

Siendo estos los elementos de juicio, la conclusión a la que llega esta Sala no difiere de la alcanzada por la Junta Arbitral del **Concierto** en la resolución impugnada: lo comunicado por la Diputación Foral de Guipuzkoa a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el 8 de enero de 2010 no coincide con lo que Unión Fenosa Gas Comercializadora, S.A., puso en su conocimiento el 16 de febrero de 2010.

En el escrito comunicado el 8 de enero de 2010 se omiten aspectos relevantes para entender que la Agencia Estatal de Administración Tributaria tuvo conocimiento del acto o actos que, a su juicio, vulneran los puntos de conexión establecidos en el **Concierto Económico**; a saber:

(1) En primer lugar, que las actuaciones ya iniciadas de verificación del volumen de operaciones de Unión Fenosa Gas Comercializadora, S.A., tenían por objeto comprobar el volumen total de operaciones declarado por la compañía en los períodos 2005 a 2008 del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre el valor añadido, no sólo las realizadas en territorio foral;

(2) En segundo lugar, que las actuaciones pretendían determinar las posibles compensaciones que pudieran existir entre Administraciones, y

(3) En tercer y último lugar, que a la mencionada compañía se le había solicitado para la actuación de verificación iniciada, no sólo el «[d]etalle de las operaciones efectuadas en Guipuzkoa en los períodos citados», también la «[c]opia de las declaraciones presentadas por el obligado tributario en otras Administraciones Tributarias, por los conceptos tributarios y períodos antes mencionados» y las «[m]emorias e informes de gestión».

Por consiguiente, el plazo máximo de dos meses previsto por el artículo 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral del **Concierto Económico**, para que la Agencia Estatal de Administración Tributaria realizara en este caso el requerimiento de inhibición a la Diputación Foral de Guipuzkoa debe contarse desde el 16 de febrero de 2010, lo que determina la temporaneidad del requerimiento inhibición que aquella efectuó a ésta el 16 de abril de 2010, y la inexistencia del óbice a la admisión del conflicto entre Administraciones tributarias esgrimido por la actora.

TERCERO .- Cuestión sustancial : si la Diputación Foral de Guipuzkoa es competente para comprobar el volumen de operaciones y determinar la proporción de tributación a las distintas Administraciones, respecto del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre el valor añadido de Unión Fenosa Gas Comercializadora, S.A., en los períodos 2005 a 2008.

La actora no niega que la competencia para inspeccionar a Unión Fenosa Gas Comercializadora, S.A., corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, lo que defiende es que las actuaciones de «verificación y constatación» iniciadas cerca de esa compañía no son actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, sino actuaciones previas a las mismas, como expresamente dice el artículo 144.3 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipuzkoa, sin perjuicio de que su finalidad sea obtener determinada información a tal efecto.

Destaca que el **Concierto Económico** en ninguna parte establece que la competencia para la gestión o exacción del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre el valor añadido recaiga en todo caso en la Administración competente para inspeccionar esos impuestos, considerando que en uso de aquella de exacción o gestión podía verificar los datos respecto a la distribución territorial del volumen de operaciones, cuando la sociedad actúa en ambos territorios, dado que esa actuación no puede ser identificada con una actuación inspectora.

Para empezar conviene reproducir los artículos 19 y 29.Seis del **Concierto Económico** con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo :

Artículo 19. Inspección del Impuesto.

«Uno. La inspección del Impuesto se realizará por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal en el País Vasco.

No obstante, la inspección de los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por ciento o más de su volumen de operaciones corresponderá a la Administración del Estado.

Asimismo, la inspección de los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros y hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en territorio vasco, se realizará por la Diputación Foral competente por razón del territorio.

Dos. Las actuaciones inspectoras se ajustarán a la normativa de la Administración competente, de acuerdo con lo previsto en el apartado anterior, sin perjuicio de la colaboración del resto de las Administraciones.

Si como consecuencia de las actuaciones inspectoras 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.

Tres. Lo establecido en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden en su territorio a las Diputaciones Forales 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.

Cuatro. 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 ambas Administraciones».

Artículo 29. Gestión e inspección del Impuesto.

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».

De lo dispuesto en estos preceptos derivan dos conclusiones claras para resolver el caso enjuiciado:

(1) Las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación cerca de Unión Fenosa Gas Comercializadora, S.A., por el impuesto sobre sociedades y por el impuesto sobre el valor añadido de los períodos 2005, 2006, 2007 y 2008, correspondían únicamente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

(2) La comprobación del volumen total de operaciones declarado por Unión Fenosa Gas Comercializadora, S.A., en esos impuestos y períodos, para determinar la proporción de tributación a cada Administración tributaria, sólo podía ser realizada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, porque era la que tenía atribuida la competencia inspectora sobre la misma.

Ambas conclusiones se evidencian incluso en el escrito comunicado por la Diputación Foral de Guipuzkoa a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el 8 de enero de 2010, que está datado el 16 de diciembre de 2009, cuando, con base en «lo dispuesto en el apartado 4 de las conclusiones del grupo de trabajo sobre actas únicas se solicita a la AEAT que se inicien actuaciones de comprobación e investigación del volumen de operaciones» respecto de Unión Fenosa Gas Comercializadora, S.A., por el impuesto sobre sociedades y por el impuesto sobre el valor añadido de los períodos 2005, 2006, 2007 y 2008, informando de que «[u]na vez tengamos ultimados los informes correspondientes derivados de nuestras actuaciones de verificación, procederemos a su envío».

El contenido de ese apartado 4 de las *Conclusiones del Grupo de Trabajo sobre Control Tributario y Actas Únicas* dice (reproducido en la página 4 de la resolución impugnada. F.D. 2) contribuye a aclarar lo comunicado; a saber: «Las administraciones sin competencia inspectora respecto de un contribuyente concreto podrán instar de la competente la comprobación del volumen de operaciones en cada territorio, para lo cual la Administración sin competencias inspectoras enviará un informe a la competente con los datos obtenidos del contribuyente mediante una actuación que consistirá en una simple toma de los datos necesarios al efecto».

Si lo expuesto se cohonesta con el contenido de la «Citación de inicio de actuaciones de verificación y constatación», dirigida por la Inspección de los Tributos del Territorio Histórico de Guipuzkoa a Unión Fenosa Gas Comercializadora, S.A., y, en particular, con el «Anexo de Petición de Documentación» (reproducidos en el anterior fundamento de derecho de esta sentencia), resulta patente que las actuaciones principiadas por la Diputación Foral de Guipuzkoa, con independencia de su denominación, invaden las competencias de inspección del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre el valor añadido de los ejercicios 2005, 2006, 2007 y 2008, que sobre dicha compañía estaban atribuidas a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en aplicación de los puntos de conexión del **Concierto Económico**.

La Diputación Foral de Guipuzkoa no podía comprobar el volumen total de operaciones declarado por Unión Fenosa Gas Comercializadora, S.A., en los impuestos y períodos mencionados, al objeto de determinar las posibles compensaciones entre Administraciones tributarias. Y si lo que pretendía era una simple toma de datos para enviar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el correspondiente informe, no se justifica en modo alguno pedir a la compañía sus memorias e informes de gestión, ni siquiera la copia de las declaraciones tributarias presentadas por el obligado tributario en otras Administraciones, todo lo más el detalle de las operaciones efectuadas en el territorio de Guipuzkoa.

Debemos ratificar, por tanto, el acuerdo adoptado por la Junta Arbitral del **Concierto** en la resolución impugnada: «los requerimientos de documentación dirigidos por la Diputación Foral de Guipuzkoa a UNIÓN FENOSA GAS COMERCIALIZADORA, S.A. (N.I.F. A82539594) no están amparados por las facultades de comprobación e investigación que en el presente caso le confiere el **Concierto Económico**».

CUARTO .- Por cuanto antecede, el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la precitada resolución debe ser desestimado, imponiendo las costas a la parte demandante, de conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio), en la redacción de la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal (BOE de 11 de octubre), si bien la Sala, haciendo uso de la facultad que le otorga el apartado 3 de dicho precepto, fija el importe máximo de las costas, por todos los conceptos, en ocho mil euros.

FALLAMOS

No ha lugar al recurso contencioso-administrativo 441/13, interpuesto por la DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPUZKOA contra la resolución de la Junta Arbitral del **Concierto Económico** con la Comunidad Autónoma del País Vasco 17/2013, de 9 de septiembre, dictada en el conflicto 21/2010, planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria frente a la Diputación Foral de Guipuzkoa, imponiendo las costas a la parte recurrente, en los términos fijados en el último fundamento de derecho.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Angel Aguillo Aviles Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico **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.

FONDO DOCUMENTAL • CENDOJ