

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 139/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 163/2022

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 10 de febrero de 2022.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso contencioso-administrativo directo núm. 139/2021, interpuesto por el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado, contra la resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 4 de marzo de 2021, en el conflicto núm. 136/2020, sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del período 2010 del obligado tributario don NOMBRE Y APELLIDOS 1.

Ha sido parte recurrida la Comunidad Foral de Navarra, representada y asistida por el letrado de sus servicios jurídicos.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - Resolución recurrida y hechos relevantes

El Abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, con fecha 28 de abril de 2021, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución 2010 de 4 de marzo del 2021 de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en el conflicto núm. 136/2020, instado por la Comunidad Foral de Navarra en relación con el conflicto de competencia para la exacción del IRPF del ejercicio 2010 del obligado tributario don NOMBRE Y APELLIDOS 1.

En junio de 2011 el obligado tributario presentó su autoliquidación de IRPF del ejercicio 2010 ante la Hacienda Foral de Navarra (en lo sucesivo, HFN), entonces denominada Hacienda Tributaria de Navarra.

El día 5 de diciembre de 2012, presentó una autoliquidación complementaria de la anterior, resultando una deuda tributaria consistente en la cuota más los recargos e intereses legales, deuda que fue efectivamente ingresada por el contribuyente, planteándose así el problema de si esa declaración complementaria interrumpía o no la prescripción.

Por medio de escrito de 14 de junio de 2016, el Delegado Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) de Navarra presentó, conforme con el artículo 43.5 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, una propuesta a la HTN para la rectificación del domicilio fiscal del obligado tributario por considerar que tal domicilio fiscal se encontraba en la Comunidad de Madrid. Se proponía el cambio para los años 2010 a 2013, ambos inclusive, con efectos desde el 1 de enero de 2009.

Por resolución de 25 de febrero de 2019, el Director Gerente de la Hacienda Foral de Navarra (HFN) admite la propuesta relativa al cambio del domicilio fiscal, con efectos

para los periodos no prescritos a 14 de junio de 2016, fecha de la solicitud de rectificación del domicilio fiscal.

El 20 de agosto de 2019, la HFN remitió a la AEAT las declaraciones tributarias del Sr. NOMBRE APELLIDOS 1, sin incluir la de 2010, por considerar que ese periodo impositivo estaba prescrito cuando la AEAT formuló el requerimiento de cambio de domicilio.

El 18 de octubre de 2019, el Delegado Especial de la AEAT en Navarra formuló requerimiento de inhibición a la HFN a fin de que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9.1 del Convenio reconozca la competencia de la AEAT para la exacción del IRPF del ejercicio 2010 del obligado tributario (...) «y, en consecuencia, efectúe la remesa de los ingresos relativos a dicho tributo, ejercicio y recargo por presentación extemporánea».

Al no atender la HFN el anterior requerimiento, el 17 de diciembre de 2019, el Director General de la AEAT promueve, ante la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (JA), conflicto de competencias frente a HFN con la finalidad de que dicho órgano declare que corresponde a la AEAT la competencia para la exacción del IRPF del ejercicio 2010 del obligado tributario y, en consecuencia, la obligación de la HFN de efectuar la remesa a la AEAT de los ingresos relativos a dicho tributo, ejercicio y recargo por presentación de declaración extemporánea efectuada indebidamente a la HFN. El escrito defiende que la declaración complementaria, formulada por el contribuyente en 2012, interrumpió la prescripción. Se argumenta en el escrito que, tratándose de un crédito de Derecho público no tributario, se aplica el plazo de prescripción de 4 años del art. 15 de la Ley 47/2003, General Presupuestaria (LGP) siendo así que, el apartado 2 de este precepto se remite, en cuanto a las causas interruptoras de la prescripción, a lo establecido en la Ley General Tributaria (LGT).

Tramitado el conflicto con el núm. 136/2020, y agotados los trámites de instrucción y alegaciones, la Junta Arbitral del Convenio Económico (en adelante JACE), por resolución de 4 de marzo de 2021, desestima la pretensión deducida por la AEAT al entender que la relación tributaria entre un contribuyente y la Administración Tributaria, es distinta de la relación entre dos Administraciones, en virtud de la cual una es acreedora por una cantidad indebidamente ingresada en otra por un contribuyente. La Junta destaca que, en ésta, se genera un crédito de Derecho público no tributario, lo que ambas partes aceptan y razona que, de ello resulta que cualquier actuación del obligado tributario que interrumpe la prescripción frente a una de las Administraciones, no la interrumpe frente a la otra.

SEGUNDO. - *Interposición del recurso.*

El Abogado del Estado interpuso recurso contencioso administrativo, con fecha 28 de abril de 2021. Recibido el expediente administrativo, por diligencia de ordenación de fecha 10 de junio de 2021 se otorgó a la misma, con entrega del expediente administrativo, el plazo de veinte días para la formalización de la demanda. Trámite que fue evacuado mediante escrito presentado con fecha 6 de julio de 2021, que concluye solicitando que «se dicte sentencia que anule la resolución de la Junta Arbitral objeto de impugnación y declare que correspondía a la AEAT la exacción del ejercicio 2010 del obligado tributario, don NOMBRE Y APELLIDOS 1 y, en consecuencia, declare la obligación de la HFN de efectuar la remesa a la AEAT de los ingresos relativos a dicho tributo y ejercicio derivados de la presentación de declaración complementaria efectuada indebidamente ante la HFN».

TERCERO. - *Contestación a la demanda*

Por Diligencia de Ordenación de fecha 8 de julio de 2021, se tuvo por formalizada la demanda, dándose traslado de la misma, con entrega del expediente administrativo a la Comunidad Foral de Navarra, representada y asistida por el letrado de sus servicios jurídicos, parte recurrida, para que la contestara en el plazo de veinte días. Trámite que fue cumplimentado mediante escrito de fecha 6 de septiembre de 2021 que finaliza solicitando la desestimación del recurso, confirmando la resolución de la Junta Arbitral impugnada, por resultar conforme con el ordenamiento jurídico.

CUARTO. - *Determinación de la cuantía y recibimiento del pleito a prueba.*

Por decreto de fecha 30 de septiembre de 2021, se fijó la cuantía del presente recurso como indeterminada, tal y como habían instado las partes y no habiéndose solicitado prueba ni vista ni conclusiones escritas, quedaron las actuaciones pendientes de señalamiento para deliberación, votación y fallo.

QUINTO. - *Votación y fallo.*

Habiendo sido declarado el pleito concluso, mediante providencia de 19 de noviembre de 2021 se acordó señalar para votación y fallo del recurso, el 25 de enero de 2022, siendo designado Magistrado Ponente el Excmo. Sr. don Isaac Merino Jara.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - *Objeto del presente recurso contencioso administrativo y síntesis del razonamiento de la Junta Arbitral del Convenio Económico.*

La JACE parte de la premisa de que la relación tributaria entre un contribuyente y la Administración tributaria es netamente distinta de la relación que une a dos Administraciones, en virtud de la cual una de ellas es acreedora de una cantidad indebidamente ingresada en otra por un contribuyente. Precisa que esta última es un crédito de derecho público que no tiene naturaleza tributaria.

Rechaza la tesis de que cualesquiera actuaciones de una de las dos Administraciones o del obligado tributario, interrumpiendo la prescripción tributaria, sirven también como regla general para interrumpir la prescripción de las eventuales compensaciones entre Administraciones tributarias, con apoyo en la remisión que la propia legislación presupuestaria hace a la tributaria para la determinación de las causas de interrupción de la prescripción.

Señala que la presentación de la autoliquidación complementaria por el obligado tributario ante la HFN el día 5 de diciembre de 2012 interrumpió la prescripción del crédito tributario, pero no tuvo, por sí misma, eficacia interruptora del crédito de la AEAT nacido del ingreso efectuado dentro del plazo reglamentario de declaración.

Ahora bien, precisa, «otra cosa distinta es el crédito interadministrativo nacido por el ingreso de lo autoliquidado extemporáneamente que no puede empezar a prescribir mientras no se produce el ingreso correspondiente. En otras palabras, el problema no queda definitivamente resuelto con el argumento de que los actos del contribuyente no interrumpen la prescripción del crédito entre Administraciones».

Reconoce que el ingreso efectuado por el contribuyente en junio de 2011, del que nació el derecho de la AEAT a reclamar a la HFN la cantidad que esta última percibió, estaba prescrito el día 14 de junio de 2016, fecha en que la AEAT requirió a la HFN para que aceptase su propuesta de cambio de domicilio fiscal.

Ahora bien, dice después, el 5 de diciembre de 2012 nació otro crédito distinto del que estaba ya prescrito el 14 de junio de 2016. En ese sentido, defiende que «el primer requisito para que pueda hablarse de prescripción es que exista el crédito cuya

prescripción se alega. Tratándose de un crédito originado por el hecho de que una Administración tributaria ha percibido un impuesto que no le correspondía percibir, 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. Por tanto, el requisito esencial para que nazca el crédito de la Administración competente es el ingreso del tributo efectuado en Administración incompetente».

De aquí deduce la JACE que «el día 5 de diciembre de 2012, con el ingreso efectuado por el contribuyente en la HFN, surgió *ex novo* otro crédito de la AEAT a exigir a la HFN la cantidad indebidamente percibida por esta. El día en que la AEAT inició el procedimiento de cambio de domicilio fiscal, es decir, el 14 de junio de 2016, no habían transcurrido cuatro años desde que nació su derecho a ser reintegrada de la cantidad indebidamente ingresada en la HFN por el contribuyente».

El problema se resume por la JACE en estas dos proposiciones:

«1. Que la autoliquidación complementaria presentada por el obligado tributario 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 terceros 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.

2. Que el crédito de la Administración competente frente a la incompetente que percibió del obligado tributario 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».

La Junta Arbitral asegura que el Tribunal Supremo todavía no ha analizado el argumento en que se han basado todas sus resoluciones sobre los diferentes asuntos de esta naturaleza de los que ha conocido, argumento que no es otro que «el crédito interadministrativo solo nace cuando el contribuyente ha realizado el ingreso en la Administración incompetente».

No obstante, la JACE acaba dando la razón a la HFN.

SEGUNDO. - *Síntesis de las posiciones de la Administración del Estado y de la Comunidad Foral de Navarra.*

En síntesis, la parte recurrente sostiene que «es distinta la relación jurídica tributaria entre los contribuyentes y la Administración ante la que deben tributar, de la relación jurídica entre la Administración estatal y las Administraciones autonómicas con potestad tributaria propia, en este caso, la Administración Foral de Navarra, que puede generar créditos interadministrativos como consecuencia de los mecanismos de devolución previstos para los casos en que una Administración cobra lo que corresponde a otra».

Mantiene que «los créditos interadministrativos que nos ocupan son créditos de Derecho Público sujetos al plazo de prescripción de cuatro años que, para estos créditos establecen la LGP y, en el caso de Navarra, la LFHPN».

Después señala que lo que interesa a efectos del presente recurso, «es cuando comienza el cómputo del plazo de prescripción, en concreto, en los supuestos en que el crédito de una Administración frente a la otra, tiene su origen en un tributo ingresado indebidamente en la Administración deudora pero ha habido más de un pago, por ejemplo, como ocurre en este caso, por haber presentado el obligado tributario, tras su autoliquidación inicial, una declaración complementaria con resultado a ingresar. Lo que existe en estos supuestos, no es un derecho de crédito, sino dos: el derecho a cobrar lo ingresado indebidamente por el administrado la primera vez y el derecho a cobrar lo ingresado incorrectamente por segunda vez. También puede ocurrir que haya solo un ingreso posterior a una inicial autoliquidación a devolver, en cuyo caso el crédito nace cuando se produce dicho ingreso, no antes».

Seguidamente sostiene que no parece posible, «que el derecho a reclamar la devolución de una cantidad, empiece a prescribir antes de que la cantidad haya sido pagada y pueda por tanto ser devuelta. Este planteamiento es contrario al principio mismo de “actio nata” según el cual los plazos de prescripción de toda clase de acciones comienzan a contar desde el día en que pueden ejercitarse [arts. 1969 CC; 15.1.a) LGP]». Apostilla, acto seguido, que «difícilmente puede la AEAT (o, a la inversa, la Administración autonómica correspondiente) ejercitar la acción para que la HFN le devuelva lo que el contribuyente ingresó por IRPF de un determinado ejercicio en una declaración complementaria cuando ésta todavía no se ha presentado».

La resolución de la JACE recurrida, como se ha dicho, falla en el sentido en que lo hace, acatando la doctrina de este Alto Tribunal, en particular, las SSTs de 3 de

diciembre de 2020 (Rec. 425/2019) y de 18 de mayo de 2020 (Rec.206/2019). Sin embargo, la misma Junta expone las razones por las que considera que estas sentencias no enfocan correctamente el debate. Afirma la AEAT que, «el origen del problema puede estar en los argumentos expuestos por las partes, que se centraron en discutir sobre las causas de interrupción de la prescripción cuando, realmente, se trataba de dilucidar el *dies a quo* de dicha prescripción».

Por su lado, la HFN sostiene que la petición iniciadora del conflicto no permitía otra solución que la dada por la resolución de la JACE objeto del presente recurso, «pues lo que en él se pide no es que se desglosen diferentes créditos tributarios derivados de diversas actuaciones surgidas en momentos diferentes», sino «que la competencia para exigir el IRPF de 2010 correspondía a la AEAT, cuestión, igual que en el pleito resuelto por la sentencia de 3 de diciembre de 2020, que carece de todo sentido, pues la HFN ya había aceptado ese extremo». Añade que «los ingresos derivados de ese tributo, en cuanto se desprenden de un impuesto liquidado en 2011, estaban prescritos en junio de

2016. Una declaración complementaria no interrumpe el plazo de prescripción del crédito no tributario entre administraciones definido como tal, como el correspondiente a ese tributo y ejercicio».

La administración recurrida expone después, que comparate el acierto de la resolución de la JACE aquí impugnada, si bien, al tiempo, argumenta su errónea fundamentación, apoyándose en nuestra doctrina, representada, entre otras, por las sentencias de 18 de mayo de 2020, rec. 06/2020, de 3 de diciembre de 2020, rec. 425/2019 y de 28 de enero de 2021, rec. 106/2020.

Dicho todo ello, en esencia, concluye:

(i) La petición articulada ante la Junta Arbitral suponía la declaración de que la exacción del IRPF de 2010 del obligado correspondía a la AEAT y que las consecuencias económicas de ese impuesto y ejercicio, ingresadas en la HFN, habían de remesarse a la AEAT. Navarra asume el cambio de domicilio desde 1 de enero de 2010.

(ii) La remesa solicitada es exactamente igual de infundada que la que se solicitaba en el conflicto 105/2017, cuya resolución de 2 de octubre de 2019, fue revocada por sentencia de esta Sala, número 1665/2020, de 3 de diciembre de 2020, rec. 425/2019.

(iii) El pronunciamiento desestimatorio de contrario impugnado es correcto, pero no sólo por respeto al tenor del fallo de sentencias de esta Sala, sino por responder a los mismos pedimentos y en relación con resoluciones que expresamente defendían que una declaración complementaria supone el inicio de un nuevo crédito de derecho público.

TERCERO. - *Interpretación de la normativa aplicable y respuesta a las pretensiones de las partes.*

Como se ha indicado en los antecedentes, el 18 de octubre de 2019, el Delegado Especial de la AEAT en Navarra formuló requerimiento de inhibición a la Hacienda Foral de Navarra con objeto de que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9.1 del Convenio Económico reconozca la competencia de la AEAT para la exacción del IRPF del ejercicio 2010 del obligado tributario don NOMBRE Y APELLIDOS 1 (...) «y, en consecuencia, efectúe la remesa de los ingresos relativos a dicho tributo, ejercicio y recargo por presentación extemporánea».

Desde el inicio hasta el presente recurso ordinario, que no de casación, la posición de la AEAT ha sido la misma; defender que se «efectúe la remesa de los ingresos relativos a dicho tributo, ejercicio y recargo por presentación extemporánea». Por tanto, ni su argumentación ni su pretensión son incongruentes.

La discrepancia entre las partes está en los argumentos expuestos por ellas, ante la JACE y después en el presente recurso ordinario, sobre el *dies a quo* de la prescripción del crédito que la AEAT tiene frente a la HFN.

En ese sentido, ha de tenerse presente que la AEAT señala que lo que interesa a efectos del presente recurso, es cuándo comienza el cómputo del plazo de prescripción, en concreto, en los supuestos en que el crédito de una Administración frente a la otra, tiene su origen en un tributo ingresado indebidamente realizado en una Administración tributaria correspondiente a un determinado ejercicio, en este caso, el IRPF de 2010, pero habiéndose realizado más de un pago, por haber presentado el obligado tributario, tras su autoliquidación inicial, una autoliquidación complementaria con resultado a ingresar, pues, como señala la AEAT, «lo que existe en estos supuestos, no es un derecho de crédito, sino dos: el derecho a cobrar lo ingresado indebidamente por el administrado la primera vez y el derecho a cobrar lo ingresado incorrectamente por segunda vez».

En consonancia con ello, recuérdese que la AEAT solicita que «se dicte sentencia que anule la resolución de la Junta Arbitral objeto de impugnación y declare que correspondía a la AEAT la exacción del ejercicio 2010 del obligado tributario, don NOMBRE Y APELLIDOS 1 y, en consecuencia, declare la obligación de la HFN de

efectuar la remesa a la AEAT de los ingresos relativos a dicho tributo y ejercicio derivados de la presentación de la autoliquidación complementaria efectuada indebidamente ante la HFN».

Pues bien, teniendo en cuenta que el crédito interadministrativo nace cuando el contribuyente ha realizado el ingreso en la Administración incompetente, habrá que dar la razón a la Administración demandante en tanto en cuanto es el día 5 de diciembre de 2012, cuando el obligado tributario presentó indebidamente, ante la HFN, la autoliquidación complementaria del IRPF del 2010, y por tanto, cuando el 14 de junio de 2016 la AEAT formula su requerimiento a la HFN no estaba prescrito el derecho de aquella a cobrar lo ingresado en dicha ocasión.

CUARTO. - Costas

Nos hallamos ante un recurso en única instancia y, por tanto, resulta aplicable el artículo 139.1 LJCA y siendo así, habida cuenta de que declaramos la estimación de las pretensiones de la Abogacía del Estado, procede la imposición de las costas a la Comunidad Foral de Navarra. A tal efecto, la Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el apartado 3 de ese precepto legal, señala, como cifra máxima a que asciende su imposición, por todos los conceptos, la de 4.000 euros.

FALLO

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

1º) Que debemos estimar y estimamos el recurso contencioso-administrativo núm. 139/2020, interpuesto por el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado, contra la resolución de 4 de marzo de 2021 de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra en el conflicto núm. 139/2021, sobre Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del periodo 2010 del obligado tributario don NOMBRE Y APELLIDOS 1, de manera que debemos declarar y declaramos la nulidad de la indicada resolución, por ser disconforme con el ordenamiento jurídico, y en consecuencia declaramos la obligación de la Hacienda Foral de Navarra de efectuar la remesa a la AEAT de los ingresos relativos al IRPF de 2010 derivados de la presentación de declaración complementaria efectuada indebidamente ante dicha Hacienda Foral el día 5 de diciembre de 2012.

2º) Con imposición de las costas de este recurso a la Administración demandada, hasta el límite económico fijado en el último fundamento jurídico.

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

Así se acuerda y firma.

