

Resolución: R176/2022

Expediente: 25/2017

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 15 de diciembre de 2022.

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por Dña. Violeta Ruiz Almendral, Presidenta, y Dña. Sofía Arana Landín y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

Sobre el conflicto planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo, AEAT) frente a la Diputación Foral de Álava (en lo sucesivo, DFA), cuyo objeto es determinar la competencia de exacción por IVA 2003 de ESL, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 25/2017.

I. ANTECEDENTES

- 1.- ESL es una sociedad cuya actividad principal es la promoción inmobiliaria, con domicilio fiscal en Álava, que tributó por el IVA 2003 en exclusiva a la DFA.
- 2.- Entre el 7 de noviembre de 2006 y el 28 de junio de 2007 la sociedad fue objeto de un procedimiento inspector en relación con el IVA 2003.
- 3.- El 18 de mayo de 2009 la AEAT inició un procedimiento de cambio de domicilio de ESL que, previo desacuerdo e interposición del conflicto 2/2010,

acabó con la Resolución 2/2013 acordando que la sociedad siempre había tenido su domicilio fiscal en territorio común.

4.- Una vez intercambiada la carpeta fiscal y remesados los flujos financieros correspondientes, resulta que la DFA no ha transferido a la AEAT las cantidades ingresadas por ESL en sus autoliquidaciones presentadas en el año 2003, por importe total de 2.355.904,82 euros, sino solo la cantidad ingresada a resultas de la liquidación derivada del acta, por importe de 107.825,57 euros.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Competencia de la Junta Arbitral

El art. 66.Uno del Concierto Económico señala que son funciones de la Junta Arbitral, las siguientes:

a) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

c) Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes.

De acuerdo con ello, la Junta Arbitral es competente para determinar, la prescripción del crédito público interadministrativo derivado de un expediente de cambio de domicilio.

2.- Doctrina y jurisprudencia sobre la prescripción de créditos de derecho público no tributarios entre administraciones, particularmente cómputo del *dies a quo* y causas de interrupción

2.1.- Resolución 11/2014 Junta Arbitral

La cuestión objeto de controversia se puede sintetizar en los siguientes términos:

La empresa XXX, con domicilio fiscal en Gipuzkoa, tributó por IVA en 1998 el 100% a la DFG, siendo el resultado a devolver.

El 27 de diciembre de 2002 presentó sendos escritos a la DFG y AEAT indicando que su volumen de operaciones del 2008 era 76,68% DFG y 23,32% AEAT, y solicitaba que la AEAT transfiriera a la DFG la diferencia. La AEAT aceptó el 10 de diciembre de 2003 la proporción señalada por la obligada y el 20 de mayo de 2004 acordó transferir la cantidad correspondiente al período de diciembre-98 por entender que lo anterior (ene-nov 98) estaba prescrito.

El 13 de marzo de 2008 la DFG requirió de inhibición a la AEAT.

Finalmente se planteó el conflicto.

La DFG entiende que la devolución que realizó a la empresa por IVA-98 devino indebida el 27 de diciembre de 2002 con el escrito de la obligada y por tanto en dicho momento comienza a contar la prescripción, habiéndose interrumpido por los actos de la AEAT de 10 de diciembre de 2003 y 20 de mayo de 2004.

Postura de la Junta Arbitral:

El plazo de prescripción del crédito de la DFG frente a la AEAT se regula por la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (en lo sucesivo, LGP), (en 1998 era de 5 años, aunque posteriormente se redujo a 4 años).

La DFG tenía la competencia inspectora sobre la obligada, que podía haber ejercido en cualquier momento, sin que el escrito de la obligada de 27 de diciembre de 2002 sea el que genere su derecho a ser resarcido de una devolución indebidamente efectuada; por tanto, el ejercicio de su derecho está prescrito.

La DFG pretende hacer recaer sobre la AEAT las consecuencias del no ejercicio de sus propias competencias.

La DFG tuvo el plazo de 4 años para comprobar la devolución y, si hubiese entendido que era parcialmente improcedente, tenía el plazo de 5 años (luego reducido a 4 en la LGP) para reclamar la remesa a la AEAT.

Ni siquiera es obstáculo para la prescripción que la actuación de la AEAT para comprobar el escrito de la obligada de 27 de diciembre de 2002 se realizará exclusivamente con éste y no con DFG, porque tampoco habría prescrito el derecho de ésta a liquidar a la obligada.

2.2.- Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 2015, ECLI:ES:TS:2015:5337

Este recurso se interpuso contra la Resolución 11/2014 de la Junta Arbitral, por lo que la controversia es la misma previamente analizada.

Postura del Tribunal Supremo:

La Junta Arbitral declara prescrito el derecho de la DFG a reclamar a la AEAT el eventual crédito por las devoluciones que realizó a la obligada y que correspondían a ésta.

Esta prescripción no se interrumpe el 20 de mayo de 2004 porque se *opone a la naturaleza misma del instituto de la prescripción el que su plazo pueda ser interrumpido en beneficio del acreedor (la Diputación Foral) por un acto del deudor (la Agencia Estatal de Administración Tributaria) dirigido a un tercero y que no incide directamente sobre el derecho de aquél.*

2.3.- Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de febrero de 2022, ECLI:ES:TS:2022:596

Situación objeto de controversia:

Una obligada con domicilio en Navarra presenta en junio 2011 la declaración de IRPF 2010 ante la Hacienda Tributaria de Navarra (en lo sucesivo, HTN).

El 5 de diciembre de 2012 presentó una declaración complementaria y realizó el ingreso correspondiente.

El 14 de junio de 2016 la AEAT hace una propuesta a la HTN de cambio de domicilio con efectos retroactivos al 2009.

La HTN contesta el 25 de febrero de 2019 aceptando la propuesta, aunque retrotrae los efectos a los ejercicios no prescritos al 14 de junio de 2016, por lo que no transfiere el IRPF 2010 por entender que prescribió en junio 2015, al no interrumpir la prescripción del mismo la declaración complementaria.

Postura de la Junta Arbitral del Convenio Económico:

Es distinta la relación jurídico tributaria que se establece entre la HTN y la obligada, de la relación jurídica pública pero no tributaria que se establece entre la AEAT y la HTN, por la cual aquélla es acreedora de ésta por la cantidad indebidamente ingresada por la obligada.

Las actuaciones de la Administración y de la obligada interrumpiendo la prescripción del crédito tributario, no interrumpen la prescripción del crédito no tributario. Así, la autoliquidación complementaria no interrumpe la prescripción del crédito entre administraciones (relativo a la cantidad ingresada en 2011 por IRPF 2010), aunque en lo que respecta exclusivamente a la cantidad ingresada extemporáneamente el crédito interadministrativo no comienza a prescribir hasta que no se hace el ingreso, porque *nos encontramos en una situación análoga a la de enriquecimiento sin causa del Derecho civil que requiere que se produzca el enriquecimiento injustificado de una persona con un correlativo empobrecimiento de otra.*

Así pues, el problema se resuelve según la Junta Arbitral del Convenio Económico en dos proposiciones:

- Que la autoliquidación complementaria presentada por la obligada tributaria ante la Administración incompetente no interrumpe la prescripción del crédito que frente a esta última tiene la que ostentaba la competencia. Esto es algo evidente por sí mismo, porque se trata de un acto entre terceras personas y en el marco de una relación jurídico-tributaria que es netamente diferente del crédito de derecho público no tributario que une a las Administraciones en conflicto.
- Que el crédito de la Administración competente frente a la incompetente que percibió de la obligada tributaria una cantidad que no le correspondía, nace en el momento en que se produjo el cobro indebido. Esto también es evidente porque, un minuto antes del cobro indebido, la Administración competente no tenía crédito alguno frente a la que nada había cobrado.

Postura del Tribunal Supremo:

En cuanto al crédito interadministrativo público no tributario, lo que existe en estos supuestos, no es un derecho de crédito, sino dos: el derecho a cobrar lo ingresado indebidamente por la administrada la primera vez y el derecho a cobrar lo ingresado incorrectamente por segunda vez.

Por lo tanto, a la fecha en que se propone el cambio de domicilio está prescrito el crédito para obtener la remesa de la cantidad ingresada en junio 2011, pero no la ingresada en diciembre 2012.

**2.4.- Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2020.
ECLI:ES:TS:2020:4077**

Situación objeto de controversia:

Un matrimonio presentó declaración conjunta por IRPF 2009 y 2010 ante la HTN, con resultado a devolver.

El 22 de abril de 2013 presentaron declaraciones complementarias a ingresar.

El 17 de junio de 2016 la AEAT solicitó a la HTN el cambio de domicilio de las obligadas con efectos retroactivos al 1 de enero de 2009.

El 4 de abril de 2017 la HTN contestó afirmativamente, pero retrayendo los efectos entre administraciones solo al 17 de junio de 2012, por lo que no incluyó ni las cantidades por devoluciones indebidamente efectuadas por la AEAT relativas al IRPF 2009 y 2010, ni los pagos fraccionados del primer trimestre 2012 ingresados por las obligadas. Si se incluyeron las cantidades indebidamente ingresadas por las obligadas el 22 de abril de 2013.

Postura de la Junta Arbitral del Convenio Económico:

Se trata de ver si la declaración complementaria interrumpe la prescripción del derecho de crédito no tributario de la AEAT frente a la HTN.

La prescripción del derecho tributario frente a la obligada por la presentación de la declaración extemporánea no afecta a la prescripción

del crédito extratributario entre administraciones, porque es evidente que los actos de terceras personas (las obligadas tributarias, en el presente caso) no pueden influir en la prescripción del crédito entre las Administraciones.

Aunque las Administraciones parten del presupuesto de que el derecho de crédito y la respectiva obligación entre ellas nace exclusivamente de la titularidad de la competencia sobre el impuesto, es evidente que no es así. Sin duda alguna, para que una Administración pueda llegar a ser acreedora de la otra es presupuesto indispensable que la primera sea competente para exaccionar el impuesto, pero el crédito no nace de ahí, sino del ingreso efectuado en la Administración incompetente.

Por tanto, procede reconocer el derecho de la AEAT a las cantidades indebidamente ingresadas por la obligada el 22 de abril de 2013, pero no a las cantidades indebidamente devueltas al mismo por las declaraciones del 2009 y 2010.

Respecto a los pagos fraccionados del primer trimestre 2012, aun reconociendo su carácter autónomo de la obligación principal y reconociendo que el derecho no tributario a su remesa nace cuando se produce el ingreso indebido, la Junta Arbitral del Convenio Económico entiende que en el momento en que se realizó el pago del Impuesto (IRPF2012) tiene lugar una especie de novación de la obligación de reintegro en la medida en que el pago a cuenta anteriormente efectuado se convierte en un elemento de cuantificación de la cuota del IRPF. En este momento se extingue total o parcialmente el derecho de reintegro del pago a cuenta y surge un nuevo derecho de reintegro cuyo objeto no es necesariamente la cuota diferencial del impuesto, sino la cuota líquida o, si se quiere y por ser más exactos, la cuota diferencial previa a la

deducción de las cantidades percibidas a cuenta por la Administración incompetente. Por ello, procede su remesa a la AEAT.

Todo ello es aplicable a los pagos a cuenta en general, es decir a las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, pero hay que añadir que es más evidente el caso de los pagos fraccionados porque es la misma persona la obligada a efectuarlos y a pagar el impuesto. Sería absurdo e injusto exigir el ingreso del pago fraccionado que no se ingresó a su debido tiempo a la misma persona que ha efectuado el ingreso del impuesto sin deducir el pago fraccionado. Se trataría de una duplicación del pago de una misma cantidad por una misma persona y, si así fuera, habría que entender necesariamente que la obligación de ingresar el pago fraccionado carecería de fundamento y solo se podría entender como un ingreso que originase simultáneamente un crédito del contribuyente a la devolución del impuesto pagado en exceso por no haber deducido el pago fraccionado.

Postura del Tribunal Supremo.

Respecto del pago fraccionado, entiende que es una obligación autónoma y por tanto está prescrita. Así, señala que *La misma conclusión se alcanza respecto de los pagos fraccionados a cuenta del primer trimestre de 2012, cuya autonomía, conforme al artículo 23.1 LGT, les confiere el carácter de obligación principal, siendo sus plazos prescriptivos diferentes de los de la obligación derivada del hecho imponible.*

2.5.- Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de enero de 2021.
ECLI:ES:TS:2021:372

Situación objeto de controversia:

Un matrimonio declaró a la HTN, ingresando los pagos a cuenta por venta de acciones del 2009 el 20 de abril del 2010, y presentando la declaración del IRPF 2009 el 30 de junio de 2010.

El 17 de junio de 2014 la AEAT solicitó a la HTN el cambio de domicilio con efectos 1 de enero de 2009.

La HTN aceptó el cambio de domicilio, pero en cuanto al crédito entre administraciones entendió que el pago a cuenta, como obligación autónoma o principal, estaba prescrito.

A partir de estos datos, la solución es simple: o entendemos que -dada la completa autonomía de la obligación tributaria de efectuar ingresos a cuenta y la irrelevancia de los actos de terceras personas para interrumpir la prescripción- el 17 de junio de 2014 se habría producido, por el transcurso de cuatro años, la prescripción del derecho de la AEAT a reclamar la *remesa* de los pagos indebidos a la HTN; o consideramos -a tenor de la vinculación entre dichos pagos a cuenta y la autoliquidación y el pago del impuesto- que dicho acto *intermedio* del contribuyente habría tenido efectos interruptivos de la prescripción.

Postura del Tribunal Supremo:

En las relaciones entre Administraciones, como es el caso que nos ocupa, lo que está en juego son créditos de derecho público no tributario que cuentan con un plazo de prescripción de cuatro años como se sigue, ineluctablemente, del artículo 25 de la LGP.

Ese plazo no puede interrumpirse por el acto de una tercera persona ajena a la relación de derecho público entre ambas Administraciones.

No se comparte la teoría de la *novación* del crédito defendida por la Junta Arbitral del Convenio Económico, sino que se entiende que el pago a cuenta es autónomo y tiene su propio plazo de prescripción por los siguientes motivos:

- La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta *tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal* (artículo 23.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria) e integra junto a ésta la deuda tributaria (artículo 58.1 del mismo texto legal), sin que nada autorice
- *prima facie* y a tenor de aquella aseveración legal- a establecer un régimen excepcional, distinto del general, relativo a la prescripción de aquella obligación, tanto en cuanto a sus plazos como respecto de los actos interruptivos de los mismos.

Esa autonomía implica que, efectuado el correspondiente pago a cuenta, se inicie el plazo de prescripción correspondiente, tanto para la contribuyente que -eventualmente- lo hizo indebidamente, como para la Administración ante quien debió efectuarse para dirigirse a aquella otra a la que, de manera indebida, se efectuó el ingreso, en el bien entendido que -según jurisprudencia reiterada- en este último caso, por tratarse de un crédito de derecho público entre Administraciones Públicas, no cabe la interrupción de la prescripción por actos de terceras personas, ni siquiera de la contribuyente afectada.

- Precisamente porque las obligaciones de pago fraccionado y de ingreso del tributo -aunque conectadas- son independientes, el Ordenamiento jurídico establece distintos plazos de declaración e ingreso de ambas, diversos tipos infractores y sancionadores por los respectivos incumplimientos y desiguales regímenes de reconocimiento del pago de intereses.

- Hay un factor que hace todavía más evidente la autonomía entre las obligaciones que estamos analizando en el presente litigio: cabe legalmente deducirse de la cuota del impuesto correspondiente pagos a cuenta no satisfechos por la obligada a retener o a ingresar a cuenta.

La tesis de la novación, que implica la *conversión* del pago a cuenta en el pago del tributo a través de la autoliquidación -con el correlativo traslado de la fecha de nacimiento de la obligación-, resulta, ciertamente, creativa, pero tropieza con la configuración legal de las obligaciones tributarias en juego y, sobre todo, con la naturaleza de las cosas: el ingreso a cuenta tuvo lugar en un momento determinado ante una Administración incompetente (la HTN) y lo que la ley determina -sin matices- es que la Administración competente (la AEAT) puede ejercitar su derecho al reintegro de la cantidad indebidamente ingresada en el plazo de prescripción previsto en la norma (cuatro años), sin que -según jurisprudencia reiterada- dicho plazo se interrumpa por un acto de una tercera persona, como la contribuyente, que ha de reputarse ajeno a la relación entre las Administraciones Públicas concernidas.

2.6.- Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020.
ECLI:ES:TS:2020:1010

Situación objeto de controversia:

La obligada presenta el 14 de junio de 2011 la autoliquidación por IRPF 2010 ante la HTN. El 28 de diciembre de 2012 presentó una autoliquidación complementaria.

El 2 de octubre de 2015 la AEAT propuso a la HTN el cambio de domicilio de la obligada con efectos retroactivos al 1 de enero de 2010.

El 17 de noviembre de 2015 la HTN aceptó el cambio con efectos retroactivos entre administraciones al 2 de octubre de 2011, incluyendo el ingreso complementario el 28 de diciembre de 2012 pero no la declaración del 2010 ingresada el 14 de junio de 2011.

Postura del Tribunal Supremo:

Se trata de un derecho de crédito de naturaleza pública no tributaria, cuyo plazo de prescripción es el de 4 años previsto en la LGP, que no se interrumpe por actos de la obligada ajenos a la relación de derecho público entre ambas administraciones.

La declaración complementaria no interrumpe la prescripción del crédito en cuestión por cuanto, habida cuenta de su naturaleza no tributaria, resultaría ilógico que dicha prescripción pueda ser interrumpida en beneficio de la acreedora (la AEAT) por la actuación de una tercera persona (don Alejandro) con la deudora (la HTN), pues solo interrumpen la prescripción los actos de la deudora que impliquen reconocimiento de su deuda con la acreedora.

3.- Conclusiones y postura de la Junta Arbitral

Existen dos créditos de derecho público independientes: el derivado de la relación jurídico tributaria entre la Administración y la obligada, y el interadministrativo derivado de los flujos financieros que tienen que transferirse de una Administración a otra como consecuencia de la retroactividad del cambio de domicilio.

El plazo de prescripción interadministrativo comienza a contar desde el momento en que la Administración sobrevenida incompetente recibe el ingreso de la obligada.

Las actuaciones interruptivas de la prescripción realizadas en el procedimiento de regularización tributaria tendrán efecto exclusivamente en la relación jurídico tributaria, pudiendo, en su caso, beneficiar a la Administración sobrevenida competente, pero no en la relación jurídica interadministrativa.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Declarar que el crédito de derecho público interadministrativo a favor de la AEAT derivado del ingreso del IVA 2003 en plazo voluntario por ESL, ante la DFA, está prescrito.

2º.- Notificar el presente Acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Álava y a ESL.