



Roj: STS 1965/2016 - ECLI:ES:TS:2016:1965  
Id Cendoj: 28079130022016100172

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Nº de Recurso: 2972/2014

Nº de Resolución: 976/2016

Procedimiento: RECURSO CASACIÓN

Ponente: JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Tipo de Resolución: Sentencia

## SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a tres de Mayo de dos mil dieciséis.

La Sala Tercera de este Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Magistrados relacionados al margen, ha visto el presente recurso de casación núm. **2972/2014** interpuesto por la DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPUZCOA, representada por la Procuradora D<sup>a</sup>. Rocio Martín Echagüe y dirigida por el letrado D. Ignacio Chacón Pacheco, contra la sentencia núm. 332/2014 dictada con fecha 7 de Julio de 2014 por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 1<sup>a</sup>, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el num.124/2013 relativo a la determinación de la Administración foral competente para la inspección del Impuesto sobre el Valor Añadido ( IVA ).

Ha sido parte recurrida la Diputación Foral de Vizcaya, representada por el Procurador D. Manuel Francisco Ortiz de Apodaca García y bajo la dirección técnico- jurídica de la letrada D<sup>a</sup>. María Barrena Ezcurra.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Para la sentencia de instancia resultan de interés los siguientes antecedentes, que se desprenden del expediente administrativo y sobre los que, en cualquier caso, existe conformidad:

1º La entidad Estaciones de Servicio de Guipúzcoa, S.A. es una sociedad con domicilio social y fiscal en Guipúzcoa.

2º El volumen de operaciones realizado por dicha entidad en el ejercicio 2.010 fue superior a 7 millones de euros, presentando en el ejercicio 2.011 sus declaraciones de IVA ante las Haciendas Forales de Vizcaya y Navarra, con un porcentaje de volumen de operaciones realizado en cada uno de dichos territorios del 99,83% y del 0,17% respectivamente.

3º Durante el ejercicio 2.012, la Hacienda Foral de Vizcaya llevó a cabo actuaciones inspectoras de comprobación e investigación del Impuesto de Sociedades y del IVA del ejercicio 2.011 de la referida entidad, al objeto de comprobar el volumen de operaciones realizado en cada territorio por la misma para determinar los porcentajes de tributación correspondientes a cada Administración Tributaria.

Como consecuencia de dichas actuaciones con fecha 2 de octubre de 2.012 se firmaron las correspondientes actas en las que, en relación al IVA, se concluía que la competencia inspectora correspondía a la Hacienda Foral de Vizcaya y que la totalidad de las operaciones realizadas por la empresa se localizaban también en el territorio de Vizcaya.

4º En julio de 2.012, la Inspección de Tributos de la Diputación Foral de Guipúzcoa notificó a Esergui, S.A. el inicio de actuaciones de control de obligaciones formales tributarias en las que se indicaba que su objeto era el de " *conocer mejor sus circunstancias tributarias en relación a: la proporción de volumen de operaciones declarada en el Impuesto sobre el Valor Añadido atribuible a las distintas Administraciones por aplicación del Concierto Económico* "

En el curso de dichas actuaciones, con fecha 5 de diciembre de 2.012 se extendió diligencia solicitándose del obligado tributario la aportación de las declaraciones de IVA presentadas en las distintas Administraciones de los ejercicios no prescritos.

5º Mediante escrito fechado el 13 de diciembre de 2.012 la Hacienda Foral de Vizcaya requiere la inhibición de la Diputación Foral de Guipúzcoa respecto de las actuaciones de comprobación que está realizando respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido de la entidad Estaciones de Servicio de Guipúzcoa, S.A., por entender que la competencia para desarrollar las mismas corresponde a la Hacienda Foral de Vizcaya.

6º Por Orden Foral nº 27/2013, de 17 de enero, de la Diputada Foral del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Guipúzcoa, se rechaza el requerimiento y se requiere a su vez de inhibición a la Diputación Foral de Vizcaya respecto de las actuaciones de comprobación e investigación realizadas, en relación con el IVA de aquella entidad, y le conmina a declarar la nulidad de pleno derecho de los actos administrativos que hayan podido dictarse en el desarrollo de las referidas actuaciones.

**SEGUNDO.-** Contra la precitada Orden Foral 27/2013 de la Diputación Foral de Guipúzcoa la Diputación Foral de Vizcaya interpuso recurso contencioso- administrativo ante la Sala de la Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco , que fue turnado a la Sección Primera y resuelto en sentencia núm. 332/2014, de 7 de julio , cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: FALLO

Que estimando el recurso contencioso-administrativo nº 124/13 interpuesto por la procuradora D<sup>a</sup>. Montserrat Colina Martínez, en representación de la Diputación Foral de Vizcaya, frente a la Diputación Foral de Guipúzcoa y las actuaciones de comprobación que está realizando en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido de la entidad " Estaciones de Servicio de Guipúzcoa, S.A.", debemos declarar la falta de competencia de la Diputación Foral de Guipúzcoa para realizar dichas actuaciones, anulándolas, así como la Orden Foral nº 27/2013, con expresa imposición de las costas procesales causadas a la Diputación Foral de Guipúzcoa.

Dicha sentencia describe con claridad el supuesto de hecho que enjuicia y expresa con precisión las razones de su pronunciamiento. De ahí la conveniencia de transcribirla en lo necesario. Dice así:..."la atribución de la Hacienda Foral es íntegra respecto de los tributos que componen su propio sistema, es decir, la gestión, la liquidación, la revisión y la inspección le corresponde en aquellos tributos que integran su sistema; en coherencia con esta determinación el artículo 29. seis, al fijar la distribución competencial en materia inspectora, en su letra a) establece un primer y esencial criterio, residenciando dicha competencia en la Administración a la que deban tributar exclusivamente los sujetos privados, previsión de una lógica evidente, cual es que sea la propia Administración que establece y a la que se debe el tributo, la encargada de la inspección, resultando, por el contrario, ilógico atribuir las actuaciones inspectoras a quien ni estableció, ni era acreedor del impuesto.

La anterior consideración no puede ser orillada en la atribución de la competencia inspectora en los casos en que el sujeto pasivo tributa en proporción al volumen de sus operaciones en territorio común y vasco (letra b) del precitado artículo 29.seis).

Ha de tenerse en cuenta que el marco competencial en materia inspectora que configura el artículo 29. Seis 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 a las reglas establecidas en el Concierto, regularizará 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, ello sin perjuicio de 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.

Y es cierto que con arreglo a la letra b) del artículo 29.seis (reglas primera y segunda), la comprobación e inspección de los tributos será realizada por la Administración correspondiente al domicilio fiscal, ahora bien, bajo la premisa de que se trata de una de las Administraciones con competencia exaccionadora, pues en caso contrario, como se ha indicado, se llegaría a una solución si no absurda poco eficaz, al resultar que una Administración en cuyo territorio no se realiza ninguna operación sujeta al impuesto, y que por tanto no es receptora de ninguna proporción del tributo, como lo es la Diputación Foral de Gipuzkoa respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido de la entidad Estaciones de Servicio de Guipuzcoa, S.A., sea la que monopolice la inspección.

Es, por tanto, una interpretación lógica y sistemática del Concierto la que priva a la Diputación Foral de Gipuzkoa de las facultades de comprobación e inspección que ilícitamente se irroga, inclusive de las previstas

en la regla tercera del artículo 29. Seis b), en tanto que la norma las constriñe a su ámbito territorial, y en él la mercantil no efectúa actividad.

**TERCERO.-** Contra la sentencia num. 332/2014 del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco la Diputación Foral de Guipúzcoa preparó ante el Tribunal a quo el presente recurso de casación, que, una vez tenido por preparado, fue interpuesto por providencia de 5 de noviembre de 2014 de la Sección Primera de esta Sala. Y formalizado por la representación procesal de la Diputación Foral de Vizcaya su oportuno escrito de oposición al recurso, se señaló la audiencia del día 19 de abril de 2016 para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

**CUARTO.-** La Diputación Foral de Guipúzcoa formula un único motivo de casación, al amparo de los dispuesto en el art. 88.1 d) de la LJCA , dirigido a denunciar la vulneración del art. 29. seis del Concierto Económico con el País Vasco aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo .

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Mico, quién expresa el parecer de la Sección.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Se impugna mediante este recurso de casación interpuesto por la Diputación Foral de Guipúzcoa la sentencia núm. 332/2014 de 7 de julio, de la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 1ª, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto frente a la Orden Foral 27/2013, de 16 de enero, de la Diputación Foral de Guipúzcoa, por la que se rechaza el requerimiento de inhibición efectuado por el Director General de Vizcaya respecto de actuaciones de comprobación realizadas en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La cuestión nuclear del proceso se circunscribe a determinar si las actuaciones de comprobación llevadas a cabo por el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Guipúzcoa respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido en el ejercicio 2011 del obligado tributario Estaciones de Servicio de Guipúzcoa, S.A. ( Esergi, S.A.), se ajustan o no al reparto competencial establecido en el Concierto Económico con el País Vasco de 2002.

**SEGUNDO.-** Dice la Diputación Foral recurrente - la de Guipúzcoa - que la controversia se circunscribe a resolver qué Administración es competente para comprobar el cumplimiento de las obligaciones formales del IVA de una sociedad (Estaciones de Servicio de Guipúzcoa, S.A). La sentencia impugnada declara que la competencia par tales comprobaciones en el IVA recaen en la Diputación Foral de Vizcaya.

La sentencia califica de absurda la interpretación de la Diputación Foral recurrente dado que no le parece razonable, ni eficaz, que la competencia para comprobar e investigar en el IVA recaiga sobre una Administración que no tiene competencia para exaccionar el impuesto por no existir actividad en dicho territorio.

El art. 29 del Concierto Económico regula el reparto competencial en la gestión e inspección del IVA. En su número seis se establecen los criterios para el reparto de la competencia en inspección:

-- La letra a) se refiere a los supuestos en que la tributación deba realizarse de forma exclusiva en territorio foral o en territorio común. En estos casos la inspección la llevará a cabo la Administración en donde se tribute.

-- La letra b) se refiere a los supuestos de tributación en volumen de operaciones realizadas en territorio foral y territorio común. En este caso el punto de conexión es el del domicilio fiscal del obligado tributario contemplando dos supuestos:

o Que el domicilio esté radicado en Territorio Común. En este caso la competencia para la inspección será de los órganos de la Administración del Estado.

o Que el domicilio esté ubicado en territorio vasco. En este caso será competente la Administración foral "...correspondiente al domicilio fiscal" (sic).

Al presente supuesto le resulta de aplicación esta última alternativa (la sociedad está en volumen de operaciones) en la que el punto de conexión, sin ninguna relación o vinculación con otra variable, es el domicilio fiscal de la sociedad.

Por otra parte, la sentencia acude a una norma foral de Vizcaya, que reconoce que no estaba en vigor en el momento en que ocurrieron los hechos enjuiciados, para ratificar su interpretación del citado art. 29. En efecto, en la página 9 de la sentencia se puede observar cómo la Sala de instancia acude a la Norma Foral

7/1994 de Vizcaya, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, introducida por la Disposición Adicional Decimonovena de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que no estaba en vigor ("...podemos citar, a los solos efectos interpretativos, dado que entró en vigor con posterioridad a las actuaciones en estudio ...") para defender que la competencia para la inspección en el IVA estaba vinculada al territorio en el que la sociedad investigada tenga actividad, excluyendo, por tanto, la competencia a la Administración del territorio donde la sociedad no tenga actividad. La Sala justifica tal interpretación en base a que el Concierto Económico no contempla de forma expresa supuestos como el presente (que la sociedad no tenga actividad en el Territorio en el que tiene ubicado su domicilio fiscal).

No resulta admisible que la Sala de instancia acuda a una norma foral que no estaba vigente para afirmar que lo que se establece es una competencia inspectora **II.** en casos que, como el presente, no son contemplados de forma expresa en el Concierto Económico, esto es, contribuyente que declara domicilio fiscal en una Administración Foral, en la que, sin embargo, no realiza ninguna operación sujeta al impuesto, tributando en Territorio Histórico distinto del País Vasco y además en Navarra" (sic).

En definitiva, lo que en realidad hace la sentencia no es interpretar el art. 29 del Concierto Económico, sino alterar el reparto competencial en él previsto.

En contra de este criterio el reiterado art. 29 no realiza el reparto competencial referido en la sentencia impugnada. El número Seis se refiere a la inspección en el IVA y comienza su texto señalando que "La inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:". En los casos como el presente en el que la sociedad tributa en proporción al volumen de operaciones el Concierto Económico fija dos alternativas en base a un único punto de conexión: el domicilio fiscal de la sociedad. De tal forma que si éste radica en territorio común la competencia descansa en la Administración del Estado (letra b), primera). Por el contrario, si el domicilio radica 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 ..."

El texto de la Ley es claro e inequívoco: la competencia en todo caso radica en función del domicilio fiscal de la sociedad.

Por consiguiente, cuando la sentencia añade la condición de que es necesario que en el territorio competente tenga actividad la sociedad lo que está haciendo es modificando el Concierto Económico, toda vez que dicha condición no es requisito para el reparto competencial en materia de inspección del IVA.

La sentencia recurrida, al calificar de absurdo el hecho de que el punto de conexión en la inspección del IVA radique en el domicilio fiscal, sin ninguna consideración respecto al lugar de la actividad, le lleva a interpretar el art. 29 de una forma que claramente vulnera el tenor literal según el cual el punto de conexión es el del domicilio de la sociedad sin ninguna relación con la actividad (extremo éste que está presente por ejemplo en el tema del Impuesto sobre Sociedades).

En definitiva, la recurrente entiende que tratándose de una sociedad - Estaciones de Servicio de Guipúzcoa, S.A. - con domicilio en Guipúzcoa la competencia para la inspección del IVA radica en la Hacienda Foral de Guipúzcoa sin que tenga relevancia el hecho de que esta sociedad no tenga actividad en dicho territorio.

**TERCERO.-** La Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, con número 332/2014, de 7 de julio, resuelve el recurso contencioso administrativo número 124/13, declarando que, en lo que a esta impugnación interesa, la Diputación Foral de Guipúzcoa no está facultada para llevar a cabo actuaciones de comprobación y verificación del porcentaje de volumen de operaciones realizado por ESTACIONES DE SERVICIO DE GUIPÚZCOA, S.A., relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, en el que la Diputación Foral de Guipúzcoa había realizado actuaciones de comprobación y verificación.

La sentencia ahora impugnada por la Diputación Foral de Guipúzcoa en sus Fundamentos de Derecho Primero y Segundo viene a resumir las tesis de las partes en el proceso y en el Tercero vierte los argumentos en base a los cuales comparte la tesis defendida por la Diputación Foral de Vizcaya, que no es otra que afirmar que la Diputación Foral de Guipúzcoa carece de competencia inspectora alguna en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido de la entidad Estaciones de Servicio de Guipúzcoa, S.A.

El razonamiento de la Sala es el que sigue: conforme al artículo 1.2 del Concierto Económico, según el cual "*la exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales*", y siguiendo la línea argumental de la sentencia de la Sala de 12 de junio de 2006, en el recurso 1239/04, la atribución de

la Hacienda Foral es íntegra respecto de los tributos que componen su propio sistema, es decir, la gestión, liquidación, revisión e inspección le corresponde en aquellos tributos que integran su sistema.

En coherencia con esta determinación el artículo 29. Seis del Concierto Económico establece:

*'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:*

Primero. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio común:... No es el caso que nos ocupa.

Segundo, 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.

Tercero. 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.

Cuarto. 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".

Como argumento de refuerzo, se cita, a los solos efectos interpretativos, la nueva redacción dada al apartado 6 del artículo 167 de la Norma Foral 7/1994, de Vizcaya, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, según la modificación introducida por la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, que prevé tres supuestos distintos en los que la inspección del impuesto se lleva a cabo por la Inspección de Tributos del Territorio Histórico de Vizcaya, que son:

*"a) Cuando los sujetos pasivos deban tributar de forma exclusiva a esta Diputación Foral.*

*b) Cuando los sujetos pasivos tributen en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en los distintos territorios y tengan su domicilio fiscal en Vizcaya, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado cuando realicen operaciones en territorio común, y surtirá efectos frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas.*

*c) Cuando el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal en Álava o Guipúzcoa, siempre que su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros, en dicho ejercicio no hubieran realizado en territorio común el 75 por 100 o más de su volumen de operaciones, y en ese mismo ejercicio, el total de las operaciones realizadas en el País Vasco se hubiera realizado en Vizcaya, o bien, en caso de haberse realizado en Vizcaya y en el otro Territorio Histórico en el que no está su domicilio fiscal, la proporción mayor de su volumen de operaciones se hubiera realizado en Vizcaya.*

Respecto de este inciso, indica la Sala que sirve para establecer la competencia inspectora en casos que, como el presente, no son contemplados de forma expresa en el Concierto Económico, esto es, un contribuyente con domicilio fiscal en una Administración Foral, en la que no realiza ninguna operación de las

sujetas al impuesto, tributando en un territorio histórico distinto del País Vasco y además en Navarra, si bien la casi totalidad de las operaciones se entienden realizadas en Vizcaya.

Interpreta correctamente la Sala que los dos primeros supuestos se corresponden, respectivamente, con los recogidos en la letra a) y letra b), regla segunda, del artículo 29. Seis del Concierto Económico, y el tercero viene a colmar una laguna, sin contrariar el Concierto, integrándolo antes bien con una previsión acorde al espíritu y contenido, cediendo el criterio del domicilio fiscal en orden a la atribución de competencias inspectoras, cuando se dan las tres condiciones previstas, y entre ellas, en lo que ahora interesa, cuando la totalidad del volumen de operaciones se realice en territorio histórico distinto al del domicilio fiscal.

2. Frente al argumento de la recurrente de que se está aplicando lo preceptuado para el Impuesto sobre Sociedades en el Impuesto sobre el Valor Añadido, cabe decir que la Diputación Foral de Vizcaya es plenamente consciente de que se trata de dos regulaciones diferentes, por estar preceptuadas en artículos distintos del Concierto Económico, como son el artículo 19. Uno, en el caso del Impuesto sobre Sociedades, y el más arriba transcrito artículo 29.Uno.6 en el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No se trata de interpretar la concertación del Impuesto sobre el Valor Añadido en base a lo preceptuado para el Impuesto sobre Sociedades, sino de aplicar el razonamiento lógico y principios que subyacen en el Concierto Económico de que en el caso de que las operaciones en el País Vasco se realicen exclusivamente en uno de sus territorios, aunque el domicilio fiscal se encuentre en otro, la competencia inspectora esté allá donde se hayan realizado las operaciones y por tanto se deba tributar.

Al aludir a la Sentencia 20/08, de 21 de enero de 2008, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, lo que pretende la Diputación Foral de Vizcaya es hacer referencia a cuál ha sido la interpretación conferida por los tribunales a un precepto que tiene prácticamente idéntica redacción en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre Sociedades en el Concierto Económico, contenidos en los artículos 19.Tres (Impuesto sobre Sociedades) y 29.Seis.b).Tercero (Impuesto sobre el Valor Añadido):

Artículo 19. Tres del Concierto Económico:

*"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":*

Artículo 29.Seis.b).Tercero del Concierto Económico:

*"Tercero. 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".*

Artículo 29.Seis.b).Tercero del Concierto Económico:

*"Tercero. 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".*

El legislador optó por establecer regulaciones diferenciadas en la concertación de ambos impuestos; no obstante, las consecuencias de la interpretación dada a un precepto en uno de los impuestos, teniendo en el otro caso la misma redacción, deben ser coincidentes.

El artículo 19 del Concierto Económico sí tiene una referencia al domicilio fiscal en su primer párrafo y la interpretación que todas las Administraciones de los territorios históricos han dado para un caso como el presente, en lo que al Impuesto sobre Sociedades se refiere, es la que sostiene la sentencia recurrida para el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En concreto el artículo 19 citado señala que: *"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 Vasca"*

Mientras que, por citar sólo un artículo de entre los distintos Territorios Históricos, la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Territorio Histórico de Guipúzcoa, del Impuesto sobre Sociedades vigente desde el año 2011 señalaba en su artículo 132 bis que: " 1. *La inspección del Impuesto se realizará por la Diputación Foral de Guipúzcoa cuando : a) El sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal en Guipúzcoa, excepto en relación con los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros y, además, o bien en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por 100 o más de su volumen de operaciones, o bien, en otro caso, el total de las operaciones realizadas en el País Vasco se hubiera realizado en uno de los otros dos Territorios Históricos.*"

En definitiva, la conclusión a la que se llega es que **la interpretación ajustada del Concierto Económico es considerar que sin competencia exaccionadora no tendría sentido adjudicar competencia inspectora alguna**, al menos si el total de las operaciones realizadas en el País Vasco se hubiera realizado en uno de los otros dos Territorios Históricos, como es el presente. Ya decíamos en la sentencia de 17 de octubre de 2013 ( rec. ordinario 538/2012 ) que cuando existe discrepancia entre el domicilio formal y el lugar en el que realmente desarrolla su actividad la normativa fiscal le da preferencia a esta situación fáctica a los efectos de fijar el domicilio fiscal, con la trascendencia que ello conlleva.

3. El Concierto Económico es un instrumento que rige, tal y como su nombre indica, las relaciones entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, concebida como una unidad, aunque posteriormente en los preceptos del Concierto se haga menciones expresas a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos.

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y las Normas Forales reguladoras de los distintos impuestos en los Territorios Históricos de la Comunidad recogen las normas de atribución de competencias de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones a las diferentes Administraciones, disponiendo el Concierto, en muchos casos, cuál es la Administración que tiene competencia para el desarrollo de los diferentes procedimientos de aplicación de los tributos, y en aquellos en los que el propio Concierto Económico no atribuye a una Administración Foral concreta el ejercicio de una competencia, sino a las instituciones competentes del País Vasco, son las propias Normas Forales reguladoras de los impuestos las que contienen las reglas de atribución interna de competencias entre los diferentes Territorios Históricos, previo acuerdo al respecto en el seno del *Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi*, creado al amparo de lo previsto en la Ley del Parlamento Vasco 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal. Esta atribución interna de competencias entre Administraciones forales es el denominado "intraconcierto".

Como es lógico, estas relaciones entre Administraciones forales deben regirse por las mismas reglas y principios establecidos en el Concierto Económico, como norma marco de rango superior.

De tal forma que si a una de las Administraciones Forales le corresponde el 100 por 100 de la exacción del tributo, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 29.Seis.a) del Concierto Económico le correspondería igualmente la competencia inspectora, desligándola del domicilio fiscal, por aplicación de un principio de eficiencia.

Este mismo razonamiento sería aplicable al caso en que la totalidad de la tributación foral o la parte mayor de la tributación foral, en caso de corresponder a más de un territorio histórico, corresponda a un determinado territorio, no cumpliéndose el requisito que lleva la competencia inspectora a territorio común, de que más del 75 por 100 del volumen de operaciones hubiera sido realizado en territorio común.

En este caso, nos encontramos con un sujeto pasivo que opera exclusivamente en territorio vasco y realiza el 100 por 100 de su volumen de operaciones en el Territorio Histórico de Vizcaya, y que aunque tenga su domicilio fiscal en Guipúzcoa, la lógica debería llevar la competencia inspectora al Territorio Histórico de Vizcaya.

En este sentido, la alusión que hace la sentencia recurrida al artículo 167 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, es reveladora de cómo esta lógica ha sido incorporada a la normativa foral vizcaína, que aunque formalmente no haya sido transcrito al texto legal hasta un momento temporal posterior al período objeto del presente conflicto, resultaba ya entonces plenamente aplicable. Por eso entendemos que la Sala de instancia no está resolviendo en base a un precepto nuevo que en el 2011 no se encontrara en vigor, sino que estaría resolviendo una laguna existente en el ordenamiento mediante una interpretación integradora y teleológica de los preceptos contenidos en el mismo.

4. La recapitulación de lo que se ha dejado expuesto nos lleva a concluir que el Concierto Económico no regula expresamente supuestos como el planteado. El objeto del texto legal es regular la delimitación competencial entre los Territorios Históricos por un lado y la Administración del Estado por otro. Con ese objetivo cuando una Administración (entendidas siempre las Diputaciones forales como un conjunto en el ámbito del Concierto Económico) no tiene competencia exaccionadora le niega la competencia inspectora. Baste mencionar que el artículo 29. seis. b. segundo señala que la Administración con competencia inspectora efectuará el cobro o pago correspondiente cuando de las actuaciones resulte una cantidad a ingresar o devolver. Poco o ningún sentido tiene que una Administración sin competencia exaccionadora realizase tales actuaciones.

El primer criterio para la delimitación competencial de la inspección es pues la exacción. Todo lo que venga después deberá respetar esta idea fundamental, que se asienta en un principio de eficacia, hacer competente para inspeccionar a la Administración interesada en el cobro, a la Administración acreedora.

En este sentido la redacción dada al apartado 6 del artículo 167 de la Norma Foral 7/1994, de Vizcaya, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, modificación introducida por la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, es coherente con los principios que derivan del Concierto Económico.

En la misma línea la interpretación sostenida por la sentencia impugnada del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco atiende a los principios que derivan del Concierto Económico.

A la vista de todo lo que antecede esta Sala entiende que la sentencia recaída responde a una interpretación integradora de lo dispuesto en el art. 29.6 en conexión con el art. 62. c) del Concierto económico y que, por tanto, el recurso de casación interpuesto por la Diputación Foral de Guipúzcoa deber ser desestimado con imposición de las costas a la Diputación recurrente ( art. 139.2 de la LJCA ), si bien el alcance cuantitativo de la condena en costas no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 8.000 euros atendida la facultad de moderación que el artículo 139.3 de la LJCA concede a este Tribunal fundada en la apreciación de las circunstancias concurrentes que justifiquen su imposición.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCIÓN

## FALLAMOS

Que debemos desestimar, y desestimamos, el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPÚZCOA contra la sentencia dictada, con fecha 7 de julio de 2014, en el recurso contencioso-administrativo núm. 124/2013, por la Sección Primera del la Sala de la Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco , con la consecuente imposición de las costas causadas en este recurso a la parte recurrente con el límite señalado el el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Exmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Juan Gonzalo Martinez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mi, la Letrada de la Administración de Justicia, certifico.