

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 106/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 95/2021

Excmos. Sres.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 28 de enero de 2021.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso-administrativo núm. **106/2020** interpuesto por la COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA, representada por el procurador de los tribunales don Noel Dorremochea Guiot y bajo la dirección letrada de don Francisco Negro Roldán, contra la resolución de 12 de febrero de 2019, dictada

por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en el conflicto núm. 123/2018, planteado por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria contra la Comunidad Foral de Navarra, en relación con la competencia para la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2009 de don NOMBRE/APELLIDOS 1 y doña NOMBRE/APELLIDOS 2.

Han sido partes demandadas la AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, representada y defendida por el abogado del Estado, y D. NOMBRE/APELLIDOS 3, representado por el procurador de los tribunales don Rodrigo Pascual Peña.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso contencioso-administrativo.

La Agencia Estatal de la Administración Tributaria planteó ante la Junta Arbitral del Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra un conflicto de competencias frente a la Hacienda Foral para resolver la discrepancia surgida entre ambas Administraciones en relación con cuál de ellas era competente para la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2009 de don NOMBRE/APELLIDOS 1 y doña NOMBRE/APELLIDOS 2.

Tal conflicto se suscitó, esencialmente, porque la Administración del Estado entendía que, una vez constatado que el domicilio de los indicados contribuyentes estaba en territorio común –por decisión del Tribunal Supremo– desde el ejercicio de 2009 y admitido ese extremo por la Hacienda Tributaria Navarra, le correspondía al Estado no solo la exacción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los interesados desde esa misma fecha, sino también los pagos a cuenta efectuados por los contribuyentes, que no podían considerarse prescritos, como entendió la Hacienda Navarra.

Tras admitirse el conflicto y cumplidos los trámites de procedimiento legalmente previstos, mediante resolución de 12 de febrero de 2019 la Junta Arbitral acordó:

“Estimar la pretensión deducida por la AEAT y, en consecuencia, declarar que la HFN debe remesar a la AEAT el importe neto en que haya resultado beneficiada por los pagos anticipados a cuenta del IRPF ingresados por los obligados tributarios correspondientes al período impositivo de 2009. La ejecución de esta resolución se llevará a efecto mediante la transferencia o remesa de las cantidades indicadas, que deberá realizar la HFN a favor de la AEAT”.

SEGUNDO. El recurso interpuesto por la Hacienda Tributaria Navarra.

Frente al mencionado acuerdo de la Junta Arbitral ha deducido la representación procesal de la Hacienda Tributaria Navarra recurso jurisdiccional ante esta Sala mediante escrito de 28 de abril de 2020.

Admitido a trámite el mismo y recibido el expediente administrativo, se formalizó demanda mediante escrito de 20 de agosto de 2020, en la que se suplicó sentencia estimatoria del recurso con condena en costas a la parte que se opusiera a la demanda en la que se anule la resolución administrativa impugnada y se declare que el conflicto planteado resultaba inadmisibile o, subsidiariamente, que no cabe imponer a la Hacienda de Navarra obligación de remesa alguna, no solicitada en el escrito de planteamiento del conflicto.

TERCERO. Contestación a la demanda de la Administración del Estado y del heredero de don NOMBRE/APELLIDOS 1 y doña NOMBRE/APELLIDOS 2.

La representación procesal de la Administración del Estado se opuso a la demanda mediante escrito en el que solicitaba sentencia por la que se desestime íntegramente el recurso interpuesto por adecuarse el ordenamiento jurídico el acto impugnado.

Y la representación procesal de D. NOMBRE/APELLIDOS 3, en igual trámite, solicitó que se acuerde la desestimación de la pretensión de la AEAT en relación con la exacción del IRPF de 2009 DE don NOMBRE/APELLIDOS 1 y doña NOMBRE/APELLIDOS 2.

CUARTO. Señalamiento para la deliberación, votación y fallo del presente recurso contencioso-administrativo.

Concluido el proceso, se señaló para la votación y fallo del presente recurso la audiencia del día 26 de enero de 2021, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso y hechos que han de reputarse no controvertidos.

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la resolución dictada por la Junta Arbitral del Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra el 12 de febrero de 2019 es o no conforme a derecho, en el bien entendido que –a través de dicha resolución- se sustancia el conflicto suscitado por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria frente a la Hacienda Foral de Navarra cuya finalidad era, sintéticamente, obtener un pronunciamiento sobre a qué Administración le correspondía la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de unos contribuyentes (casados entre sí) que habían estado domiciliados en territorio común (Madrid) en el ejercicio 2009.

Para ello hemos de determinar cuáles son, a tenor del expediente administrativo, de la decisión de la Junta Arbitral recurrida y de las alegaciones de las partes en el presente proceso, los hechos acreditados que han de reputarse esenciales para resolver el litigio:

1. Los pagos a cuenta por incrementos derivados de la transmisión o reembolso de acciones y participaciones en instituciones de inversión colectiva correspondientes al ejercicio fiscal de 2009 fueron efectuados por los obligados tributarios e ingresados en la Hacienda Foral Navarra, conforme establece la norma, el 20 de abril de 2010 (en los veinte primeros días naturales del mes siguiente a cada trimestre).

2. La Agencia Estatal de la Administración Tributaria remitió a la Hacienda Navarra, con fecha 17 de junio de 2014, propuesta de rectificación del domicilio fiscal de los interesados –tras constatar que dicho domicilio se encontraba en Madrid-, lo que fue aceptado por la Hacienda Foral salvo en relación con los pagos a cuenta mencionados por considerar que los períodos de declaración “habían vencido con anterioridad al 17 de junio de 2010” y se había producido, por tanto, la prescripción.

3. El conflicto se plantea, precisamente, en relación con este concepto:

a) La AEAT y la Junta Arbitral entienden que la *autonomía* de esta obligación tributaria no puede llevarse al punto de desvincularla por completo de la obligación del pago del tributo, por lo que postulan que no puede fijarse el *dies a quo* de la prescripción en el día en que se produjo el ingreso en la Administración incompetente, ya que ello “desembocaría en un resultado materialmente injusto consistente en el enriquecimiento indebido de dicha Administración”.

b) La Hacienda Foral, por el contrario, insiste en que los pagos fraccionados son obligaciones autónomas, que tienen carácter de obligación principal, que ostentan plazos prescriptivos diferentes de la obligación derivada del hecho imponible y, sobre todo, que el instituto de la prescripción no puede condicionarse a situaciones de justicia material, como parece poner de manifiesto la Junta en su resolución.

SEGUNDO. Remisión previa a la sentencia de esta misma Sala de 18 de mayo de 2020, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 206/2019.

1. En la citada sentencia establecimos algunos criterios que son de gran utilidad para la resolución del presente recurso.

Afirmamos, en primer lugar, que 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, en el supuesto de autos, ostenta la Agencia Estatal de la Administración Tributaria frente a la Hacienda Foral Navarra y que cuenta con un plazo de prescripción de cuatro años como se sigue, ineluctablemente, del artículo 25 de la Ley

General Presupuestaria y del artículo 25 de la Ley Foral de la Hacienda Pública Navarra.

Señalamos también, sin ambages, que ese plazo no puede interrumpirse por el acto de un tercero ajeno a la relación de derecho público entre ambas Administraciones.

Y concluimos que en ese crédito el contribuyente es un tercero, pues el crédito que una Administración dice ostentar frente a otra consistirá en la entrega a la Hacienda Estatal de lo que dicho contribuyente abonó, en ese ejercicio, a la Hacienda Autonómica.

2. En el caso que nos ocupa, hemos de partir de tres hitos esenciales, constatados en el procedimiento que nos ocupa: (i) el del ingreso del pago a cuenta realizado por los contribuyentes a la HFN, Administración incompetente (abril de 2010), (ii) el de la autoliquidación del IRPF formulada por los obligados tributarios ante la HFN (30 de junio de 2010) y (iii) el del requerimiento del cambio de domicilio efectuado por la AEAT a la HFN (17 de junio de 2014).

3. 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 terceros 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 HFN; 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.

TERCERO. Decisión de la Sala: se ha producido la prescripción del derecho de la AEAT a solicitar la remesa de los ingresos a cuenta cuestionados.

1. Aunque la resolución de la Junta Arbitral que ahora analizamos parece compartir la doctrina que acaba de exponerse (pues admite expresamente “la autonomía de la obligación de realizar pagos a cuenta, la autonomía de la obligación

de reintegro respecto de la obligación de pago del impuesto y la irrelevancia de los actos de terceros sobre la prescripción del derecho de la AEAT a recuperar el importe ingresado indebidamente en la HFN”), da lugar al conflicto suscitado utilizando un sutil argumento que desmonta esos presupuestos, afirmando lo siguiente:

“(…) En el momento en que se ingresó el pago a cuenta en la Administración incompetente nació el derecho de reintegro de la Administración titular de la competencia. Ahora bien, en el momento en que se realiza el pago del impuesto 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 ese 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 para ser más exactos, la cuota diferencial previa a la deducción de las cantidades percibidas a cuenta por la Administración incompetente (dejando, pues, a un lado otras deducciones sobre la cuota líquida por cantidades no ingresadas en la Administración incompetente, como son las deducciones por doble imposición internacional).

Esta solución resulta más evidente si tenemos en cuenta que la cuota diferencial puede ser negativa o a devolver. ¿Qué diríamos en el caso de un pago a cuenta ingresado en la Administración incompetente, que hubiera sido objeto de devolución por esta última por ser cero o negativa la cuota líquida? Pongámonos en el caso de que no hayan transcurrido cuatro años desde que se efectuó el pago a cuenta. Es obvio que en esta situación diríamos que la obligación de reintegro nacida a cargo de la Administración incompetente en la fecha en la que recibió el ingreso del pago a cuenta habría quedado extinguida en el momento en que, a resultas de la liquidación del impuesto, hubiera practicado la devolución del pago a cuenta recibido. Por la misma razón, si el resultado final de la liquidación del impuesto fuese beneficioso para la Administración incompetente hay que concluir que ésta debería reintegrar a la Administración competente en la medida en que se hubiera producido su enriquecimiento a costa del empobrecimiento correlativo de la Administración competente”.

2. No puede negarse el esfuerzo argumentativo desplegado por la Junta Arbitral en el razonamiento transcrito. Cabe, además, aceptar la aparente razonabilidad del criterio y la brillantez expositiva que luce la resolución en este punto, que entronca, por lo demás, con la conexión evidente entre las obligaciones tributarias que nos ocupan.

Ello no obstante, no podemos compartir la tesis contenida en la resolución recurrida. Y ello por varias razones:

2.1. La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta “tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal” (artículo 23.1 de la Ley 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.

2.2. Esa autonomía implica que, efectuado el correspondiente pago a cuenta, se inicie el plazo de prescripción correspondiente, tanto para el 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 terceros, ni siquiera del contribuyente afectado.

2.3. 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.

2.4. Hay un factor que trae a colación acertadamente el demandante y 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 el obligado a retener o a ingresar a cuenta.

2.5. 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 Hacienda Foral Navarra) y lo que la ley determina –sin matices- es que la Administración competente (la Agencia Estatal de la Administración Tributaria) 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 un tercero, como el contribuyente, que ha de reputarse ajeno a la relación entre las Administraciones Públicas concernidas.

CUARTO. Conclusión final y pronunciamiento sobre costas.

La aplicación al caso de la doctrina expuesta nos lleva a concluir, coincidiendo con la posición de la parte demandante en el proceso, que el conflicto planteado debió ser desestimado por cuanto, a tenor de los datos expuestos, estaba prescrito el derecho de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria a solicitar el reintegro de los pagos a cuenta efectuados por don NOMBRE/APELLIDOS 1 y don doña NOMBRE/APELLIDOS 2 correspondientes al IRPF de 2009.

Y, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción, no procede la imposición de las costas procesales, dadas las serias dudas de derecho que ha suscitado el presente recurso contencioso-administrativo.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

Primero. Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA contra la resolución de 12 de febrero de 2019, dictada por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en el conflicto núm. 123/2018, planteado por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria contra la Comunidad Foral de Navarra, en relación con la competencia para la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2009 de don

NOMBRE/APELLIDOS 1 y doña NOMBRE/APELLIDOS 2, anulando la expresada resolución de la Junta Arbitral por su disconformidad con el ordenamiento jurídico.

Segundo. Rechazar la pretensión formulada en el escrito planteando el conflicto por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en relación con el IRPF del ejercicio de 2009 de los expresados contribuyentes y declarar, correlativamente, que no procede que la Hacienda Tributaria Navarra remese a la AEAT las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2009 de don NOMBRE/APELLIDOS 1 y doña NOMBRE/APELLIDOS 2 por estar prescrito el crédito de derecho público no tributario litigioso.

Tercero. No hacer expresa imposición de las costas procesales causadas.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JESÚS CUDERO BLAS, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Letrado de la Administración de Justicia. Certifico.