

**JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO
ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD
AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO**

Conflicto: 6/2014

Administraciones afectadas:

Diputación Foral de Gipuzkoa

Administración del Estado

Objeto: Administración competente
comprobación IVA

Resolución R21/2015

Expediente 6/2014

En la Ciudad.de Vitoria-Gasteiz, a 2 de diciembre de 2015

la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Gabriel Casado Ollero, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa (DFG) mediante escrito de fecha 31 de enero de 2014, registrado de entrada el siguiente día 7 de febrero, firmado por el Jefe del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico, mediante el que se pide que se declare la incompetencia de la Administración Tributaria del Estado para efectuar las actuaciones de comprobación llevadas a cabo en relación con ENTIDAD 1 NIF LNNNNNNNNN, en lo sucesivo "la entidad", relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2010, así como para la realización de las posteriores actuaciones derivadas de las mismas, determinando su nulidad, y se establezca que es la Administración Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa la única competente para llevar a cabo actuaciones de comprobación, regularización e investigación frente a dicho obligado tributario en el ejercicio referido, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 06/2014, actuando como ponente D. Isaac Merino Jara.

I. ANTECEDENTES

1. Del expediente resultan los siguientes antecedentes:

- ENTIDAD 1 NIF LNNNNNNNNN tiene domicilio fiscal en Gipuzkoa, siendo su volumen de operaciones superior a los 7 millones de euros en el ejercicio 2009, tributando por el Impuesto sobre el Valor Añadido en el ejercicio 2010 a las Administraciones tributarias de Gipuzkoa, Bizkaia y Estado, en función del porcentaje de operaciones realizado en cada territorio. En concreto, en la declaración del IVA del último periodo del ejercicio 2010, el obligado tributario declaró un volumen de operaciones total definitivo de 35.307.382.48 con el siguiente reparto entre territorios: Estado, 29,31 %; Gipuzkoa, 54,40%; y, Bizkaia, 16.20 %.

No se discute por ninguna de las Administraciones en conflicto, como tampoco por ENTIDAD 1, que la DFG tenga la competencia inspectora respecto de dicha entidad, por el citado tributo y periodo.

- El 24 de mayo de 2012 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco notificó a la Subdirección General de Inspección de la DFG un informe relativo al GRUPO DE SOCIEDADES 1 (NIF: LNNNNNNNNN), y Ficha de Información Relevante de la Inspección de Aragón e informe y documentación relativos a ENTIDAD 1 en el que se puso de manifiesto la existencia de unas obras ejecutadas por el citado obligado tributario, valoradas en más de 50.000.000 euros, cuyo IVA soportado en la ejecución ha sido deducido, pero cuyo IVA devengado en la entrega al destinatario final -Ayuntamiento de MUNICIPIO 1 (Zaragoza)- no consta que haya sido repercutido y declarado.

- En el año 2012 se iniciaron por parte de la Subdirección General de Inspección de la DFG actuaciones de verificación de las declaraciones presentadas por operaciones realizadas en 2007 y en 2008 en el municipio de

MUNICIPIO 1 (Zaragoza) por ENTIDAD 2, NIF LNNNNNNN absorbida el 26 de diciembre de 2007 por ENTIDAD 1.

- Con fecha 6 de febrero de 2013, ENTIDAD 1 procedió a registrar declaración complementaria (que lleva fecha 31 de enero de 2013) ante las Administraciones Tributarias de Gipuzkoa (competente por razón del domicilio fiscal); Bizkaia y Estado (AEAT) mediante la que efectuó regularización voluntaria del IVA, periodo 06 del ejercicio 2010, incluyendo una cuota de IVA devengada de IMPORTE 1 euros (base imponible IMPORTE 2 euros). En el escrito presentado por el obligado tributario solicita a las distintas Administraciones tributarias que "se acepte la presente regularización voluntaria y se rectifique en consecuencia tanto el volumen de operaciones como los % de tributación resultantes a favor de cada una de las tres Administraciones a las que se tributó de forma conjunta en el citado ejercicio, procediéndose en consecuencia a aceptar dicha rectificación y a emitir las liquidaciones sustitutivas correspondientes con resultado a ingresar a favor de esta administración tributaria" .

- Como consecuencia de dicha regularización se incrementó el volumen de operaciones atribuible a la Administración del Estado en el citado ejercicio 2010, siendo el volumen de operaciones rectificado 55.484.704,96 euros, con el siguiente reparto rectificado entre Administraciones: Estado, 55,02 %; Gipuzkoa, 34,67%; y Bizkaia, 10,31 %.

-El Servicio de Gestión de IVA del Departamento de Hacienda y Finanzas de la DFG, admitió la regularización voluntaria efectuada por ENTIDAD 1 dictando con fecha 14 de febrero de 2013, las liquidaciones provisionales oportunas, con los correspondientes recargos e intereses de demora.

- El siguiente día 15 de febrero de 2013 la Inspección del Departamento de Hacienda y Finanzas de la DFG, emitió informe de finalización de las actuaciones inspectoras de verificación llevadas a cabo en relación con las indicadas operaciones objeto de regularización. En dicho Informe se señala

que el obligado tributario se incluyó en el plan 12V0102 para verificar la declaración de las operaciones realizadas por ENTIDAD 2 (LNNNNNNNN), que ha sido absorbida por ENTIDAD 1, durante el período 2007 y 2008, en el municipio aragonés de MUNICIPIO 1, que en fecha 06/02/2013 ENTIDAD 1 presentó solicitud al Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos para incluir en el periodo 06 del ejercicio 2010 un volumen de operaciones determinado y su correspondiente cuota repercutida, que dicho Servicio "ha modificado el contenido de las declaraciones de los periodos de junio de 2010 y siguientes, según los datos solicitados por ENTIDAD 1" y que se consideran terminadas las actuaciones inspectoras de verificación del obligado tributario, ya que ha declarado voluntariamente sus operaciones, por lo cual se propone pasar el expediente al archivo de la propia Hacienda Foral.

- El 20 de febrero de 2013 la AEAT solicita información a la DFG sobre los dos siguientes extremos: "si el escrito con fecha de salida 28 de mayo de 2012 de la AEAT con destino [a] la Hacienda Foral de Gipuzkoa y relativo a ENTIDAD 2, LNNNNNNNN y a ENTIDAD 1 LNNNNNNNN, dio lugar a alguna actuación inspectora y en su caso el resultado de la misma"; y "si a su vez la Hacienda Foral de Gipuzkoa había "recibido escrito de la entidad ENTIDAD 1 de fecha 31 de enero [de 2013] en el cual se indica que por error se debió considerar devengado en el periodo 06 del ejercicio 2010 una cuota de IVA repercutido por importe de IMPORTE 1 euros."

En respuesta a dicha solicitud la DFG remite el siguiente día, 21 de febrero de 2013, a la AEAT mediante correo electrónico el Informe de 15 de febrero de 2013 de la Inspección del Departamento de Hacienda y Finanzas de la DFG, de finalización de las actuaciones de verificación llevadas a cabo en relación con las indicadas operaciones objeto de regularización.

- La Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial del País Vasco de la AEAT inició el 20 de marzo de 2013 un procedimiento de verificación de datos con objeto de comprobar los importes declarados por el obligado tributario. Durante dicho procedimiento se puso de manifiesto la

improcedencia de la regularización referida, así como la necesidad de iniciar un procedimiento de comprobación limitada por el período 12/2010.

- El 23 de septiembre de 2013 la AEAT notificó a la entidad la resolución expresa del procedimiento de verificación de datos relativa al IVA; período 06 del ejercicio 2010, en virtud del cual concluye que "habiendo quedado aclaradas las incidencias que dieron lugar a ese procedimiento, esta oficina le comunica que conforme a la normativa vigente no procede regularizar la situación tributaria".

- También el 23 de septiembre de 2013, la AEAT notificó a la entidad el inicio de un procedimiento de comprobación limitada en relación con el IVA, período 12 del ejercicio 2010, comunicando el trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional, con el siguiente alcance:

"*Comprobar que los datos declarados en concepto de bases imponibles y cuotas devengadas por operaciones en régimen general se ajustan a los hechos imponibles devengados en este periodo, en relación con su escrito de fecha 06.02.2013 y RGE 00437084 2013.

*Verificar el importe declarado en concepto de Resultado de Regularización Anual, conforme al artículo 29 de la Ley 12/2002.

*Recalcular el porcentaje de tributación alterado como consecuencia de lo anterior".

-La entidad, tras recibir la anterior notificación, presentó ante el Departamento de Hacienda y Finanzas de la DFG escrito fechado el 11 de octubre de 2013, registrado el siguiente día 14 de octubre, poniendo en su conocimiento las referidas actuaciones de la AEAT.

- El 10 de octubre de 2013 la entidad presentó ante la AEAT escrito de alegaciones frente a la propuesta de liquidación del periodo 12 del ejercicio 2010, siendo desestimadas, dictándose la correspondiente liquidación, que fue notificada a la entidad con fecha 30 de octubre de 2013, exigiendo un importe

total a ingresar de IMPORTE 3 euros, de los cuales IMPORTE 4 euros corresponden a cuota y IMPORTE 5 euros a intereses de demora. Como consecuencia de ello, se modifica el porcentaje de tributación atribuible a la Administración del Estado, que se sitúa en el 69,04%. En resumen, mediante el procedimiento de gestión de comprobación limitada se practica una liquidación provisional en la que se modifica el devengo de las operaciones objeto de regularización voluntaria por la entidad, incrementando la base imponible, y, como consecuencia de ello, el volumen de operaciones declarado y la proporción de las mismas correspondiente a cada Administración.

- El 7 de noviembre de 2013 tiene entrada en el registro del Departamento de Hacienda y Finanzas de la DFG, escrito presentado por la entidad, al que se acompaña la documentación anteriormente citada.

-El 12 de noviembre de 2013, con fecha de entrada del siguiente día 27, la DFG notificó a la AEAT el resultado de las liquidaciones provisionales giradas el 14 de febrero de 2013 a ENTIDAD 1 correspondientes al período 06/2010-12/2010, que le había solicitado la AEAT mediante un escrito fechado el 16 de octubre de 2013, registro de entrada del siguiente día.

- El 29 de noviembre de 2013 ENTIDAD 1 interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Central contra la liquidación provisional dictada por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la AEAT notificada a la entidad con fecha 30 de octubre de 2013.

- Mediante Orden Foral 1063/2013, de 10 de diciembre, notificada a la Administración del Estado en la misma fecha, se requirió a dicha Administración de inhibición en lo que afecta a la competencia para la realización de las actuaciones de comprobación que estaba llevando a cabo en relación con ENTIDAD 1.

- El 10 de enero de 2014 tuvo entrada en el registro del Departamento de Hacienda y Finanzas de la DFG escrito de la misma fecha, firmado por el

Delegado Especial en el País Vasco de la AEAT rechazando el requerimiento de inhibición.

- El Consejo de Gobierno de la Diputación Foral de Gipuzkoa decidió plantear el 28 de enero de 2014 ante la Junta Arbitral conflicto derivado de los antecedentes anteriores.

- El 31 de enero de 2014 la DFG realizó el trámite preceptivo señalado en el artículo 11 del Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado mediante Real Decreto 1760/2007, con remisión de comunicación escrita al Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno Vasco (en la actualidad, Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno Vasco).

- El día 7 de febrero de 2014 se planteó ante la Junta Arbitral el presente conflicto, extremo que fue notificado a la entidad el siguiente día 17 por la propia DFG y por la AEAT el 3 de marzo de 2014.

- El 21 de febrero de 2014, tan pronto tuvo conocimiento del planteamiento del conflicto, la entidad comunicó al TEAC dicha circunstancia.

- En fechas 23 de mayo y 1 de junio de 2014 ENTIDAD 1 recibió sendas notificaciones remitidas por el TEAC, relativas, respectivamente, a la inadmisión a trámite de la petición de suspensión de la liquidación girada y a la puesta de manifiesto del expediente con la apertura de plazo para efectuar las alegaciones.

- El 18 de junio de 2014 la DFG presentó ante la Junta Arbitral escrito solicitando que se requiera al TEAC para que se abstenga de realizar ulteriores actuaciones referidas al asunto objeto del conflicto presentado ante esta Junta Arbitral el 7 de febrero de 2014.

- El 21 de julio de 2014 la Junta Arbitral admitió a trámite el conflicto, extremo que se notificó a las Administraciones interesadas y a la entidad.

- El 4 de agosto de 2014 se notificó por la Junta Arbitral al TEAC la admisión a trámite del conflicto para que proceda a la paralización de actuaciones.

- La AEAT presentó alegaciones mediante escrito presentado en Correos, y registrado en esta Junta Arbitral el 9 de octubre de 2014.

-Con fecha 17 de octubre de 2014 la Junta Arbitral acordó poner de manifiesto el expediente, dando vista del mismo y abriendo el plazo para formular alegaciones. La AEAT no presentó alegaciones. La DFG y la entidad presentaron alegaciones, sustancialmente coincidentes, el siguiente 20 y 24 de noviembre, respectivamente.

En su sesión del día 26 de junio de 2015 la Junta Arbitral, durante la deliberación del presente conflicto, advierte la necesidad de dar audiencia en este procedimiento a la Diputación Foral de Bizkaia (DFB) en la medida que en las actuaciones administrativas origen del mismo entrañan una reducción de su porcentaje de participación con respecto al IVA de ENTIDAD 1 correspondiente al ejercicio 2010, presentando alegaciones con fecha 30 de julio de 2015, siendo sus argumentos sustancialmente similares a los expresados por la DFG.

- El procedimiento se ha tramitado de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento de esta Junta Arbitral.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. Por referirse a la competencia inspectora sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido, empezaremos reproduciendo los artículos 19 y 29. Seis del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo:

“Artículo 19. Inspección del Impuesto.

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

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

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

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

Si como consecuencia de las actuaciones inspectoras resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o el pago correspondiente será efectuado por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquéllas procedan. Los órganos de la inspección competente comunicarán los resultados de sus actuaciones al resto de las Administraciones afectadas.

Tres. Lo establecido en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden en su territorio a las Diputaciones Forales en materia de comprobación e investigación, sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes.

Cuatro. Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que, con posterioridad a dichas comprobaciones, se acuerden con carácter definitivo entre ambas Administraciones".

(...)

Artículo 29. Gestión e inspección del Impuesto.

(..)

Seis. La inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a las Diputaciones Forales o, en su caso, a la Administración del Estado, se llevará a cabo por las inspecciones de los tributos de cada una de dichas Administraciones.

b) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en territorio común y vasco se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

Primera. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio común: la comprobación e investigación será realizada por los órganos de la Administración del Estado, que regularizarán la situación tributaria del sujeto pasivo frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las distintas Administraciones.

Segunda. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio vasco: la comprobación e investigación será realizada por los órganos competentes de la Administración Foral correspondiente al domicilio fiscal, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado, y surtirá efectos frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas. En el caso de que el sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territorio común el 75 por ciento o más de sus operaciones, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, será competente la Administración del Estado sin perjuicio de la colaboración de las Diputaciones Forales.

Si como consecuencia de dichas actuaciones resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o el pago correspondiente será efectuado por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquéllas procedan. Los órganos de la inspección competente comunicarán los resultados de sus actuaciones al resto de las Administraciones afectadas.

Tercera. Lo establecido en las reglas anteriores se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden a las Diputaciones Forales en el ámbito de

sus respectivos territorios en materia de comprobación e investigación, sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes.

Cuarta. Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que con posterioridad a dichas comprobaciones se acuerden con carácter definitivo entre las Administraciones Competentes".

2. No se discute que la competencia inspectora en esta ocasión la tiene la DFG habida cuenta que ENTIDAD 1 tiene su domicilio fiscal en Gipuzkoa, siendo su volumen de operaciones en el ejercicio 2009 superior a 7 millones de euros, y no habiendo superado las operaciones realizadas por la entidad en territorio común en dicho ejercicio más del 75% de su volumen total de operaciones.

3. Pues bien, siguiendo el criterio que se desprende de la STS de 11 de mayo de 2015 (fundamento jurídico tercero), recaída en el recurso 441/2013, dos cosas han de quedar claras: una, la competencia para realizar las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación acerca de ENTIDAD 1 por el Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2010 corresponde únicamente a una Administración; y otra, la comprobación del volumen total de operaciones declarado por ENTIDAD 1, por dicho impuesto y ejercicio, para determinar la proporción de tributación a cada Administración tributaria, sólo podía ser realizada por la Administración que tenía atribuida la competencia inspectora sobre la misma.

4. No se discute por la AEAT, como se ha dicho, que la DFG tenga la competencia inspectora, ello no obstante, sostiene que "las actuaciones de comprobación en vía gestión tributaria realizadas por la AEAT (..) se han producido ante la falta de instrucción de un procedimiento de inspección tributaria por la Administración con competencia para ello (la DFG) y ante la

falta de comunicación por esta del resultado de sus procedimientos de comprobación en vía de gestión tributaria".

5. La respuesta de la DFG a esa alegación se expresa en estos términos: "ni en el Concierto Económico ni en ningún precepto de la normativa vigente ni en ningún acuerdo adoptado se recoge la posibilidad de que una Administración sin competencias de comprobación e investigación asuma dichas competencias por la "inacción" de la competente, máxime cuando el derecho a dicha comprobación e investigación por parte de esta última sigue pudiendo ejercitarse al no haber prescrito".

6. El criterio de esta Junta Arbitral sobre los efectos de inacción de una Administración con competencia inspectora se contiene en la R15/20012, de 29 de diciembre, expediente 23/2010, en cuyo Fundamento de Derecho número 5 declaramos que:

"Desde la más amplia acepción del término gestión tributaria, parece razonable entender que la misma ampara la función de comprobar las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios para analizar su adecuación a la normativa vigente, e incluso, con algunos límites, la de investigar las operaciones llevadas a cabo por los mismos, para determinar incrementos de la base imponible derivados de informaciones que ya obren en poder de la Administración tributaria.

Ahora bien, lo que no cabe en el procedimiento de gestión es que; haciendo uso de facultades de liquidación provisional correctora, justificadas por una aplicación indebida de la normativa del impuesto, se modifiquen aspectos determinantes de la deuda tributaria en cuestiones respecto de las que no cabe plantear la menor duda de que el obligado actuó con perfecto sometimiento a las normas que le eran de aplicación, y en razón a argumentos que, como la ejecución de una decisión de la Comisión Europea sobre determinada normativa vigente en España, requieren de una exégesis jurídica compleja.

El modificar autoliquidaciones que fueron practicadas con una adecuación a la normativa vigente que no puede discutirse, y que por ello no son merecedoras del menor reproche, pero que, sin embargo, a juicio de la Administración actuante, han devenido incorrectas por una sobrevenida ilegalidad de la propia normativa nacional que las amparaba, es una función que queda fuera de la actividad administrativa de gestión y que debe incardinarse en la esfera de reserva de la función inspectora".

Más abajo, en el Fundamento de Derecho número 6 manifestamos que:

"Al amparo de lo expuesto, hay que concluir que es la DFG, a quien indiscutidamente corresponde la función inspectora en relación con el Impuesto sobre Sociedades [de la entidad] de 2008, conforme el esquema de distribución competencial que el Concierto establece al respecto, la única Administración competente para proceder a realizar las operaciones jurídico-tributarias de aplicación normativa que corrijan o rectifiquen en derecho los criterios en los que el contribuyente se funde, por una pretendida ejecución de una decisión de la Comisión Europea que ha declarado contraria al ordenamiento comunitario una determinada normativa nacional. Y en suma, que la atribución que, en este caso, se ha de hacer indiscutidamente a la DFG de la facultad de inspeccionar al obligado tributario de que se trata, despliega plena y excluyente eficacia en orden a determinar las deducciones de la cuota que resulten aplicables al obligado tributario, dejando anticipadamente fuera toda concreta actividad administrativa de gestión, hecha con empleo de facultades de determinación provisional por la AEAT, que pueda oponérsele, y ello aunque la DFG ni siquiera hubiere hecho ejercicio de tales facultades inspectoras.

Y ello, al margen de que se comparta o no la interpretación que la Inspección tributaria de la DFG hace, en su Informe de 5 de mayo de 2010, sobre el alcance y efectos de la Decisión de la Comisión Europea de 28/10/2009 referente a la amortización de los fondos de comercio, sobre la normativa fiscal guipuzcoana, que es una cuestión que escapa al ámbito decisorio de esta Junta Arbitral".

Por consiguiente, teniendo la competencia inspectora una determinada Administración, esta vez, la foral, y más concretamente la de Gipuzkoa, no puede la otra Administración, en esta ocasión, la estatal, realizar actuaciones que desconozcan esa competencia. Ello es así, al margen de que se comparta o no por la AEAT la interpretación que ha conducido a que la Inspección tributaria de la DFG, mediante su Informe de 15 de febrero de 2013 declare que se dan por terminadas las actuaciones inspectoras de verificación del obligado tributario que figuran en su cabecera (Obligado tributario: ENTIDAD 1, Concepto tributario: Impuesto sobre el Valor Añadido; Período: 01/01/2010-31/12/2010) ya que ha declarado voluntariamente sus operaciones, proponiendo por ello pasar el expediente al archivo de dicha Hacienda Foral”).

7. Pero es que hay más, en nuestra R13/2013, de 28 de junio (expediente 29/2010) sostuvimos que cuando una Administración no tiene competencia inspectora (en este caso, la estatal) no puede asumir competencias de esa naturaleza, al margen de como las califique. Cuando ésta considera que aquella no ejerce su competencia o no la ejerce correctamente, lo que tiene que hacer es instar a aquella a que las ejerza, enviándole el correspondiente Informe

El envío del aludido Informe, como apunta la citada STS de 11 de junio de 2015, Fundamento Tercero, está en consonancia con las Conclusiones del Grupo de Trabajo sobre Control Tributario y Actas Únicas, en cuyo apartado cuatro 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 enviara 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”.

8. La AEAT remitió a la DFG informe fechado el 24 de mayo de 2012 relativo al GRUPO DE SOCIEDADES 1 y Ficha de Información Relevante de la

inspección de Aragón e informe y documentación relativos a ENTIDAD 1. Por su parte, la DFG llevó a cabo actuaciones inspectoras de verificación cuyo resultado, independientemente de que discrepe de él la AEAT, esta Junta Arbitral no tiene competencias para valorar.

9. La Junta Arbitral, en la resolución R17/2013, de 9 de septiembre, se ha pronunciado sobre la naturaleza de las actuaciones de verificación y constatación, señalando que "en el ámbito interno, cada Territorio Histórico puede, con matices, definir qué son actuaciones y procedimientos de inspección -de ahí que tanto Gipuzkoa como Álava (cosa que no ha hecho Bizkaia) hayan regulado las actuaciones de verificación y constatación que, según ellas, son actuaciones previas a la comunicación del inicio del procedimiento de inspección, pero, en todo caso, no niegan que tales actuaciones sean actuaciones inspectoras". En particular, la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria (del Territorio Histórico de Gipuzkoa), dedica su Capítulo IV a las Actuaciones y procedimientos de inspección, extendiéndose desde el artículo 135 a 163. Su Sección 3ª, relativa a los Procedimiento de comprobación e investigación comprende los artículos 142 a 153. Pues bien, artículo 144, relativo a la iniciación del procedimiento de comprobación e investigación señala en su apartado 3 que: "Con anterioridad al acuerdo de iniciación, se podrán realizar actuaciones previas de verificación y constatación, con el fin de conocer mejor las circunstancias del caso concreto y la conveniencia o no de iniciar el procedimiento.

En este caso, las actuaciones realizadas no se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta Norma Foral".

10. Por tanto, desde el punto de vista de la Junta Arbitral, las actuaciones previas de verificación y constatación realizadas por la DFG constituyen actividad inspectora. En su Informe de 15 de febrero de 2013 la Subdirección General de Inspección indica, entre otros extremos: que se incluyó al obligado tributario en el plan 12V0102 para verificar la declaración de las operaciones inmobiliarias realizadas en el municipio de MUNICIPIO 1, provincia de

Zaragoza en los años 2007 y 2008; que a solicitud de la inspección, según consta en diligencia de 22/06/2012 y 23/07/2012, se aportó determinada documentación, que el obligado tributario presentó declaraciones del año 2010 con un resultado final anual de IMPORTE 6 a compensar para el ejercicio siguiente; que en fecha 6 de febrero de 2013 ENTIDAD 1 ha presentado la solicitud que se incluye en el expediente para incluir en el periodo 06 del ejercicio 2010 un volumen de operaciones de IMPORTE 2 euros con una cuota repercutida de IMPORTE 1 euros que se corresponde con el 46,02% del total de la obra realizada que procede facturar en concepto de cargas de urbanización" correspondientes al Ayuntamiento de MUNICIPIO 1; que la actuario verificó que las facturas por las operaciones realizadas por ENTIDAD 3 para ENTIDAD 2, y posteriormente para ENTIDAD 1 fueron declaradas en el I.V.A del periodo 2007 y 2008, en el nº de expediente 2012/978, finalizado el 10 de julio de 2012; que en el expediente constan el contrato de ejecución de las obras y las facturas emitidas por ENTIDAD 3; que con fecha 11 de febrero de 2013 se ha modificado por la Administración foral el contenido de las declaraciones de los periodos de junio de 2010 y siguientes; que el obligado tributario se encuentra incurso en procedimiento concursal a partir del 22 de junio de 2011.

Las competencias inspectoras, aun en el caso de que no fueran actuaciones inspectoras las de verificación llevadas a cabo por la DFG, no podrían ser asumidas por la AEAT ni siquiera en una hipotética inacción de la DFG. El resultado de las actuaciones de verificación realizadas por la Subdirección General de Inspección de la DFG que finalizaron el día 15 de febrero de 2013, fue notificado a la AEAT. En cambio, no se notificaron las liquidaciones provisionales giradas por el Servicio de Gestión de IVA del Departamento de Hacienda y Finanzas de la DFG dictadas con fecha 14 de febrero de 2013 hasta que la AEAT lo solicitó con fecha 18 de octubre de 2013. Pero esto último no es argumento para continuar, insistimos, desde la perspectiva estricta del presente conflicto, con las actuaciones emprendidas por la AEAT.

11. Como ya se ha dicho, la competencia inspectora no puede compartirse. En ese sentido, *mutatis mutantis* 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, regularizara 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 cada una de ellas 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, tal como recogen las SSTSJ del País Vasco, núms. 332/2014 y 333/2014, de 7 de julio.

12. Por referirse a la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido, reproduciremos a continuación el artículo 29, apartados Uno, Cuatro y Cinco del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo:

Artículo 29 Gestión e inspección del Impuesto

Uno. El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan derecho a la deducción que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural.

(...)

Cuatro. Los sujetos pasivos presentarán las declaraciones-liquidaciones del Impuesto ante las Administraciones competentes para su exacción, en las que constarán, en todo caso, la proporción aplicable y las cuotas que resulten ante cada una de las Administraciones.

Cinco. Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una le corresponda".

Pues bien, no se discute que todas las Administraciones interesadas (AEAT, Gipuzkoa y Bizkaia) tengan competencias gestoras, puesto que, en efecto, a diferencia de lo que sucede en materia de inspección donde la competencia de una de las Administraciones excluye las de las otras, en materia de gestión la competencia es compartida, pero no resulta conforme al Concierto Económico que, con ocasión del ejercicio de las competencias gestoras por parte de una Administración se desconozcan las competencias inspectoras de la otra Administración. En este caso, se ha producido la situación inversa a la que abordamos en la resolución R17/2013, de 9 de septiembre (expediente 21/2010).

13. En ese sentido, no se olvide que con fecha 23 de septiembre de 2013 la AEAT notificó a ENTIDAD 1 la resolución expresa del procedimiento relativo al IVA, periodo 06 del ejercicio 2010, en virtud de la cual concluye que "habiendo quedado aclaradas las incidencias que dieron lugar a ese procedimiento, esta oficina le comunica que conforme a la normativa vigente no procede regularizar la situación tributaria".

Téngase también en cuenta que en esa fecha 23 de septiembre de 2013, la AEAT notificó a la entidad el inicio de un procedimiento de comprobación limitada en relación con el IVA, período 12 del ejercicio 2010, comunicando el trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional, con el siguiente alcance:

"Comprobar que los datos declarados en concepto de bases imponibles y cuotas devengadas por operaciones en régimen general se ajustan a los hechos imponibles devengados en ese periodo, en relación con su escrito de fecha 06.02.2013 y RGE 00437084 2013.

*Verificar el importe declarado en concepto de Resultado de Regularización Anual, conforme al artículo 29 de la Ley 12/2002.

*Recalcular el porcentaje de tributación alterado como consecuencia de lo anterior".

Y, por último, recuérdese que la AEAT acabó notificando a la entidad la propuesta de liquidación correspondiente, frente a la cual presentó escrito de alegaciones, que fueron desestimadas, dictándose la correspondiente liquidación, que fue notificada a la entidad con fecha 30 de octubre de 2013, exigiéndole un importe total a ingresar de IMPORTE 3 euros, de los cuales IMPORTE 4 euros corresponden a cuota y IMPORTE 5 euros a intereses de demora. Como consecuencia de ello, se modifica el porcentaje de tributación atribuible a la Administración del Estado, que se sitúa en el 69,04%.

En definitiva, desde nuestra perspectiva, el resultado final de las actuaciones realizadas por la AEAT no está amparado por el Concierto Económico. Como ya se ha dicho, de la citada STS de 11 de mayo de 2015 (Fundamento Tercero) se desprende que la comprobación del volumen total de operaciones declarado por ENTIDAD 1, por el Impuesto sobre el Valor Añadido en el ejercicio 2010, para determinar la proporción de tributación a cada Administración tributaria, sólo podía ser realizada por la DFG, porque era la que tenía atribuida la competencia inspectora.

14. La indicada Sentencia del Tribunal Supremo ratifica el acuerdo al que llegó esta Junta Arbitral en su resolución R17/2013, de 9 de septiembre (expediente 21/2010), en cuyo Fundamento de Derecho número 5 manifestamos:

“La competencia para determinar el volumen de operaciones está vinculada a la competencia inspectora, de ahí que los citados artículos 19 y 29 del Concierto Económico se ocupen también de esta cuestión. Ambos contienen

un apartado, el 4, del siguiente tenor: "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".

Resumiendo, tanto para el Impuesto sobre Sociedades como para el Impuesto sobre el Valor Añadido, el Concierto Económico establece de forma expresa dos reglas claves para la resolución del presente conflicto:

Una, que existe una única Administración con competencia inspectora (...) No siempre ha sido así, como advierte la STSJ del País Vasco de 10 de enero de 2003 (confirmada por la STS de 5 de febrero de 2008), puesto que originariamente el Concierto Económico establecía el sistema de Cifra relativa de negocios, que tenía como consecuencia ineludible la de que la comprobación e investigación sometidas a dicho régimen correspondiera a las dos Administraciones (artículo 22.3 del Concierto Económico en la redacción dada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo), sin perjuicio de la elaboración de planes anuales de actuación inspectora conjunta, y del traslado, en otro caso, de las actas que se levantasen, o, incluso, de la comprobación conjunta. Esta situación se mantuvo hasta la entrada en vigor de la Ley 27/1990, de 26 de diciembre, por la que se modifica parcialmente el Concierto Económico).

Y otra, que el volumen y la proporción de tributación a cada Administración sólo puede determinarse por la Administración con competencia inspectora (...). Nuevamente, pues, se reconoce a favor de una Administración, con carácter monopolístico, la competencia inspectora".

15. En definitiva, con independencia de su denominación, cuando las actuaciones realizadas por una Administración invaden las competencias inspectoras de la otra, como es el caso, no se actúa con arreglo al Concierto Económico. Y así, cuando la AEAT comprueba el volumen total de operaciones declarado por ENTIDAD 1 en el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio

2010, al objeto de determinar las posibles compensaciones entre Administraciones tributarias, no actúa conforme a Derecho, puesto que la realización de dichas actuaciones compete a la DFG.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Declarar que la Administración tributaria del Estado no es competente para efectuar las actuaciones de comprobación llevadas a cabo en relación con ENTIDAD 1 (NIF L NNNNNNNN), relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2010, a las que se refiere el presente conflicto, pues no están amparadas por las facultades de comprobación e investigación que le reconoce el Concierto Económico.

2º.- La terminación y el archivo de las actuaciones.

3º.- Notificar el presente acuerdo a la Diputación Foral de Gipuzkoa, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a la entidad ENTIDAD 1.