

Roj: STS 2413/2016 - ECLI:ES:TS:2016:2413
Id Cendoj: 28079130022016100232
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 2974/2014
Nº de Resolución: 1232/2016
Procedimiento: RECURSO CASACIÓN
Ponente: EMILIO FRIAS PONCE
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

En Madrid, a 31 de mayo de 2016

Esta Sala ha visto el presente recurso de casación núm. 2974/2014 interpuesto por la DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZCOA, representada por la Procuradora D^a. Rocio Martín Echagüe y dirigida por el letrado D. Ignacio Chacón Pacheco, contra la sentencia dictada con fecha 7 de Julio de 2014 por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 1^a, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el num.164/2013 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 **Bizkaia**, representada por el Procurador D. Manuel Francisco Ortiz de Apodaca García y bajo la dirección técnico-jurídica de la letrada D^a. María Barrena Ezcurra.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. La sentencia de instancia desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Diputación Foral de Gipuzkoa contra el acuerdo del Director General de Hacienda de la Diputación Foral de **Bizkaia** de 7 de febrero de 2013, por el que se rechaza el requerimiento de inhibición formulado por la Diputación Foral de Gipuzkoa, en relación con las actuaciones de comprobación realizadas por la Inspección Foral de **Bizkaia**, respecto del IVA de la entidad Estaciones de Servicio de Guipúzcoa en el ejercicio 2011, por entender que la competencia correspondía a la Hacienda Foral de **Bizkaia**.

SEGUNDO.- Contra la referida sentencia, la Diputación Foral de Gipuzkoa preparó recurso de casación y, una vez que se tuvo por preparado, fue interpuesto ante esta Sala, suplicando sentencia que case y anule la impugnada y, en su lugar, dicte otra por la que anule el acuerdo de 7 de febrero de 2013 adoptado por el Director General de Hacienda de **Bizkaia** y derivado de lo anterior se anulen todas las actuaciones realizadas por la demandada en el ámbito del expediente administrativo incoado a la mercantil Estaciones de Servicio de Guipúzcoa.

TERCERO.- Conferido traslado a la Diputación Foral de **Bizkaia**, se opuso al recurso, interesando sentencia desestimatoria del mismo, confirmando la sentencia impugnada, con condena en costas a la recurrente.

CUARTO.- Para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia del día 24 de mayo de 2016, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La Diputación Foral de Gipuzkoa articula un único motivo de casación, al amparo del art. 88. 1. d) de la Ley Jurisdiccional , por infracción del art. 29. seis del Concierto Económico con el País Vasco.

Defiende, en contra de lo resuelto, que es la competente para la comprobación del IVA discutido, pues Estaciones de Servicio de Guipúzcoa tiene su domicilio en Gipuzkoa , SA, sin que tenga relevancia el hecho de que la sociedad no tenga actividad en dicho territorio, como así se desprende del art. 29.6 del Concierto Económico, criticando que la sentencia acuda a una norma Foral de **Bizkaia**, que reconoce que no estaba

en vigor en el momento en que ocurrieron los hechos enjuiciados, para ratificar su interpretación del citado artículo 29, obviando la normativa foral de ambos territorios que resultan aplicables, el Decreto Foral 102/1992 de Gipuzkoa y la Norma Foral 7/1994 de **Bizkaia**, que fijan el punto de conexión para fijar la competencia en la inspección del IVA, siguiendo lo preceptuado por el Concierto Económico, en el domicilio fiscal de la sociedad, sin más consideraciones y sin ninguna vinculación con la actividad económica.

SEGUNDO.- El recurso está íntimamente con el que resolvió esta Sala con el número 2972/2014 en la reciente sentencia de 21 de abril de 2016, que desestimó el recurso de casación también interpuesto por la Diputación Foral de Gipuzkoa contra otra sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que había estimado el recurso contencioso administrativo que la Diputación Foral de **Bizkaia** había formulado contra la Orden Foral nº 27/2013 de 17 de enero, de la Diputación Foral del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa, por la que rechazaba el requerimiento de inhibición efectuado por el Director General de **Bizkaia** respecto de las actuaciones de comprobación que estaba realizando la Hacienda Foral de Gipuzkoa con el IVA de la entidad Estaciones de Servicio de Guipúzcoa SA, declarando que la Diputación Foral de Gipuzkoa carecía de competencia inspectora alguna respecto de dicha entidad y concepto impositivo.

La argumentación de la Sala se recoge en el Fundamento Tercero, en el que se expone la posición de la sentencia de instancia, señalando lo siguiente:

<<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 Vasco"*

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. Históricas, 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>>.

TERCERO.- Ante esta doctrina, procede también desestimar el presente recurso de casación, con imposición de costas a la Diputación recurrente, de conformidad con lo previsto en el art. 139.2 de la Ley Jurisdiccional, si bien la Sala, haciendo uso de la facultad que le otorga el apartado 3 de dicho precepto legal, limita el importe de las mismas a la cantidad máxima de 8000 euros.



FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido 1.- Desestimar el recurso de casación interpuesto por la Diputación Foral de Gipuzkoa, contra la sentencia de 7 de julio de 2014 dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior del País Vasco en el Recurso 164/2013 . 2) Imponer las costas a la parte recurrente, con el límite señalado en el último Fundamento de Derecho.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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
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