



Roj: **STSJ PV 4599/2002 - ECLI: ES:TSJPV:2002:4599**

Id Cendoj: **48020330012002100239**

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

Sede: **Bilbao**

Sección: **1**

Fecha: **18/10/2002**

Nº de Recurso: **1360/2000**

Nº de Resolución: **651/2002**

Procedimiento: **CONTENCIOSO**

Ponente: **MANUEL JOSE BAEZA DIAZ-PORTALES**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAIS VASCO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 1360/00
DE ORDINARIO.LEY 98

SENTENCIA NUMERO 651/2002

ILMOS. SRES.

MAGISTRADOS:

D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANIA

D. MANUEL JOSE BAEZA DIAZ PORTALES

D. JAVIER RODRIGUEZ MORAL

En la Villa de BILBAO, a dieciocho de octubre de dos mil dos.

La Sección PRIMERA de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 1360/00 y seguido por el procedimiento ORDINARIO LEY 98, en el que se impugna: ACUERDO DE 4-5-00 DEL T.E.A.F. DE GUIPUZCOA DESESTIMATORIO DE LAS RECLAMACIONES ACUMULADAS 1997/0298 Y 1997/0299 CONTRA ACTOS DE LIQUIDACION DERIVADOS DE LAS ACTAS DE DISCONFORMIDAD 7967 Y 7968 DICTADAS POR EL CONCEPTO DE IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO, EJERCICIOS 1991 Y 1992.

Son partes en dicho recurso: como recurrente PERSEBRAS S.L. ,representado por el Procurador D. LUIS PABLO LOPEZ ABADIA RODRIGO y dirigido por el Letrado D. FRANCISCO AZPIRI ALBISTEGUI.

Como demandada DIPUTACION FORAL DE GIPUZKOA, representado por la Procuradora Dª BEGOÑA URIZAR ARANCIBIA y dirigido por la Letrada Dª ANA IBARBURU.

Siendo Ponente el lltmo. Sr. D. MANUEL JOSE BAEZA DIAZ PORTALES, Magistrado de esta Sala.

DE HECHO

PRIMERO.- El día 11 de Julio de 2000 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D. LUIS PABLO LOPEZ ABADIA RODRIGO actuando en nombre y representación de PERSEBRAS S.L., interpuso recurso contencioso-administrativo contra –; quedando registrado dicho recurso con el número 1360/00.

La cuantía del presente recurso quedó fijada en 188.498.047.- Pts.

SEGUNDO.- En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se revoque el fallo desestimatorio del



Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipuzcoa, y se declare el derecho a la devolución solicitada de la cantidad de 102.746.588 pesetas y de 85.751.459 pesetas, en concepto de cuotas del Impuesto sobre el Valor añadido indebidamente ingresadas en los ejercicios 1991 y 1992, respectivamente, así como los intereses que legalmente correspondan.

TERCERO.- En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que desestimando la demanda formulada de adverso confirme la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa objeto del recurso y, en definitiva, declare que el compromiso asumido mediante precio por "Marcial Ucin, S.a." y "Azma, S.L.", en virtud del Convenio firmado por ambas el día 30 de diciembre de 1990, constituye una prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que la repercusión de cuotas por dicho Impuesto se ajusta a derecho y todo ello con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

CUARTO.- El procedimiento no se recibió a prueba, por no solicitarlo las partes ni estimarlo necesario esta Sala.

QUINTO.- Por resolución de fecha 03/10/02 se señaló el pasado día 15/10/02 para la votación y fallo del presente recurso.

SEXTO.- En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se interpone el presente recurso contencioso-administrativo frente a la Resolución dictada con fecha 4.5.2000 por el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa mediante la que se desestiman las reclamaciones acumuladas números 1997/0298 y 1997/0299 formuladas contra los Acuerdos de la Subdirección General de Inspección de fecha 27.1.1997 desestimatorios de los recursos de reposición interpuestos contra los actos de liquidación derivados de las actas de disconformidad números 7967 y 7968, dictadas por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes a los ejercicios 1991 y 1992.

Para la adecuada resolución del presente recurso se hace necesario expresar los antecedentes fácticos del mismo, y que pueden ser sintetizados de la siguiente manera:

1) Con fecha 30.12.1990, la Sociedad Marcial Ucin S.A. (posteriormente extinguida, como consecuencia de su escisión total, siendo una de las Sociedades beneficiarias de la citada escisión la entidad Borobil Aceros S.L., igualmente extinguida como consecuencia de su absorción por fusión por la entidad hoy recurrente, Persebrás S.L.) firmó con su filial, Azma S.L. un convenio de distribución de los mercados interior y exterior.

2) En la estipulación Primera del citado Convenio se recoge el acuerdo consistente en que "Los pedidos y ventas susceptibles de ser realizados en el mercado por cualquiera de las sociedades Marcial Ucin S.A. y Azma S.L. serán suministrados por aquella que, en función de la cercanía territorial y de los medios de transporte, tenga un menor coste de traslado al lugar de entrega de las mercancías" (en definitiva, el Convenio viene a distribuir el mercado interior y de exportación entre las dos sociedades en función de los costes de transporte, de manera que los clientes de ambas sociedades serán abastecidos por aquella que, en cada supuesto, los tenga menores). Por otra parte, y como existe una diferencia de precios de venta en el mercado interior y el exterior, las dos mercantiles acuerdan en la estipulación Segunda del Convenio un mecanismo por el cual la empresa que realiza más exportaciones -como resultado de aplicar el criterio de suministro en función del menor coste- recibe de la otra la diferencia entre el precio interior y el de exportación.

3) En aplicación de lo estipulado en el Convenio citado, la Sociedad Marcial Ucin S.A. emitió a Azma S.L. una factura en el ejercicio 1991 y cuatro facturas en el ejercicio 1992, repercutiendo un IVA por importe, respectivamente, de 102.746.588 pesetas y 85.751.459 pesetas.

4) Habida cuenta que Marcial Ucin S.A. tributaba en el Territorio Histórico de Gipuzkoa por el 100% de sus operaciones, ingresó los importes repercutidos por IVA, citados en el punto anterior, en la Hacienda Foral de Gipuzkoa.

5) Siendo que Azma S.L. tributaba en el Territorio Común por el 100% de sus operaciones, dedujo, en concepto de IVA soportado, los citados importes de IVA en sus declaraciones presentadas en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

6) Con fecha 25.1.1996, la Oficina Nacional de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria incoó el Acta nº 1590353 2, firmada en conformidad (en cuanto a cuota e intereses de demora) por Azma S.L., en relación con el IVA correspondiente al periodo transcurrido entre mayo de 1990 y 1993. En la regularización contenida en la misma, y entre otros extremos, se procede a la rectificación de las cuotas del IVA deducidas a que se refiere el punto anterior, y ello por entenderse por la Inspección de tributos de la Administración Estatal que



las operaciones de que se trata (facturas en concepto de compensación de las diferencias de precios en las ventas del mercado interior y extranjero) no constituyen un hecho imponible sujeto al IVA. Como consecuencia de ello, Azma se vió obligada a ingresar en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria el IVA soportado e inicialmente deducido derivado de las facturas emitidas por Marcial Ucín S.A. en aplicación del tan citado Convenio entre ambas sociedades.

7) Ante la situación producida, con fecha 31.1.1996, Azma S.L. remitió carta a Marcial Ucín S.A. en la que se le comunicaba la regularización realizada por la Oficina Nacional de Inspección, solicitando el reembolso del IVA en su día repercutido, tras la oportuna rectificación de las facturas afectadas.

8) Como consecuencia de lo anterior, Marcial Ucín solicitó la devolución, en concepto de ingresos indebidos, de las cuotas en su día repercutidas e ingresadas en la Hacienda Foral de Gipuzkoa, siendo que el Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos de dicha Hacienda dió traslado del escrito de solicitud de ingresos indebidos a la Subdirección de Inspección de la misma Hacienda Foral, lo que originó la iniciación de actuaciones de comprobación parcial por el IVA, limitándose el alcance de las mismas, exclusivamente, a los hechos imponibles devengados por la aplicación entre Marcial Ucín S.A. y Azma S.L. del Convenio de referencia.

9) Verificadas las citadas actuaciones, con fecha 27.5.1996, se extendieron por el Inspector de Finanzas actuante las Actas números 7967 y 7968, en las que la Inspección de la Hacienda Foral otorgaba conformidad al IVA repercutido en las facturas expedidas por aplicación del reiterado Convenio, declarando improcedente la devolución del mismo, actas que fueron firmadas en disconformidad por Marcial Ucín S.A., dándose lugar a continuación a una serie encadenada de reclamaciones económico-administrativas que culminan en el presente recurso contencioso-administrativo, conforme a lo indicado en el primer párrafo de este fundamento jurídico.

En el escrito de demandada, y no obstante el extenso desarrollo del mismo, la entidad recurrente, sin cuestionar ni otorgar la razón a ninguna de las dos diferentes interpretaciones (la de la Hacienda Estatal y la de la Foral), lo que, en esencia, viene a expresar como fundamento de su recurso es que nos encontramos, en el presente caso, ante un supuesto de duplicidad de pagos por un mismo hecho imponible, lo que debe dar lugar a la correspondiente devolución, invocando al efecto principios tales como los de armonización y coordinación entre ambas Haciendas, igualdad, capacidad económica y equitativa distribución de la carga tributaria.

Por su parte, la Administración demandada, a través de la dirección técnica actuante en este proceso, se ha limitado a defender la tesis de las Resoluciones impugnadas con el sólo argumento relativo a justificar que los pagos efectuados entre las dos sociedades constituyen una prestación de servicios sujeta al IVA, por lo que la repercusión de cuotas por dicho Impuesto es ajustada a derecho, no habiéndose producido, en consecuencia, ingreso indebido alguno.

SEGUNDO.- La anterior relación de datos de hecho conduce al resultado práctico -y en esto se conviene con la recurrente- de que una misma operación (pagos o compensaciones abonados por Marcial Ucín S.A. a Azma S.L. en cumplimiento del Convenio suscrito entre las mismas) da lugar a un doble pago a la Administración Tributaria, en cuanto que Marcial Ucín S.A. repercute e ingresa unas cantidades, en concepto de IVA, en la Hacienda Foral, cuya devolución le es negada por ésta (por considerar que la operación está sujeta al IVA), y Azma S.L. no puede deducirse aquellas cantidades repercutidas por Marcial Ucín (por considerar la Hacienda Estatal que la operación no se encuentra sujeta al IVA) y tiene que proceder a ingresar las mismas cantidades que le fueron repercutidas por Marcial Ucín S.A.

Ciertamente no nos encontramos ante ningún conflicto de tipo normativo entre ambas Haciendas (la Estatal y la Foral), sino ante una divergencia interpretativa entre las mismas respecto de un mismo precepto o, si se quiere, respecto dos preceptos que tienen idéntico contenido (art. 7 de la Ley 30/1985 del IVA y art. 7 de la Norma Foral del IVA, que eran los vigentes en las fechas que ahora nos ocupan), divergencia que se traduce en la práctica en un evidente perjuicio económico para el contribuyente (muy cercano a los 200 millones de pesetas). Dicho perjuicio económico, por la forma de producirse, y como es fácilmente comprensible, contraría la racionalidad humana común y, también, la lógica jurídica; no resultando admisible, en forma alguna, que el contribuyente "pague el pato" resultante de la falta de coordinación entre Administraciones a estos efectos, por la ausencia de mecanismos de resolución de este tipo de cuestiones o por la falta de funcionalidad de los mismos.

La solución, desde parámetros jurídicos (que son los que a este Tribunal competen), a tal problema obligan a introducirse en los principios que inspiran -y que, además, tienen un reflejo positivo o normativo- la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco (que es la que, por las fechas de que se trata, ahora interesa), así como a rastrear las diversas disposiciones reguladoras contenidas en su texto, a fin de localizar en las mismas algún criterio que sea



extrapolable al supuesto de autos, dada la inexistencia de un precepto expreso que afronte directamente el problema suscitado en nuestro caso.

En este sentido cobran especial relieve los principios de coordinación y colaboración entre las diversas Administraciones Públicas que, evidentemente, no son únicamente aplicables a la actividad legislativa y capacidad normativa de las mismas. Tales principios tienen, de forma general, un respaldo no sólo legal (art.s 3 y 4 de la Ley 30/92, y, en particular, además de otro tipo de disposiciones relacionadas, la contenida en el último párrafo del art. 4), sino también una evidente cobertura constitucional (art. 103.1 CE). Incluso, el propio Tribunal Constitucional (véase, por todas, la sentencia de fecha 24.10.85) recuerda que el respeto al principio de coordinación es una consecuencia de la unidad trascendental de los intereses públicos dentro de un mismo Estado, como técnica que asegura la complementariedad de actuaciones políticas y administrativas de las distintas Administraciones Públicas. Y ya, en materia específicamente tributaria, tenemos la antecitada Ley de Concierto Económico, donde se hace expresa referencia al principio de coordinación entre Administraciones Públicas (art. 3) y al de colaboración (art. 5, donde encontramos disposiciones como las atinentes a que "El Estado y los Territorios Históricos, en el ejercicio de las funciones que les compete en orden a la gestión, inspección y recaudación de sus tributos, se facilitarán mutuamente cuantos datos y antecedentes estimen precisos para su mejor exacción", o que "...se establecerá la intercomunicación técnica necesaria.", etc.).

Pues bien, y como parece palmario, tales principios vienen a invalidar, entre otras, situaciones como la presente, en la que, precisamente por el desconocimiento o vulneración de dichos principios, se ocasiona un quebranto económico al contribuyente que repele el fundamento y sistema de la institución tributaria de que se trata.

Todo lo anterior, ya de por sí sólo, habría de determinar la estimación del presente recurso contencioso-administrativo.

TERCERO.- Por otra parte, y a los efectos enunciados en el último inciso del párrafo tercero del precedente fundamento jurídico, tenemos el art. 29.Siete de la Ley de Concierto Económico, entre cuyas determinaciones se encuentran las siguientes:

"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 que deban tributar en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en territorio común y vasco se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

1ª 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."

"3ª 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."

Pues bien, aún cuando una interpretación estricta de nuestro supuesto, en el que están inmersas dos sociedades, conduciría a entender que a cada una de ellas le resultaría de aplicación lo prevenido en la letra a) del art. 29.Siete, no parece descabellado considerar trasladable al caso de autos el criterio contenido en la regla 1ª de la letra b) del mencionado precepto legal si se tiene en cuenta, de un lado, que aquí no se trata de dos sociedades independientes, sino filiales, lo que viene a representar un único conglomerado, grupo o conjunto económico (aunque ello pueda suponer una cierta ficción), y, de otro, que partimos de una situación consolidada (así se afirma en la demanda y no se ha negado por la Administración demandada), consistente en que la Administración del Estado ha procedido a regularizar la situación tributaria derivada de los pagos efectuados por Marcial Ucin S.A. a Azma S.L., regularización que, conforme a la regla últimamente citada, lo sería "frente a todas las Administraciones competentes", en este caso frente a la Hacienda Foral.

Aún más, pese a que se trate de dos sociedades mercantiles formalmente independientes, la vinculación de la Administración Foral llamada a devolver como consecuencia de la actuación inspectora de la otra Administración tributaria concertada que deriva de las previsiones del artículo 29 del Concierto Económico, se constata asimismo por otro camino. Y es que con arreglo al artículo 9º del reglamento de devolución de ingresos indebidos, -D.F 73/1.991, de 15 de Octubre-, el destinatario de la devolución en el IVA es el repercutido



cuando éste no haya llegado a deducir o a obtener la devolución, como es el caso, con lo cual es fácil concluir que si las actuaciones de una Administración hubiesen vinculado a la otra en caso de que el solicitante hubiese sido la firma social AZMA, S.L., mal puede concluirse que la solución sea distinta si quien pide la devolución, aún estando sometido a la Hacienda Foral por razón del lugar de las operaciones, es el sujeto pasivo que ha repercutido y que se ha visto obligado luego a restituir el importe de la repercusión, pues independientemente de las reglas procedimentales a seguir en cada caso, el sustrato material de la situación es idéntico, y a ello ha de responder la interpretación jurisdiccional con solución armónica.

CUARTO.- Finalmente, sólo se añadirá que la Sala no va a entrar en el examen de si el supuesto material de que se trata debe ser interpretado como sujeto o no al IVA (extremo sobre el que discrepan o disienten la Hacienda Estatal y la Foral), y ello habida cuenta de que la esfera de decisión de este Tribunal no es global sino parcial, es decir, su decisión no puede vincular a la Hacienda Estatal sino, exclusivamente, a la Foral, de manera que, caso de dar la razón a esta última, se produciría el supuesto de duplicidad de pago por una única operación (que es, como ya se ha razonado, jurídicamente inadmisibles), teniendo en cuenta que, al parecer, la regularización por la Hacienda Estatal ha quedado firme.

QUINTO.- No se aprecian méritos que determinen, ex art. 139 LJCA 98, un especial pronunciamiento sobre las costas causadas.

Vistos los preceptos y fundamentos legales expuestos, y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

Que, CON ESTIMACIÓN del recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador Sr. López-Abadía Rodrigo en nombre y representación de Persebras S.L. frente a la Resolución dictada con fecha 4.5.2000 por el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa mediante la que se desestiman las reclamaciones acumuladas números 1997/0298 y 1997/0299 formuladas contra los Acuerdos de la Subdirección General de Inspección de fecha 27.1.1997 desestimatorios de los recursos de reposición interpuestos contra los actos de liquidación derivados de las actas de disconformidad números 7967 y 7968, dictadas por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes a los ejercicios 1991 y 1992, ANULAMOS los referidos actos, DECLARANDO EL DERECHO DE LA RECURRENTE a la devolución de las cantidades de 102.746.588 pesetas y 85.751.459 pesetas ingresadas en su día en la Hacienda Foral en concepto de cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 1991 y 1992, sujetas al interés legal correspondiente. Sin imposición de las costas causadas.

CONTRA ESTA SENTENCIA CABE RECURSO DE CASACIÓN ANTE LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPREMO, EL CUAL HABRÁ DE PREPARARSE MEDIANTE LA PRESENTACIÓN DE ESCRITO ANTE ESTE ÓRGANO JURISDICCIONAL EN EL PLAZO DE 10 DIAS, A CONTAR DESDE EL SIGUIENTE A ESTA NOTIFICACIÓN.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el día de su fecha, de lo que yo el/la Secretario doy fe en Bilbao a 18 de octubre de dos mil dos.