

Roj: STS 1959/2016 - ECLI:ES:TS:2016:1959
Id Cendoj: 28079130022016100169
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 3062/2014
Nº de Resolución: 969/2016
Procedimiento: RECURSO CASACIÓN
Ponente: EMILIO FRIAS PONCE
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

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

La Sala ha visto el recurso de casación número 3062/2014 interpuesto por la Diputación Foral de **Bizkaia**, representada por el Procurador Don Manuel Francisco Ortiz de Apodaca García, bajo la dirección letrada de Doña María Barrena Ezcurra, contra la sentencia de 2 de julio de 2014, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el recurso contencioso administrativo número 1113/2012, deducido contra actuaciones de verificación y constatación seguidas por la Hacienda Foral de Gipuzcoa en relación con la proporción del volumen de operaciones del grupo de entidades encabezado por la entidad Naturgas Energía Grupo, S.A, a los efectos del IVA de los ejercicios 2009 a 2011.

Ha sido parte recurrida la Diputación Foral de Gipuzkoa, representada por la Procuradora Doña Rocio Martín Echagüe, bajo la dirección letrada de Don Ignacio Chacón Pacheco.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Diputación Foral de **Bizkaia**, en 21 de Diciembre de 2012, interpuso recurso contencioso administrativo, ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, contra la Diputación Foral de Gipuzkoa, solicitando sentencia por la que se declare la falta de competencia de la Hacienda Foral de Gipuzkoa para realizar actuaciones de comprobación del porcentaje del volumen de operaciones atribuible a cada Administración en relación al grupo de entidades encabezado por la entidad Naturgas Energía Grupo, S.A.

Tanto en el escrito inicial como en la demanda argumentó que correspondía a la Hacienda Foral de **Bizkaia** la competencia para desarrollar las referidas actuaciones de conformidad con lo dispuesto en el vigente Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por medio de la ley 12/2002, de 23 de mayo, y en la regulación foral aprobada en su desarrollo, concretamente, en el artículo 167 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del IVA.

Se señalaba que con fecha 26 de septiembre de 2012 había tenido entrada en la Hacienda Foral de **Bizkaia** escrito presentado por la sociedad Naturgas Energía Grupo, S.A, con NIF A95272928, en su calidad de sociedad dominante del grupo de entidades de IVA número 001/2009 BIVA, en el que comunicaban a la Hacienda Foral de **Bizkaia** que el 16 de marzo de 2012 el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación foral de Gipuzkoa había notificado a las entidades del grupo de IVA la apertura de actuaciones y constatación en relación con la proporción de volumen de operaciones atribuible a la Diputación Foral de Gipuzkoa declarada en el modelo 393, ejercicios 2009 a 2011, lo que determinó que la recurrente realizara requerimiento de inhibición a la Diputación Foral de Gipuzkoa conforme a lo previsto en los apartados 1 y 2 del artículo 44 de la ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, que fue rechazado por Orden Foral 956/2012, de la Diputada de Hacienda y Finanzas..

SEGUNDO.- La Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco dictó sentencia desestimatoria con fecha 2 de julio de 2012.

Después de resumir en sus dos primeros fundamentos de derecho las tesis de las partes, y rechazar la inadmisión del recurso planteada por la parte recurrida en el Fundamento de Derecho tercero al considerarse competente, en el Fundamento Cuarto recoge los antecedentes sobre los que existía conformidad, y la

normativa que considera aplicable (los artículos 27 y 29 del Concierto Económico), apelando a su sentencia de 10 de marzo de 2008 (rec. 686/06) que, con remisión a la dictada el 21 de enero de 2008 (rec.483/06), interpreta los apartados tercero y cuarto del artículo 19 de la Ley del Concierto Económico , relativo al Impuesto sobre Sociedades, que tienen un contenido idéntico a las reglas del IVA, para concluir declarando que " la Diputación Foral de Gipuzkoa está facultada para llevar a cabo actuaciones de comprobación y verificación del porcentaje de volumen de operaciones realizadas por las entidades que conforman el Grupo encabezado por Naturgas Energía Grupo, S.A, en su territorio, otra cosa es que extralimitándose de esa competencia, efectúe una comprobación completa, tendente a determinar el volumen de operaciones en otros territorios y fijar el porcentaje de tributación que corresponde a cada una de las Administraciones con competencias exaccionadoras.

Descendemos, así al terreno de lo fáctico, resultando que la Diligencia de 11 de septiembre de 2012, formalizada por la Hacienda Foral de Gipuzkoa, único elemento probatorio que se cita en el recurso, no acredita que las controvertidas actuaciones de verificación y constatación -que además se articulan como previas al inicio del procedimiento de comprobación e investigación propiamente dicho y a fin de conocer su conveniencia, ex art. 144.3 Norma Foral 2/2005 de 8 de marzo General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, excedan del ámbito que le es propio, invadiendo las competencias inspectoras que a la Diputación Foral de **Bizkaia** corresponden; en esa Diligencia, y en concreto, en los apartados sexto y séptimo que refiere la defensa actora, la Inspección de la Hacienda Foral de Gipuzkoa, constituida en la oficina comercial de Naturgas sita en c/ Txurruka nº 10 de Donostia, hace constar la documentación aportada por el representante de la mercantil (actas de IVA e Impuestos de Sociedades, ficheros de datos y facturas) y sus manifestaciones en relación a las operaciones de intercambio, y venta a otras comercializadoras que efectúa Naturgas Energía Comercializadora, S.A, esto es, da cuenta de la información recabada que en modo alguno resulta ajena a la determinación de la proporción del volumen de operaciones atribuible a la Diputación Foral de Gipuzkoa, no constando en cualquier caso acta o informe que recoja las conclusiones de las actuaciones de comprobación llevadas a cabo, que podría evidenciar la alegada extralimitación".

Los antecedentes considerados fueron los siguientes:

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

2º Con fecha 23 de diciembre de 2011, la Inspección de la Hacienda Foral de **Bizkaia** formalizó las Actas Únicas, por las que procedía a la modificación de las proporciones de tributación imputables a las distintas Administraciones en relación con el IVA y el Impuesto de Sociedades (ejercicios 2.006 a 2010 en IVA y 2.005 a 2.009 en Impuesto de Sociedades).

A resultas de esas Actas, los importes a transferir por la Hacienda Foral de Gipuzkoa a la Hacienda Foral de **Bizkaia**, en concepto de IVA, fueron: 2.009, 28.762.823,30 €, 2010, 34.002.695,00 €.

3º En marzo de 2.012, la Inspección de la Hacienda Foral de Gipuzkoa notificó a Naturgas Energía Grupo, S.A, como representante del grupo de entidades del IVA el inicio de "actuaciones de verificación y constatación con el fin de conocer mejor sus circunstancias tributarias en relación a los efectos en la declaración modelo 353 del IVA, ejercicios 2009- 2010 y 2011 como consecuencia de la proporción del volumen de operaciones atribuible a la Diputación Foral de Gipuzkoa calculada por las entidades integrantes del grupo y declarada en sus respectivos modelos 393 del IVA de los citados ejercicios", de conformidad con lo dispuesto en el artículo 144.3 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa y el artículo 36 del Reglamento de Inspección Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, aprobado por Decreto Foral 31/2010, de 16 de noviembre.

4º En el ámbito de esas actuaciones, el 11 de septiembre de 2012 la Inspección de la Hacienda Foral de Gipuzkoa, constituida en la oficina comercial de Naturgas sita en c/ Txurruka nº 10 de Donostia, formalizó Diligencia identificada con el NRP 15966907A0600-3.054.

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

TERCERO.- Contra la referida sentencia, la representación de la Diputación Foral de **Bizkaia** preparó recurso de casación, por considerar que infringía el art. 29 en conexión con el art. 62, del Concierto Económico aprobado por la ley 12/2002, de 23 de mayo . En concreto la regla cuarta de la letra b) del apartado seis del

art. 29, que establece que "las proporciones fijadas 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. "

Formalizado el recurso ante esta Sala, suplicó sentencia que case la recurrida y estime en su integridad el recurso contencioso administrativo interpuesto.

CUARTO.- Conferido traslado a la Diputación Foral de Gipuzkoa se opuso al recurso, interesando sentencia desestimatoria, con confirmación de la sentencia recurrida.

QUINTO.- Para el acto de votación y fallo, se señaló la audiencia del día 26 de abril de 2015, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La Diputación Foral de **Bizkaia** articula un único motivo de casación, como hemos anticipado en los Antecedentes, al amparo del apartado d) del artículo 88 de la Ley Jurisdiccional , por infracción del art. 29 en conexión con el art. 62 del Concierto Económico aprobado por Ley 12/2002, de 23 de Mayo .

Crítica que la sentencia, pese a reconocer que ha de ser una única Administración la que delimite la situación tributaria del contribuyente determinando su corrección o, en su caso, la procedencia de su regularización, mediante las oportunas actuaciones de comprobación e investigación, lo que excluye que cualquiera de las Administraciones afectadas pueda realizar actuaciones inspectoras y de comprobación de los porcentajes de tributación correspondientes a cada Administración, considerando aplicable el Acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto, documentado en el acta nº 1/2007, admita a continuación las facultades de comprobación e investigación propias de las Diputaciones Forales en su ámbito territorial.

Para la recurrente esta interpretación implica vaciar de contenido el acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico, sobre la forma de actuar en estos supuestos, entendiendo que lo sentado en la sentencia nº 138/08, de 10 de marzo , no resulta aplicable al caso del grupo de entidades Naturgas, dado que su criterio había sido superado por lo dispuesto en el citado acuerdo decimotercero de la Comisión Mixta del Concierto Económico celebrada el 30 de julio de 2007, documentado en el acta 1/2007, en cuanto describe el procedimiento a seguir cuando una Administración que no tiene competencia inspectora quiere proceder a comprobar el volumen de operaciones realizado en su territorio, y al que ha de estarse, por incardinarse en la competencia que el art. 62 del vigente Concierto Económico reconoce a la Comisión Mixta.

Insiste que, en base a este acuerdo, es la Diputación Foral de **Bizkaia** quien ha de fijar los porcentajes de realización del volumen de operaciones de las entidades del grupo Naturgas, como hizo tras obtener la información necesaria para determinar el lugar de realización del volumen de operaciones en los ejercicios controvertidos, información que resulta coincidente con la requerida por la Hacienda Foral de Gipuzkoa, salvo en lo relativo al ejercicio 2011, respecto del cual debió instar la realización de actuaciones por parte de la Hacienda Foral de **Bizkaia** pero nunca llevar a cabo ella misma actuaciones previas al inicio de un procedimiento de comprobación e investigación.

Finaliza su exposición señalando que en la normativa foral del IVA de los Territorios Históricos de **Bizkaia** y Gipuzkoa (artículos 167, seis de las Normas Forales 7/1994, de 9 de noviembre y 102/1992, de 29 de diciembre, respectivamente), también se recogen preceptos idénticos a los establecidos en el Concierto Económico para delimitar la competencia de las respectivas Haciendas Forales, reconociendo que las proporciones debe fijarlas la Administración que tenga la competencia inspectora, sin perjuicio de las que luego acuerden entre las Administraciones competentes para su exacción, preceptos que han sido objeto de interpretación por parte del propio Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en sus sentencias 332/2014 y 333/2014, ambas de 7 de julio de 2014 , y ambas relativas a rechazos por parte de la Diputación Foral de Gipuzkoa de requerimientos de inhibición de la Diputación Foral de **Bizkaia** respecto de actuaciones de comprobación realizadas en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido frente a la entidad Estaciones de Servicio de Guipuzkoa, S.A.

SEGUNDO.- La Diputación Foral de Gipuzkoa no comparte la eficacia del acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto que le otorga la recurrente, pues no se modificó el texto del art. 29 del Concierto, en cuanto se limitaba a asumir el contenido del informe del grupo de trabajo, que fijaba un cauce de colaboración entre Administraciones, al hacer referencia en la conclusión cuarta a que la Administración no competente para la

inspección podrá realizar actuaciones referentes al volumen de operaciones pero sin que tales actuaciones puedan realizarse en el ámbito de una actuación investigadora, cuya competencia radica en la Administración inspectora, "... para lo cual la Administración sin competencias inspectoras enviará un informe a la competente con los datos obtenidos del contribuyente mediante una actuación...".

Para la Diputación Foral de Gipuzkoa la actuación realizada resulta compatible con la competencia de inspección que tiene la recurrente en virtud del domicilio fiscal del grupo de sociedades, recordando que el art. 144 de la Norma Foral 2/2005, General Tributaria, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, en su número 3, preceptúa que con anterioridad al acuerdo de inicio de las actuaciones inspectoras la Inspección puede realizar "actuaciones previas de verificación y constatación" a fin de analizar si procede o no abrir dicho procedimiento inspector, circunstancia que fue tenida en cuenta por la sentencia recurrida.

En definitiva, mantiene que tras el cumplimiento por parte de las sociedades integrantes del grupo de las obligaciones previstas en el art. 164 del Decreto Foral 102/92, del IVA, entre las que se encuentra la de declarar anualmente en el impreso 353, se limitó a iniciar actuaciones de verificación y constatación al objeto de contrastar los datos declarados por las entidades del grupo con lo declarado por la entidad dominante, por lo que no se trataban de actuaciones inspectoras.

TERCERO.- No se discute en el presente caso que la competencia inspectora, respecto del IVA la tiene la Diputación Foral de **Bizkaia** puesto que todas las entidades del grupo nº 9-013 tienen su domicilio fiscal en Bilbao, disponiendo el art. 29 del Concierto Económico, aprobado en la ley 12/2002, de 23 de mayo, en su apartado seis, "La inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) La inspección de los sujetos pasivos que deben 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 deberán 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 (...)

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 (...)."

Sin embargo, la controversia se centra, sobre si es posible diferenciar entre actividades de verificación y constatación del volumen de operaciones y actividad inspectora, al declarar todas las entidades del grupo, salvo la dominante que tributa al 100% en **Bizkaia**, a las distintas administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuadas en cada territorio, lo que nos lleva a la interpretación de las reglas tercera y cuarta del referido apartado seis b), que disponen:

<<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...>>.

Estas reglas se recogen con similar contenido en la Norma Foral 1/2003, de 29 de enero, de Gipuzkoa, que se adapta a lo establecido en el Concierto.

La sentencia de instancia aceptó el criterio de que deben diferenciarse la competencia para inspeccionar y la facultad para realizar la comprobación del volumen de operaciones por parte de las restantes Administraciones en cada territorio.

Este criterio no es compartido por la Diputación Foral de **Bizkaia**, alegando que se aparta además del acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto de 30 de julio de 2007, y de lo que declaró el propio Tribunal Superior de Justicia en otras sentencias posteriores.

CUARTO.- Hay que aceptar, como mantiene la parte recurrente, que según el Concierto Económico en su redacción actual, existe una única Administración con competencia inspectora, y que la competencia para determinar el volumen de operaciones y la proporción de tributación a la Administración está vinculada a la competencia inspectora, lo que avala la regla cuarta del apartado 6 del artículo 29 del Concierto Económico, que señala que 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".

En la misma línea se encuentra el acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto, a que se refiere la Diputación Foral de Bizcaya, que vino a recoger, entre otros extremos, las conclusiones del grupo de trabajo sobre control y actas únicas, suscritas en Bilbao el 18 de mayo de 2006, en cuyo apartado cuarto se prevé lo siguiente:

" 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".

Ahora bien, no cabe desconocer que la regla tercera del Concierto permite llevar a cabo a las Diputaciones Forales actuaciones de comprobación en su territorio cuando tengan competencias de exacción, por lo que la cuestión a resolver se limita a determinar si la Diputación Foral de Gipuzkoa se extralimitó al iniciar las actuaciones de verificación y constatación respecto del grupo de entidades del IVA nº 9/013, con el fin de conocer sus circunstancias tributarias en relación a "los efectos en la declaración modelo 353 del IVA, ejercicios 2009, 2010 y 2011 como consecuencia de la proporción de volumen de operaciones atribuible a la Diputación Foral de Guipuzkoa calculada por las entidades integrantes del grupo y declarada en sus respectivos modelos 393 del IVA de los citados ejercicios", todo ello en base a las atribuciones que le confería el art. 144.3 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria, del Territorio Histórico de Gipuzkoa y el art. 36 del Reglamento de Inspección Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, aprobado por el Decreto Foral 31/2010, de 16 de noviembre, señalándose que debía comparecer el día 30 de marzo de 2012, presentando las cuentas anuales de la entidad ejercicios 2009-2011.

Pues bien, al tener por objeto la información solicitada comprobar el volumen de operaciones realizado en el territorio histórico de Gipuzkoa, haciéndose como actuación previa, no cabe mantener que el requerimiento afectaba a todas las operaciones realizadas tanto en Gipuzkoa como fuera de dicho territorio histórico y, que por lo tanto, implicaba en realidad el ejercicio de competencias inspectoras de las que carecía.

En efecto, no cabe defender una extralimitación competencial por parte de la Subdirectora General de Inspección al incluir al grupo en las actuaciones de verificación y constatación, Programa 11 V 0913, por "incongruencias y rentas no declaradas, valoración operaciones (origen Gipuzkoa), IVA 2011, como resulta de su resolución de 23 de febrero de 2012, obrante en las actuaciones, pues las administraciones sin competencia inspectora pueden realizar actuaciones consistentes en una simple toma de datos, por lo que el motivo debe ser rechazado.

QUINTO.- Desestimado el recurso, procede imponer las costas a la parte recurrente, de conformidad con lo establecido en el artículo 139.2 de la Ley Jurisdiccional, si bien la Sala, haciendo uso de la facultad que le otorga el apartado 3, limita su importe, por todos los conceptos a la cantidad máxima de 8000 euros.

FALLAMOS

Por lo expuesto, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución.

1. DESESTIMAR el recurso de casación interpuesto por la Diputación Foral de **Bizkaia** contra la sentencia de 2 de julio de 2014, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

2. Imponer las costas a la parte recurrente con el límite máximo establecido en el último Fundamento de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos **D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Emilio Frias Ponce D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Manuel Martin Timon D. Juan Gonzalo Martinez Mico D. Rafael Fernandez Montalvo PUBLICACION.-** Leída



y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, Don Emilio Frias Ponce, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mi la Secretaria. Certifico.

FONDO DOCUMENTAL • CENDOJ