

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 5/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Valverde

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

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 1440/2021

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 9 de diciembre de 2021.

Esta Sala ha visto los Recursos Contencioso-administrativos acumulados 5 y 11/2021, interpuestos, respectivamente, por **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada y asistida por el Abogado del Estado don Vicente Bartual Ramón, y la **COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA** representada por el procurador de los Tribunales don NOMBRE/APELLIDOS 1 y asistida por el Asesor Jurídico-Letrado de la Comunidad Foral de Navarra don Francisco José Negro Roldán, contra el Acuerdo parcialmente estimatorio de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, adoptado en su sesión de 12 de noviembre de 2020, en el conflicto de competencia (106/2018) planteado por la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria respecto de la competencia para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2008 y de los dos primeros meses del ejercicio 2009, así como sobre la obligatoriedad por parte de la Hacienda Tributaria de Navarra (hoy Hacienda Foral de Navarra) de remesar a la Agencia

Estatual de la Administración Tributaria los ingresos relativos a los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008, todo ello en relación con el obligado tributario ENTIDAD 1.

Ha intervenido, también respectivamente, como partes demandadas la **COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA**, representada y asistida en esta posición procesal por el Asesor Jurídico-Letrado de la Comunidad Foral de Navarra don Francisco José Negro Roldán, así como la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, con la misma representación y asistencia jurídica que en su posición procesal de recurrente.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Valverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Interposición de los recursos contencioso administrativos.

A) Mediante escrito presentado el 7 de enero de 2021, la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO** (AGE) interpuso, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, Recurso Contencioso-administrativo 5/2021 contra el apartado 1º de la parte dispositiva del Acuerdo de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, adoptado en su sesión de 12 de noviembre de 2020, en el conflicto de competencia (106/2018), planteado por la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) respecto de la concreta competencia para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) del ejercicio 2008, todo ello en relación con el obligado tributario ENTIDAD 1.

B) Mediante escrito presentado el 15 de enero de 2021, la **COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA** (CFN) interpuso, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, Recurso Contencioso-administrativo 11/2021 contra el apartado 3º de la parte dispositiva del Acuerdo de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, adoptado en su sesión de 12

de noviembre de 2020, en el conflicto de competencia (106/2018) planteado por la Dirección General de la AEAT respecto de la obligatoriedad por parte de la Hacienda Tributaria de Navarra (HTN, hoy Hacienda Foral de Navarra, HFN) de remesar a la AEAT los ingresos relativos a los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008, todo ello en relación con el obligado tributario ENTIDAD 1.

SEGUNDO. Mediante diligencias de ordenación de 8 de enero y 2 de febrero de 2021, se tuvieron por interpuestos Recurso Contencioso-administrativos contra el citado Acuerdo de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, adoptado en su sesión de 12 de noviembre de 20, teniéndose por personados, respectivamente, al Abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, así como al procurador de los Tribunales don NOMBRE/APELLIDOS 1, en nombre y representación de la CFN, acordándose, en ambas diligencias de ordenación, requerir a la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra a fin de que, en el improrrogable plazo de veinte días, bajo los apercibimientos a que se refiere el artículo 48 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (LRJCA), remitiera el expediente administrativo correspondiente al Acuerdo impugnado, debiendo igualmente practicar los emplazamientos a que se refiere el artículo 49 de la citada Ley.

TERCERO. Por diligencia de ordenación, dictada en el recurso contencioso administrativo 5/2021, de fecha 8 de marzo de 2021 se tuvo por recibido el expediente administrativo y por personado como parte recurrida a la CFN, así como dar traslado a la parte demandante del expediente administrativo (Administración General del Estado, AEAT) a fin de que, en el plazo de veinte días, pudiera formalizar la demanda.

En fecha de 30 de marzo de 2021 la Administración recurrente presentó escrito de formalización de la demanda en la que, tras la exposición de los hechos que consideraba relevantes y su argumentación jurídica, concluye solicitando en su suplico que *“se dicte sentencia anulando parcialmente la Resolución de la*

Junta Arbitral objeto de impugnación y declarando que la AEAT tiene derecho a exigir a la Hacienda Foral de Navarra el 73,65 % que le correspondía sobre la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido en los meses de enero a diciembre de 2008, ratificándola en todo lo demás”.

Por diligencia de ordenación de fecha 7 de abril de 2021 se tuvo por formulada la demanda por la Administración General del Estado y se da traslado por veinte días a la Comunidad Foral Navarra, con entrega del expediente administrativo, para contestación a la demanda, y que formula mediante escrito que presenta el 30 de abril de 2021, en el que concluye suplicando que se dicte sentencia por la que se *“desestime íntegramente el recurso, confirmando la resolución impugnada por resultar conforme con el ordenamiento jurídico, sin perjuicio de la anulación de la misma que propugnamos en el recurso 11/2021, interesado por esta representación frente a la misma resolución de la Junta Arbitral”.*

Por otrosí del mismo escrito solicitaba la acumulación de los recursos contencioso administrativos 5/2021 y 11/2021, de conformidad con los artículos 37.1 y 34 de la LRJCA.

CUARTO. Por diligencia de ordenación, dictada en el recurso contencioso administrativo 11/2021, de fecha 24 de febrero de 2021 se tuvo por personado como parte recurrida a la Administración General del Estado.

Por diligencia de ordenación, se tuvo por recibido el expediente administrativo como dar traslado a la parte demandante del expediente administrativo, confiriendo traslado a la Administración recurrente (CFN) a fin de que, en el plazo de veinte días, pudiera formalizar la demanda.

En fecha de 30 de marzo de 2021 la Administración recurrente presentó escrito de formalización de la demanda en la que, tras la exposición de los hechos que consideraba relevantes y su argumentación jurídica, concluye solicitando en su suplico que *“se dicte sentencia por la que se estime íntegramente el presente recurso, y en consecuencia declare que la recurrida Resolución de la Junta Arbitral entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 12 de noviembre de 2020, resolutoria del conflicto positivo de competencias num. 106/2018, es nula de pleno derecho o, subsidiariamente, resulta contraria al ordenamiento jurídico, acordando su anulación, declarando, en su lugar, que la Agencia*

Estatal de Administración Tributaria no tiene derecho a percibir el 73,65 % de los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades de 2008 ingresados por el obligado tributario en la Hacienda Foral de Navarra y, en consecuencia, que la Hacienda Foral de Navarra no debe transferir a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el 73,65 % de las cantidades ingresadas a cuenta del Impuesto sobre Sociedades de 2008”.

Por diligencia de ordenación de fecha 21 de abril de 2021 se tuvo por formulada la demanda por la Comunidad Foral Navarra y se da traslado por veinte días a la Administración General del Estado, con entrega del expediente administrativo, para contestación a la demanda, que formula mediante escrito que presenta el 18 de mayo de 2021, en el que concluye suplicando que se dicte sentencia por la que se “*resuelva desestimando el recurso, con imposición de costas a la demandante*”.

Por decreto del Letrado de la Administración de Justicia de fecha 19 de mayo de 2021 se fijó la cuantía del recurso como indeterminada, y, no habiéndose solicitado vista ni conclusiones, se declararon conclusas las actuaciones quedando pendientes de señalamiento para deliberación y fallo cuando por turno le correspondiera.

QUINTO. Tras la oportuna tramitación del incidente de acumulación por auto de la Sala de 9 de junio de 2021 se acordó la acumulación de los recursos 5/2021 y 11/2021, acordándose su tramitación conjunta.

SEXTO. Por nuevo decreto del Letrado de la Administración de Justicia de fecha 17 de junio de 2021 se fijó la cuantía de los recursos acumulados como indeterminada y se acordó que las partes formularan sucintas conclusiones por un plazo de diez días, comenzando por la parte recurrente en el recurso contencioso administrativo 5/2021 (AEAT), que las evacuó en fecha de 21 de junio de 2021, reiterando la solicitado en el escrito de demanda.

Por diligencia de ordenación de 30 de junio de 2021 se dio traslado a la Comunidad Foral de Navarra para cumplimentar el trámite de conclusiones, presentándose por dicha Administración escrito el día 15 de julio de 2021, en el que reiteraba sus solicitudes de desestimación del recurso contencioso

administrativo formulado por la Administración General del Estado (inexistencia de prescripción para la percepción de las cuotas del IVA de 2008) así como la estimación del formulado por la misma Administración (reclamado el derecho a percibir los ingresos a cuenta del IS de 2008).

SÉPTIMO. Por providencia de 15 de septiembre de 2021 se señaló para votación y fallo el día 23 de noviembre de 2021, fecha en la que, efectivamente,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Constituye el objeto de los presentes Recursos Contencioso-administrativos acumulados 5 y 11/2021, interpuestos, respectivamente, por **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO** y la **COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA** el Acuerdo parcialmente estimatorio de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, adoptado en su sesión de 12 de noviembre de 2020, en el conflicto de competencia (106/2018) planteado por la Dirección General de la AEAT respecto de la competencia para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2008 y de los dos primeros meses del ejercicio 2009, así como sobre la obligatoriedad por parte de la HTN de remesar a la AEAT los ingresos relativos a los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008, todo ello en relación con el obligado tributario ENTIDAD 1.

El Acuerdo impugnado tenía la siguiente parte dispositiva:

“En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral ha decidido estimar parcialmente la pretensión deducida por la AEAT y, en consecuencia, declara:

*1.º. La **prescripción del derecho de la AEAT a exigir el pago de la proporción del 73,65 % que le correspondía sobre la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido de los meses de enero a diciembre de 2008.***

*2.º. El **derecho de la AEAT a exigir el pago de la proporción del 48,54% que le corresponde sobre la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido de los meses de enero y febrero de 2009.***

3º. El derecho de la AEAT a percibir el 73,65% de los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades de 2008 ingresados por el obligado tributario en la HFN.

Esta resolución se ejecutará por la HFN, que deberá transferir a la AEAT el 48,54% del IVA ingresado por el obligado tributario en los meses de enero y febrero de 2009, así como el 73,65% de las cantidades ingresadas a cuenta del IS de 2008”.

Las pretensiones de ambos recurrentes son distintas y se dirigen, respectivamente, respecto de dos apartados diferentes del Acuerdo impugnado:

A) En el recurso 5/2011 la Administración General del Estado impugna el apartado 1º de la parte dispositiva del Acuerdo por el que se resolvió el conflicto de competencia (106/2018), planteado por la AEAT respecto de la concreta competencia para la exacción del IVA del ejercicio 2008, todo ello en relación con el obligado tributario ENTIDAD 1.

B) En el recurso 11/2021, por su parte, la Comunidad Foral de Navarra impugna el apartado 3º de la parte dispositiva del Acuerdo por el que se resolvió el conflicto de competencia (106/2018), planteado por la AEAT respecto de la obligatoriedad por parte de la HTN de remesar a la AEAT los ingresos relativos a los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008, todo ello en relación con el obligado tributario ENTIDAD 1.

SEGUNDO. Son antecedentes del citado conflicto competencial los que a continuación se expresan:

1. Mediante oficio de **9 de abril de 2013** la AEAT solicitó a la HTN que comprobara el volumen de operaciones de la entidad ENTIDAD 1 respecto del ejercicio de 2008 y siguientes, indicando en tal solicitud *“**interrumpe** el derecho (sic) de la Agencia Tributaria a reclamar los saldos no prescritos a fecha de hoy procedentes de ingresos tributarios que puedan estar afectados por los nuevos porcentajes de tributación”.*

2. La HTN contestó a la AEAT el **23 de abril de 2014** comunicando que la entidad había sido **inspeccionada anteriormente** y se habían levantado actas

de inspección de conformidad (el 25 de noviembre de 2010) que habían adquirido **firmeza**.

3. La AEAT en fecha de **23 de junio de 2014** requirió a la HTN para que determinase y remitiese el importe del porcentaje de tributación de ENTIDAD 1, correspondiente a la AEAT durante los años 2008 y 2009; contestando la HTN que el porcentaje de 2008 para la AEAT se cifraba en el 73,65%, sin contar con datos para precisar el porcentaje de 2009.

4. Con fecha de **22 de septiembre de 2015** la AEAT requirió a la HTN el reembolso del 73,65% y el 48,54% ---determinado este por la AEAT--- de los importes ingresados por la entidad ENTIDAD 1 en 2008 y 2009, respectivamente, por los conceptos de IVA e IS.

5. Con fecha de **12 de septiembre de 2017** la HTN comunicó a la AEAT el envío de las remesas solicitadas, *“pero solo los relativos a IS de 2008 y 2009 y de IVA de los meses de marzo a diciembre de 2009, por entender que los correspondientes a los pagos fraccionados a cuenta del IS de 2008 y al IVA de 2008 y de los meses de enero y febrero de 2009 estaban ya prescritos cuando se solicitó su reembolso el 9 de abril de 2013”*.

6. El **18 de enero de 2018** la **AEAT promovió conflicto para resolver las discrepancias respecto de la titularidad de la competencia para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)** del ejercicio 2008 y de los dos primeros meses del ejercicio 2009, **así como sobre la obligatoriedad** por parte de la HTN **de remesar a la AEAT los ingresos relativos a los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades** del ejercicio 2008, todo ello en relación con el obligado tributario ENTIDAD 1.

En concreto, la AEAT solicitaba:

“1) Que la AEAT es competente para la exacción de la proporción que le corresponde en el IVA de 2008 y de los dos primeros meses de 2009 y, en consecuencia, la HFN debe efectuar la remesa de su importe.

2) Que corresponde a la AEAT el importe de los pagos fraccionados del IS del ejercicio de 2008”.

TERCERO. La Junta Arbitral, tras sintetizar las argumentaciones de las dos administraciones contendientes en el conflicto, ante la misma suscitado, se pronuncia en los siguientes términos:

A) En relación con la prescripción del crédito de la AEAT frente a la HFN, la Junta Arbitral procede, en el apartado 1º de la parte dispositiva (que sería el objeto del RCA 5/2021), a declarar *“La prescripción del derecho de la AEAT a exigir el pago de la proporción del 73,65 % que le correspondía sobre la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido de los meses de enero a diciembre de 2008”*.

Destacamos los siguientes razonamientos, a tal fin:

- Que *“el requisito esencial para que nazca el crédito de la Administración competente es el ingreso del tributo efectuado en Administración incompetente”*.

- Sin embargo, en relación con el concreto supuesto de autos, el Acuerdo añade: *“podemos afirmar con seguridad que eso no basta para que la AEAT pueda exigir el reintegro de la parte que le corresponde porque, cuando menos, su crédito no es líquido (artículo 1.169 Civil)... De aquí se desprende que la acción para reclamar una cantidad determinada solo comenzará a prescribir cuando el crédito resulte exigible y no lo es mientras la deuda no se liquide (artículo 1.169 Civil). Antes de ese momento, podrá haber nacido el crédito y podrá postularse su reconocimiento o declaración, pero no podrá exigirse el pago sin previa liquidación de su importe ... En el IVA y el IS, la liquidación no es solo función administrativa, sino que también se practica por el contribuyente cuando la ley le impone la obligación de determinar el importe de la deuda tributaria y, en caso de tributación a varias Administraciones, la de determinar el porcentaje que corresponde a cada una ”*.

Dicha obligación, según señala el Acuerdo impugnado, se encuentra establecida, por lo que se refiere al IS, en el artículo 22.2ª del Convenio Económico, y, en relación con el IVA, en el artículo 34 del mismo, que son reproducidos.

Pues bien, de conformidad con los anteriores y sintetizados razonamientos, el Acuerdo arbitral llega a las siguientes conclusiones:

“1.- El derecho de la AEAT al reintegro de la proporción que le correspondía en Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2008 no puede nacer antes de que se produzca el ingreso,

pero, dada la configuración legal del IVA, tampoco el ingreso es suficiente para que nazca ese derecho, porque las cantidades que mensualmente ingresaba el obligado tributario eran ingresos provisionales a nuestros efectos, dado que estaban pendientes de la fijación del volumen de operaciones del ejercicio que solo se conoce en la última liquidación del año. Así pues, el derecho de la AEAT al cobro de la cantidad que le correspondía sobre el IVA ingresado en 2008 no nació hasta que en enero de 2009 se presentó la declaración-resumen anual del impuesto.

Después de ese momento se instruyó el acta de conformidad que tenía por objeto el IVA de 2008 y que pudo ser un acto de reconocimiento de deuda a favor del Estado, pero que en este caso no lo fue porque en el acta (y suponemos que en la liquidación que puso fin a la comprobación administrativa) no se reconoció ningún derecho a la AEAT, sino que se fijó un porcentaje del 94,02% para la Comunidad Foral de Navarra y el resto para la Diputación Foral de Álava.

El siguiente acto al que pudo atribuirse eficacia interruptiva de la prescripción del impuesto fue el requerimiento dirigido por la AEAT a la HFN, el día 9 de abril de 2013, pero en ese momento habían transcurrido ya más de cuatro años desde la fecha en que se supone que el obligado tributario presentó su declaración-resumen anual del IVA de 2008. Por este motivo, la deuda de la HFN con la AEAT por este concepto debe considerarse prescrita.

2.- En relación con el IVA de los meses de enero y febrero de 2009: en este caso, el obligado tributario hubo de practicar sendas liquidaciones en los meses de febrero y marzo de 2009. En esas liquidaciones se supone que fijaron el porcentaje provisional de participación correspondiente a las Administraciones del territorio en que efectuaron sus operaciones comerciales, pero posteriormente se debió fijar la proporción definitiva en la última declaración del año 2009, fecha en la que, según lo que ya hemos dicho, lo ingresado provisionalmente por IVA-2009 se convirtió en ingreso definitivo y nació el derecho de crédito de la AEAT sobre la cantidad resultante de aplicar el porcentaje de volumen de operaciones que se le asignó.

Como conclusión, entiende esta Junta Arbitral que el día 9 de abril de 2013 no había prescrito el derecho nacido en enero de 2009”.

B) En relación con los pagos fraccionados a cuenta del IS del ejercicio de 2008, la Junta Arbitral, en el apartado 3º de la parte dispositiva (que sería el objeto del RCA 11/2021), se limita a declarar:

“El segundo punto en que las partes muestran su desacuerdo se refiere al derecho esgrimido por la AEAT al cobro del porcentaje que le corresponde sobre los pagos fraccionados a cuenta del IS del ejercicio de 2008.

Sobre este asunto ya se ha pronunciado esta Junta Arbitral en la Resolución de 2 de octubre de 2019, recaída en el conflicto 105/2017, en cuyo punto 24º se argumentó ampliamente sobre ello.

Dando por reproducidas en este lugar las razones allí expuestas, esta Junta Arbitral considera que la HFN debe reintegrar a la AEAT el importe del 73,65% de los pagos fraccionados a cuenta del IS del ejercicio 2008”.

CUARTO. En el presente recurso las argumentaciones de las partes fueron las siguientes:

A) La Administración General del Estado (AEAT) recurrente en el RCA 5/2020, realiza las siguientes consideraciones en relación con la prescripción de su pretendido derecho a exigir el pago de la proporción del 73,65 % que le correspondía sobre la cuota del IVA de los meses de enero a diciembre de 2008:

1. Critica que la Junta Arbitral no atribuyera trascendencia al acta de conformidad suscrita por la HTN con la entidad ENTIDAD 1, en fecha de 25 de noviembre de 2010, en orden a interrumpir la prescripción del derecho a exigir la remesa de las cantidades correspondientes al IVA del ejercicio 2008, reproduciendo las alegaciones presentadas por la AEAT en respuesta a las cuestiones planteadas a las partes por la Junta Arbitral, poniendo de manifiesto:

“En consecuencia, en tanto no haya prescrito el derecho de la Administración que ostenta la competencia inspectora a comprobar la situación tributaria del obligado tributario, no se puede considerar prescrito el derecho de las restantes Administraciones, que no ostentan la citada competencia, a solicitar el ejercicio de dicha competencia para la determinación de la proporción de operaciones correspondiente a cada territorio y, como consecuencia de ello, al reconocimiento de su crédito, y, posteriormente, a la exigibilidad de su cobro, una vez reconocido”.

Trasladando las anteriores consideraciones al supuesto de autos, la AGE señala que la HFN realizó actuaciones inspectoras frente al obligado tributario, por los conceptos tributarios IVA e IS de los ejercicios 2005 a 2009, determinando los porcentajes de tributación ante las distintas Administraciones e interrumpiendo tanto la prescripción del derecho a liquidar los citados ejercicios al obligado tributario como la prescripción del derecho al

reconocimiento del crédito de las Administraciones sin competencia inspectora. Estas actuaciones, añadía, deben beneficiar a las restantes Administraciones que, por el reparto de competencias del Convenio, no pueden actuar. Por ello, el resto de Administraciones sin competencia inspectora tampoco pueden verse perjudicadas desde el punto de vista de la prescripción por el tiempo que transcurre mientras la Administración con competencia inspectora procede a ejercerla, dado que dichas Administraciones carecen de esa competencia y, por tanto, no pueden actuar frente al contribuyente y determinar los porcentajes aplicables.

En consecuencia, cuando el 9 de abril de 2013, la AEAT solicita la comprobación de la cifra relativa de operaciones del obligado tributario por los ejercicios 2008 en adelante, no habían transcurrido cuatro años desde el 25 de noviembre de 2010, por lo que no se puede considerar prescrito el derecho de la Administración que no ostenta la competencia inspectora, la AEAT, al reconocimiento de su crédito. Lo que sí produjo esta solicitud de la AEAT de comprobación de la proporción del volumen de operaciones es, de nuevo, la interrupción del plazo de prescripción del derecho a reconocer un posible crédito entre Administraciones.

Avala las anteriores argumentaciones con la jurisprudencia del Tribunal Supremo que cita (STS de 15 de diciembre de 2015, RC 125/2015, STS de 18 de mayo de 2020, RC 206/2019), en las que se ponía de manifiesto que *“carecen de eficacia interruptiva de la prescripción de los créditos interadministrativos de derecho público no tributarios las actuaciones del contribuyente “con cada una de las dos Administraciones, dado que actuaban separadamente y con desconocimiento cada una de lo actuado por la otra”.* Igualmente cita la STS de 3 de diciembre de 2020 (RC 425/2019), que reitera la doctrina de las anteriores. De conformidad con la citada doctrina la AGE pone de manifiesto que la HTN no actuó con la diligencia debida en su actuación inspectora, actuando como si la Administración del Estado no tuviera interés en el procedimiento, lo que condujo a la falta de determinación de una cuota de participación estatal en los impuestos comprobados y a la falta de notificación de las actuaciones. En consecuencia, la falta de determinación de la participación del Estado y la falta de notificación del resultado de las

actuaciones, no impiden que una actuación tendente al reconocimiento del crédito, efectuada por la Administración deudora (no por el obligado tributario), surta efectos interruptivos de la prescripción.

2. En segundo término, expone la AEAT que existe un acto propio de la HTN de reconocimiento del porcentaje de tributación, como consecuencia del requerimiento que, en fecha de 23 de junio de 2014, la AEAT realizó a la HTN al efecto de que le remitiese el importe del porcentaje de tributación del obligado tributario, ENTIDAD 1, correspondiente a los ejercicios de 2008 y 2009; requerimiento que fue aceptado en fecha de 30 de junio de 2014 siguiente en relación con el porcentaje de 2008, sin concretar el de 2009, llegando a la conclusión siguiente:

"... resulta que, entre el 25-11-10 en que se suscriben las actas y el 30-6-14 en que la HTN acepta el requerimiento de la AEAT y fija el porcentaje para el ejercicio 2008, no ha transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años del artículo 15 de la Ley General Presupuestaria".

Por todo ello, la AEAT termina suplicando que se *"dicte sentencia anulando parcialmente la Resolución de la Junta Arbitral objeto de impugnación y declarando que la AEAT tiene derecho a exigir a la Hacienda Foral de Navarra el 73,65 % que le correspondía sobre la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido de los meses enero a diciembre de 2008, ratificándola en todo lo demás".*

B) La Comunidad Foral de Navarra (HTN), por su parte, tras reiterar la doctrina establecida por la Junta Arbitral y sintetizar el escrito de demanda, realiza las siguientes consideraciones finales en su escrito contestación a la demanda:

"De toda la anterior argumentación no puede seguirse sino la desestimación de la demanda. La deuda tributaria se predica existente entre el responsable de la obligación tributaria principal y la Administración Tributaria (artículo 58 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), o 50 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria (LFGT). Lo que la AEAT ostenta es un crédito de derecho público (no tributario), según el artículo 5 de la Ley 47/2003, de 28 de noviembre, General Presupuestaria (LGP) y el artículo 8 de la Ley Foral 13/2007, de 4 de abril, de la Hacienda Pública de Navarra (LFHPN).

Los derechos que pudiera ostentar la Hacienda Pública Estatal frente a la Hacienda de Navarra prescriben a los cuatro años. (artículo 15.1 LGP) Y el plazo sólo se interrumpirá conforme a lo establecido en la Ley General Tributaria y se aplicará de oficio (artículo 15.2 LGP). La LGT antes referenciada, en su artículo 68, en lo que pueda referirse a créditos de índole no tributaria, viene a considerar interruptivos de la prescripción a los recursos y reclamaciones de toda índole, a las acciones de la Administración acreedora que tiendan a la liquidación o cobro del crédito, o, en lo que aquí importa, a las actuaciones del deudor conducentes a la liquidación de la deuda para con la Administración acreedora o a su efectivo pago.

Las obligaciones (en este caso, de la HFN) de esa naturaleza prescriben a los cuatro años (artículos 25 LGP y 25 LFHPN). Y son actos interruptivos de la prescripción, de acuerdo con el apartado 2 de ambos artículos 25, los previstos en el Código Civil. La prescripción de créditos ente Administraciones se interrumpe exclusivamente con arreglo al Código Civil (artículo 1.973). En consecuencia, sólo produce ese efecto su ejercicio ante los Tribunales, la reclamación extrajudicial del acreedor y cualquier acto de reconocimiento de la deuda por el deudor”.

Por todo ello, termina suplicando que se dicte sentencia por la que se “desestime íntegramente el recurso, confirmando la resolución impugnada, por resultar conforme con el ordenamiento jurídico, sin perjuicio de la anulación de la misma que propugnamos en el recurso 11/2021, interesado por esta representación frente a la misma resolución de la Junta Arbitral”

C) La misma Comunidad Foral de Navarra (HTN), expone en la demanda del RCA 11/2021 una serie de consideraciones finales, tras dejar constancia de los antecedentes y del contenido de la resolución arbitral, en relación con la declaración de la Junta Arbitral reconociendo el derecho de la AEAT a percibir el 73,65% de los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades de 2008 ingresados por el obligado tributario en la HFN.

Tras citar la jurisprudencia de la Sala al respecto se centra en la autonomía de los pagos a cuenta, poniendo de manifiesto que durante los veinte días primeros naturales del mes de octubre de cada año, los sujetos pasivos del IS efectúan un pago anticipado, a cuenta de la correspondiente liquidación del ejercicio en curso, de conformidad con el artículo 73 de la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, reguladora del IS. En consecuencia, señala, el ingreso se produce el 30 de octubre de 2008, por lo que, desde dicha fecha hasta el requerimiento de la AEAT en fecha de 9 de abril de 2013 - --momento en el que

se interrumpiría el plazo de prescripción--- habrían transcurrido más de cuatro años, por lo que la deuda de HTN con la AEAT, por este concepto, debe considerarse prescrita.

Termina suplicando la estimación del recurso contencioso administrativo, la nulidad del Acuerdo impugnado ---o subsidiariamente su declaración de contrario al ordenamiento jurídico acordando su anulación---, declarando, en su lugar, que la AEAT no tiene derecho a percibir el 73,65% de los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades de 2008 ingresados por el obligado tributario en la HFN, y, en consecuencia que la HTN no debe transferir a la AAT el 73,65% de los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades de 2008.

D) Por último la AGE en su contestación a la anterior escrito de demanda, argumenta, en síntesis, de conformidad con los preceptos que cita de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (23, 37.1 y 58) señalando que los citados preceptos ponen de manifiesto que los pagos fraccionados, en cuanto a su naturaleza, no pueden desvincularse de la obligación tributaria principal, desprendiéndose, por el contrario, su carácter instrumental. En concreto señala que la *“obligación tributaria material, consistente en el pago de la cuota tributaria resultante de la producción del hecho imponible, es única, en suma. Y el pago a cuenta es un mero anticipo. La única autonomía de la obligación del pago fraccionado o a cuenta respecto del principal radica en su cronograma o en su calendario, fijado legal o reglamentariamente”*.

Por ello señala que todas las cantidades correspondientes a pagos a cuenta ---al menos, en el caso de pagos fraccionados--- cuya obligación tributaria principal no esté prescrita, no lo estará tampoco. Termina suplicando se dicte sentencia por la que se resuelva desestimando el recurso, con imposición de costas a la demandante.

QUINTO. Expuesto lo anterior ---que sintetiza las argumentaciones de las partes en ambos recursos--- hemos de proceder a la desestimación del RCA 5/2020, interpuesto por la AGE en relación con el apartado 1º del Acuerdo arbitral impugnado en el que se decidía declarar *“La prescripción del derecho de la AEAT a*

exigir el pago de la proporción del 73,65 % que le correspondía sobre la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido de los meses de enero a diciembre de 2008”.

Hemos de ratificar la expresada prescripción.

En relación con la cuestión suscitada en el RCA 5/2020, hemos de partir de la doctrina establecida por esta Sala en la STS 1665/2020, de 3 de diciembre (ES:TS:2020:4077, RCA 425/2019), que reitera la doctrina contenida en las anteriores sentencias de esta Sala, que en la misma se citan (STS 447/2020, de 18 de mayo, RCA 206/2019, y 15 de diciembre de 2015, RCA 156/2015). En su Fundamento Jurídico Cuarto.2, se expresa, tras haber rechazado dos motivos de inadmisibilidad del recurso:

“2. Distinta suerte, en cambio, ha de seguir la cuestión relativa a la prescripción del derecho de la AEAT a obtener la remesa de las cantidades ingresadas en 2013 por las declaraciones complementarias del IRPF de los ejercicios 2009 y 2010, en la que, a juicio de la Sala, yerra la decisión de la Junta Arbitral.

Esta cuestión ha sido resuelta por esta la Sala en su reciente Sentencia núm. 447/2020, de 18 de mayo, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 206/2019, a la que hemos de remitirnos por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, en la que se declara:

" 2.1. La resolución impugnada es, en este punto, extraordinariamente escueta y resuelve el problema (negando la prescripción) a través de un argumento (la doctrina de los "actos propios") según el cual la Hacienda Navarra había admitido "remesar" los ingresos del 2010 cuando así se lo comunica a la AEAT -en cuanto a sus créditos interadministrativos- en la resolución mediante la que aceptó la propuesta de cambio del domicilio fiscal de don ..., pues en ella advirtió a la AEAT de que dicha aceptación afectaba únicamente "a los ejercicios no prescritos al 2 de octubre de 2015", siendo así que -para la Junta- a esa fecha "no estaba prescrito el ejercicio 2010".

2.2. No hay duda de que, en las relaciones entre Administraciones, nos hallamos ante un crédito de derecho público no tributario que, en el caso, ostenta la Agencia Estatal de la Administración Tributaria frente a la Hacienda Tributaria 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.

Y debe adelantarse desde ahora que ese plazo no puede interrumpirse por el acto de un tercero (el contribuyente, en este caso) ajeno a la relación de derecho público entre ambas Administraciones.

2.3. En efecto, hemos de partir de que el contribuyente presenta su autoliquidación de IRPF de 2010 el 14 de junio de 2011 y que el plazo de presentación expiraba el 30 de junio de 2011.

En principio, por tanto, cuando la AEAT propuso el cambio de domicilio fiscal del contribuyente (el 2 de octubre de 2015) y cuando éste fue aceptado por la Hacienda Navarra es cuando se reconoció el crédito de derecho público no tributario entre ambas Haciendas "respecto de ejercicios no prescritos a dicha fecha".

En ese crédito el contribuyente es un tercero, pues el crédito consistirá en la entrega a la Hacienda Estatal de lo que dicho contribuyente abonó, en ese ejercicio, a la Hacienda Autonómica.

2.4. *Entre el 14 de junio de 2011 y el 2 de octubre de 2015 han transcurrido cuatro años (los de prescripción) y la única cuestión que enervaría la aplicación de ese instituto -extremos en el que coinciden todas las partes- es la presentación por el contribuyente el 28 de octubre de 2012 de una declaración-autoliquidación complementaria del IRPF de 2010.*

Pero esa declaración complementaria -como muy bien dice el voto particular- 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 del acreedor (la Agencia Estatal de la Administración Tributaria) por la actuación de un tercero (don...) con el deudor (la Hacienda Tributaria Navarra), pues solo interrumpen la prescripción los actos del deudor que impliquen reconocimiento de su deuda con el acreedor.

Así lo ha señalado este Tribunal Supremo en sentencia de 15 de diciembre de 2015 (recurso núm. 156/2015), cuya doctrina es perfectamente trasladable a la cuestión que analizamos pues -también en este asunto- se dilucida la eficacia de la actuación de un tercero en la prescripción de los créditos interadministrativos.

Y en dicha sentencia afirmamos -y reiteramos ahora- que carecen de eficacia interruptiva de la prescripción de los créditos interadministrativos de derecho público no tributarios las actuaciones del contribuyente "con cada una de las dos Administraciones, dado que actuaban separadamente y con desconocimiento cada una de lo actuado por la otra".

Conforme a lo expuesto, hay que partir de que en las relaciones entre Administraciones nos hallamos ante un crédito de derecho público no tributario que, en el caso examinado, al igual que el de la sentencia referida, ostenta la Agencia Estatal de la Administración Tributaria frente a la Hacienda Tributaria Navarra y que cuenta con un plazo de prescripción de cuatro años, como se sigue del artículo 25 de la Ley General Presupuestaria y del artículo 25 de la Ley Foral de la Hacienda Pública Navarra.

Y, asimismo, que ese plazo no puede interrumpirse por el acto de un tercero (el contribuyente, en este caso) ajeno a la relación de derecho público entre ambas Administraciones.

(...) En ese crédito los contribuyentes son terceros, pues el crédito consistirá en la entrega a la Hacienda Estatal de lo que los contribuyentes abonaron, en esos ejercicios, a la Hacienda Autonómica.

(...) Así lo ha declarado este Tribunal Supremo en sentencia de 15 de diciembre de 2015 (recurso núm. 156/2015) y reiterado en su más reciente sentencia de 18 de mayo de 2020 (recurso núm. 206/2019), cuya doctrina es perfectamente trasladable a la cuestión que analizamos pues -también en este asunto- se dilucida la eficacia de la actuación de un tercero en la prescripción de los créditos interadministrativos.

En dichas sentencias afirmamos -y reiteramos ahora- que carecen de eficacia interruptiva de la prescripción de los créditos interadministrativos de derecho público no tributarios las actuaciones del contribuyente "con cada una de las dos Administraciones, dado que actuaban separadamente y con desconocimiento cada una de lo actuado por la otra".

Es cierto que en el supuesto de autos no nos encontramos en presencia de ninguno de los supuestos a los que se refieren las anteriores sentencias (declaración complementaria o cambio de domicilio fiscal) pero la doctrina en las mismas contenida resulta de plena aplicación al supuesto de autos.

En lo que aquí interesa, con fecha de **9 de abril de 2013** la AEAT solicitó a la HTN que comprobara el volumen de operaciones de la entidad ENTIDAD 1 respecto del ejercicio de 2008 y siguientes, indicando ---expresamente--- que tal solicitud *“**interrumpe** el derecho (sic) de la Agencia Tributaria a reclamar los saldos no prescritos a fecha de hoy procedentes de ingresos tributarios que puedan estar afectados por los nuevos porcentajes de tributación”*.

Los actos pretendidamente interruptivos para la AGE fueron, de una parte, el **acta de conformidad de 25 de noviembre de 2010** suscrita entre la HTN y el obligado tributario, y, de otra, el que es calificado como un **acto propio** de la HTN de reconocimiento del porcentaje de tributación, cual es la fijación definitiva del porcentaje de tributación, por parte de la propia HTN, en fecha de **30 de junio de 2014**, en contestación al requerimiento de la AEAT, sin plantear la prescripción.

Sin embargo, de conformidad con la doctrina jurisprudencial expresada, ninguna de las citadas actuaciones puede contar con la eficacia interruptiva pretendida, debiendo insistirse en lo siguiente:

1. Que nos hallamos ante un crédito de derecho público no tributario que, en el supuesto de autos, ostenta la AEAT frente a la HTN y que cuenta con un plazo de prescripción de cuatro años como se establece en el artículo 25 de la Ley General Presupuestaria y del artículo 25 de la Ley Foral de la Hacienda Pública Navarra.

2. Que el citado plazo de cuatro años no puede interrumpirse por el acto de un tercero (el contribuyente, en este caso) ajeno a la relación de derecho público entre ambas Administraciones; obviamente la suscripción del acta de conformidad del obligado tributario en relación con la HTN.

3. Que, en la relación entre ambas Administraciones, el obligado tributario es un tercero, pues el crédito pretendido consiste en la entrega a la AEAT de lo que dicho obligado abonó ---al suscribir el acta de conformidad--- a la HTN.

4. Que, en consecuencia, tal actuación del obligado tributario se ha llevado a cabo con una de las Administraciones públicas (HTN), con absoluta separación de la otra Administración (AEAT), que, por ello, no puede beneficiarse, a los efectos interruptivos que nos interesan, de lo acontecido entre el obligado tributario y la Administración actuante.

5. Que, por todo ello, carecen de eficacia interruptiva de la prescripción de los créditos interadministrativos de derecho público no tributarios, existentes entre dos Administraciones públicas, las actuaciones bilaterales del obligado tributario con una de las dos Administraciones, dado que se trataba de una actuación separada con desconocimiento de lo actuado por la otra Administración.

El recurso contencioso administrativo 5/2021, en consecuencia, decae.

QUINTO. Por otra parte, y en relación con el RCA 11/2020 hemos de proceder a la estimación del mismo, interpuesto por la HTN en relación con el apartado 3º del Acuerdo arbitral impugnado en el que se decidía declarar:

“El derecho de la AEAT a percibir el 73,65% de los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades de 2008 ingresados por el obligado tributario en la HFN”.

Como en el Fundamento Jurídico anterior, hemos de partir de la doctrina de la Sala, debiendo ---también aquí--- hacerse referencia a la STS 1665/2020, de 3 de diciembre (RCA 425/2019), ahora en su Fundamento Jurídico Cuarto.3, la cual ha sido ratificada por la posterior STS 372/2021, de 28 de enero (ES:TS:2021:372, RC 106/2020), cuya doctrina reproducimos:

“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 las expresadas razones, procede la estimación del recurso contencioso administrativo 11/2020, revocando, en consecuencia, el Apartado 3º de la parte dispositiva del Acuerdo impugnado de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, adoptado en su sesión de 12 de noviembre de 2020.

SEXTO. La desestimación del recurso contencioso administrativo 5/2011, de conformidad con lo establecido en el artículo 139 de la LRJCA, nos obliga a la imposición de las costas a la parte demandante (Administración General del Estado), al no apreciarse serias dudas de hechos o de derecho que pudieran excluirlas.

No obstante, esta condena sólo alcanzará (193.4 LRJCA), por todos los conceptos acreditados por la parte recurrida, a la cantidad máxima de 1.000 euros ---más el correspondiente Impuesto sobre el Valor Añadido---, a la vista de la índole de asunto y las actuaciones procesales desarrolladas y concretadas en el escrito de contestación a la demanda.

La estimación del recurso contencioso administrativo 11/2020 determina la imposición de las costas a la parte demandada en el citado recurso (Administración General del Estado), si bien sólo alcanzará (193.4 LRJCA), por todos los conceptos acreditados por la parte recurrente, a la cantidad máxima de 2.000 euros ---más el correspondiente Impuesto sobre el Valor Añadido---, a la

vista de la índole de asunto y las actuaciones procesales desarrolladas y concretadas en el escrito de demanda.

VISTOS los preceptos y jurisprudencia citados, así como los de pertinente aplicación.

F A L L O

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

1º. Desestimar el Recurso Contencioso-administrativo 5/2021, interpuesto por **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO** contra el Acuerdo parcialmente estimatorio de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, adoptado en su sesión de 12 de noviembre de 2020, en el conflicto de competencia (106/2018) planteado por la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria respecto de la competencia para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2008 (Apartado 1º), en relación con el obligado tributario ENTIDAD 1.

2º. Estimar el Recurso Contencioso administrativo 11/2021, interpuesto por la **COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA** contra el mismo Acuerdo de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, respecto de la obligatoriedad por parte de la Hacienda Tributaria de Navarra (hoy Hacienda Foral de Navarra) de remesar a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria los ingresos relativos a los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008 (Apartado 3º), todo ello en relación con el obligado tributario ENTIDAD 1; particular que anulamos por ser contrario al Ordenamiento jurídico.

3º. Imponer las costas del recurso en los términos expresados en el Fundamento Jurídico Sexto de la sentencia.

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

Así se acuerda y firma.