

Conflicto: 124/2019

Promotor: Administración General del Estado

Partes: Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra **Objeto:** Obligatoriedad de transferir el importe de los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades realizados a Administración no competente para la exacción del impuesto

RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONVENIO ECONÓMICO ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

En sesión celebrada el 24 de junio de 2020, la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, integrada por D. Eugenio Simón Acosta (Presidente), D. José-Antonio Asiáin Ayala y D. Ismael Jiménez Compaired (Vocales) y D.^a María-José Bermejo Barcos (Secretaria), en el conflicto de competencias nº 124, planteado por la Administración General del Estado frente a la Comunidad Foral de Navarra, en relación a la obligatoriedad para la HFN de remesar a la AEAT los ingresos correspondientes a los pagos efectuados a aquella por ENTIDAD 1 a cuenta del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008, adoptó el siguiente Acuerdo del que fue Ponente D. José-Antonio Asiáin Ayala:

I. ANTECEDENTES

1.-El 23-07-2013, el Delegado Especial en Navarra de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) propuso a la Hacienda Tributaria de Navarra (denominada actualmente Hacienda Foral de Navarra, por lo que, en adelante y con independencia del momento en el que realizara

las actuaciones reseñadas en esta Resolución, nos referiremos a ella con esta última denominación; o, abreviadamente, con la de HFN) el cambio del domicilio fiscal de ENTIDAD 1, con efectos desde el 01-01-2008.

2.-Dicha propuesta de la AEAT fue rechazada por la Directora-Gerente de la HFN mediante su Resolución nº 948/2013, de 23-12-2013.

3.-Para resolver la referida discrepancia sobre el domicilio fiscal de ENTIDAD 1, la AEAT, mediante un escrito de 13-01-2014, planteó ante esta Junta Arbitral el correspondiente conflicto al que le fue asignado el nº 71.

4.-Esta Junta Arbitral dirimió dicho conflicto mediante una Resolución de 19-07-2016 en la que declaró que, a partir del 01-01-2018, ENTIDAD 1 no tuvo su domicilio fiscal en territorio navarro.

5.-Dicha Resolución de esta Junta Arbitral fue confirmada por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en su Sentencia nº 1248/2017, de 13-07-2017.

6.-En ejecución de dicha Sentencia, el Director del Servicio de Inspección Tributaria de la HFN remitió al Delegado Especial en Navarra de la AEAT, mediante un escrito de 14-09-2018, las declaraciones tributarias presentadas por ENTIDAD 1 correspondientes a los periodos posteriores al 23-07-2009, incluida, por tanto, la declaración-autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) del ejercicio 2008, cuyo plazo de presentación finalizó el 25-07-2009.

Entre las referidas declaraciones-autoliquidaciones, no estaban, sin embargo, las correspondientes a los pagos fraccionados a cuenta del IS del ejercicio 2008, presentadas, todas ellas, antes del 23-07-2009.

7.-Mediante un escrito de su Delegado Especial en Navarra de 14-11-2018, la AEAT formuló requerimiento de inhibición a la HFN en relación a la obligatoriedad para la HFN de remesar a la AEAT los ingresos

correspondientes a los pagos efectuados a aquella por ENTIDAD 1 a cuenta del IS del ejercicio 2008.

8.-Mediante un escrito de su Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico de 17-12-2018, la HFN rechazó el citado requerimiento de inhibición, por entender que, habida cuenta de que la AEAT presentó la propuesta de cambio del domicilio fiscal de ENTIDAD 1 el 23-07-2013, el derecho a reclamar el importe de los créditos nacidos con anterioridad al 23-07-2009 debía considerarse prescrito.

9.-Mediante un escrito de su Director General de 10-01-2019, que fue presentado en la estafeta de correos nº 25 de Madrid el 14-01-2019 y que tuvo entrada en la Secretaría General de esta Junta Arbitral el 18-01-2019, la AEAT promovió conflicto de competencias frente a la HFN para resolver la discrepancia surgida entre ambas Administraciones en relación a la obligatoriedad para la HFN de remesar a la AEAT el importe de los pagos efectuados a aquella por ENTIDAD 1 a cuenta del IS del ejercicio 2008.

En dicho escrito, la AEAT fundamentó el planteamiento del conflicto en las siguientes alegaciones:

Alegó, en primer lugar, la AEAT que, conforme a lo establecido en el artículo 19 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio), la exacción del IS corresponde a la Administración del Estado cuando se trata de sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio común cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiere excedido de siete millones de euros.

Sostuvo, por ello, la AEAT que, en aplicación de dicho precepto, corresponde a la Administración del Estado la exacción del IS del ejercicio 2008 de ENTIDAD 1, tanto en lo que respecta a la cuota final como en lo que se refiere a los pagos fraccionados a cuenta de la misma.

Rechazó, a continuación, la AEAT la prescripción alegada por la HFN para justificar su negativa a atender, en lo relativo a los pagos fraccionados a cuenta del IS de 2008, el mencionado requerimiento de inhibición de 14-11-2008.

A ese respecto, argumentó la AEAT que, dado su carácter instrumental, los pagos fraccionados (y, en general, los pagos a cuenta) no pueden desvincularse de la correspondiente obligación tributaria principal, por lo que, a su juicio, los plazos de prescripción del derecho a exigir el pago de la cuota resultante de la obligación tributaria principal afectan a los pagos fraccionados realizados a cuenta de dicha obligación.

Para la AEAT, la autonomía, respecto a la obligación tributaria principal, de la obligación de autoliquidar y realizar pagos a cuenta tiene un alcance meramente formal, no sustantivo, ya que la obligación tributaria material, consistente en el pago de la cuota tributaria resultante de la realización del hecho imponible, es única, siendo el pago a cuenta, como su propio nombre indica, un mero anticipo.

Concluyó, por tanto, la AEAT que la HFN debe remesarle el importe de los pagos fraccionados realizados por ENTIDAD 1 antes del 23-07-2009, por estar tales pagos asociados a la declaración-autoliquidación del IS del ejercicio 2008 que, por haber sido presentada con posterioridad a la expresada fecha, no se vio afectada por la prescripción.

Por todo ello, en el escrito de 14-01-2019 mediante el que promovió el conflicto, la AEAT solicitó a esta Junta Arbitral que declare que la competencia para la exigibilidad de los pagos fraccionados a cuenta del IS del ejercicio 2008 efectuados por ENTIDAD 1 a la HFN corresponde a la Administración del Estado; y que, en consecuencia, la HFN debe remesar a la AEAT el importe de los pagos realizados en ese concepto por dicho obligado tributario antes del 23-07-2009.

10.-Mediante una Resolución de 15-02-2019, el Presidente de esta Junta Arbitral tuvo por planteado el conflicto promovido por la AEAT en el citado escrito de 14-01-2019, del que dio traslado a la HFN; y emplazó a esta para que, en el plazo de un mes, formulara las alegaciones que considerara pertinentes para fundamentar sus pretensiones y propusiera las pruebas necesarias para acreditar los hechos determinantes de aquellas.

11.-La HFN se opuso a la referida pretensión de la AEAT mediante un escrito de su Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico de 29-03-2019, que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral ese mismo día.

Para fundamentar su oposición, la HFN alegó que no hay conflicto alguno sobre la competencia para la exacción del IS de ENTIDAD 1 del ejercicio 2008, incluida la de los correspondientes pagos a cuenta, ya que la competencia para ello de la AEAT fue reconocida por la HFN, una vez que esta Junta Arbitral, mediante la Resolución de 19-07-2016 que puso fin al conflicto nº 71, confirmada por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en su Sentencia nº 1248/2017, de 13-07-2017, declaró que, a partir del 01-01-2008, ENTIDAD 1 no tuvo su domicilio fiscal en territorio navarro.

A juicio de la HFN, lo que se discute en este procedimiento arbitral no es, por tanto, dicha competencia sino los efectos económicos de su reconocimiento, por lo que, a su entender, no estamos ante un conflicto de competencias propiamente dicho, sino ante una reclamación dineraria de la AEAT sobre la que esta Junta Arbitral no debe pronunciarse por ser ajena al ámbito competencial que le reconoce el artículo 51.1 del Convenio.

Además de en dicha alegación de inadmisibilidad, la HFN fundamentó su oposición a la pretensión de la AEAT en la prescripción del derecho de esta a reclamar el importe de los pagos fraccionados en cuestión.

Para la HFN, la obligación de efectuar pagos a cuenta tiene, conforme a lo dispuesto en el artículo 23.1 de la Ley General Tributaria, carácter autónomo respecto de la obligación principal.

Y, en su opinión, ese carácter autónomo se ve reforzado en el artículo 58.1 de dicha Ley, que establece que *“La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta”*.

Sostuvo, por ello, la HFN que, a tenor de lo dispuesto en el precepto transcrito, el concepto de deuda tributaria se puede, por consiguiente, predicar tanto de la obligación tributaria principal como de la obligación autónoma de realizar pagos a cuenta. Y prosiguió su argumentación afirmando que, siendo distintos los plazos legales en los que cada una de esas obligaciones debe cumplimentarse, son también distintos los plazos de prescripción de los créditos inherentes a las mismas.

Y es que, para la HFN, los créditos controvertidos constituyen créditos de derecho público no tributarios que, a tenor de lo establecido en el artículo 25 de la Ley Foral 13/2007, de 4 de abril, de la Hacienda Pública de Navarra, prescriben a los cuatro años.

Por todo ello, la HFN concluyó sus alegaciones afirmando que, cuando ENTIDAD 1 le ingresó los pagos fraccionados a cuenta del IS de 2008, nació en favor de la AEAT un derecho de crédito de contenido pecuniario y naturaleza no tributaria para reclamar el importe de los mismos durante un plazo de cuatro años. Al entender de la HFN, una vez que transcurrió dicho plazo, el citado derecho de crédito se extinguió por prescripción, por lo que esta no pudo verse interrumpida por la posterior solicitud de rectificación del domicilio fiscal del obligado tributario, que formuló la AEAT el 2307-2013, pues, para entonces, la acción para reclamar dicho importe había ya prescrito.

12.-Mediante una Resolución de 31-05-2019, el Presidente de esta Junta Arbitral dio traslado a la AEAT de las alegaciones formuladas por la

HFN en el mencionado escrito de 29-03-2019; declaró abierto el período de instrucción por un plazo de dos meses; emplazó a las partes para que, en el referido plazo, aportaran los medios de prueba que consideraran oportunos para la acreditación de los hechos determinantes de sus pretensiones; y designó Ponente al Vocal de esta Junta Arbitral D. José-Antonio Asiáin Ayala.

13.-En el referido periodo de instrucción, ninguna de las Administraciones en conflicto aportó medio de prueba alguno.

14.-Mediante una Resolución de 02-10-2019, el Presidente de esta Junta Arbitral, en cumplimiento de lo dispuesto en los apartados 4 y 5 del artículo 17 de su Reglamento, puso de manifiesto el expediente a las Administraciones en conflicto y a los interesados y les emplazó a formular, en el plazo de un mes, cuantas alegaciones estimaran pertinentes para fundamentar sus pretensiones.

15.-Mediante un escrito fechado el 29-10-2019, que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral ese mismo día, el Director General de la AEAT formuló sus alegaciones finales, en las que, en primer lugar, reiteró la competencia de esta Junta Arbitral para dirimir el presente conflicto, por versar este sobre una discrepancia surgida entre ambas Administraciones en relación con la competencia para la exacción del IS y con la obligación de remesar el importe de los pagos a cuenta efectuados a la Administración finalmente considerada como no competente para dicha exacción.

Para la AEAT, se trata, por tanto, de una discrepancia que, por ser consecuencia de la aplicación del Convenio y de sus puntos de conexión y, específicamente, del cambio del domicilio fiscal del obligado tributario, debe ser resuelta por esta Junta Arbitral, por tener tal discrepancia perfecto encaje en su ámbito competencial.

La AEAT apoyó su argumentación sobre este extremo en la Resolución de esta Junta Arbitral de 02-10-2019, que puso fin al conflicto nº 105.

Tras efectuar esa afirmación de la competencia de esta Junta Arbitral para resolver el presente conflicto, la AEAT rechazó la prescripción alegada por la HFN y, para ello, además de reiterar sus alegaciones iniciales sobre la vinculación existente entre los pagos a cuenta y la declaración-autoliquidación final del IS, invocó la ya mencionada Resolución de esta Junta Arbitral de 02-10-2019.

16.-Mediante un escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 04-11-2019, el Director-Gerente de la HFN formuló sus alegaciones finales, en las que, tras reiterar las contenidas en el escrito de 29-03-2019 al que hemos hecho referencia en el apartado 11 de este capítulo de antecedentes, solicitó a esta Junta Arbitral que declare la inadmisibilidad del conflicto planteado por la AEAT y, subsidiariamente, que desestime íntegramente las pretensiones formuladas por esta.

II. NORMAS APLICABLES

17.-Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

a).-El Convenio aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y modificado por la Ley 12/1993, de 13 de diciembre; por la Ley 19/1998, de 15 de junio; por la Ley 25/2003, de 15 de julio; por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre; y por la Ley 14/2015, de 24 de junio.

b).-El Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo, y modificado por el Real Decreto 530/2017, de 26 de mayo.

c).-Las demás disposiciones de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

18.-En el planteamiento y tramitación de este conflicto, se han observado las normas de procedimiento contenidas en el referido Reglamento.

19.-Como hemos puesto de manifiesto en el capítulo de antecedentes, la controversia existente entre las Administraciones en conflicto se refiere a las siguientes cuestiones:

i).-Si el presente conflicto es o no admisible por tener por objeto una reclamación dineraria sobre la que esta Junta Arbitral no debe pronunciarse por ser ajena al ámbito competencial que le reconoce el artículo 51.1 del Convenio.

ii).-Si el derecho de la AEAT a reclamar a la HFN el importe de los pagos fraccionados a cuenta del IS realizados por ENTIDAD 1 antes del 23-07-2009 debe o no considerarse prescrito.

20.-Sobre el objeto de los conflictos en los que la Administración competente para la exacción de un determinado impuesto reclama a otra no competente para ello el importe de los pagos a cuenta efectuados a esta por el obligado tributario, nos hemos pronunciado ya en resoluciones anteriores como, por ejemplo, la de 02-10-2019 (recaída en el conflicto nº 105), relativa a la reclamación del importe de pagos fraccionados a cuenta del IRPF, o la de 23-04-2020 (recaída en el conflicto nº 112), relativa a la reclamación del importe de pagos fraccionados a cuenta del IS.

En ambas resoluciones, declaramos la competencia de esta Junta Arbitral para la resolución del conflicto en atención a la conexión existente entre el cambio del domicilio fiscal del obligado tributario que efectuó los pagos a cuenta en la Administración incompetente para la exacción del impuesto y la posterior reclamación del importe de los mismos por la Administración competente.

En el caso que ahora nos ocupa, existe también esa conexión, pues lo que en el fondo se discute es la competencia para la exacción de los pagos fraccionados a cuenta del IS del ejercicio 2008 realizados por ENTIDAD 1 y, solo como consecuencia de ello, se discute si la HFN debe o no remesar a la AEAT el importe de los pagos efectuados en ese concepto por el obligado tributario antes del 23-07-2009.

21.-La existencia de esa íntima conexión entre los referidos elementos nos lleva a rechazar también en este caso la alegación de inadmisibilidad del conflicto por falta de competencia de esta Junta Arbitral formulada por la HFN.

22.-Sobre la otra cuestión controvertida en este conflicto (la prescripción del derecho de la Administración competente a reclamar a la incompetente el importe de los pagos fraccionados a cuenta del IS efectuados a esta por el obligado tributario), nos hemos pronunciado ya en las mencionadas resoluciones de 02-10-2019 y 23-04-2020 en los siguientes términos, que son plenamente aplicables en el caso que nos ocupa:

i).-Que la obligación de efectuar pagos a cuenta (sean retenciones, ingresos a cuenta o pagos fraccionados) es una obligación autónoma es algo que no ofrece duda porque lo establece de forma expresa la ley, pero es necesario interpretar el alcance de dicha autonomía porque es indiscutible el vínculo que existe entre esa obligación autónoma y la obligación de pago del impuesto.

ii).-Ese innegable vínculo ha inducido a la Sala Tercera del Tribunal Supremo a declarar (en relación con las retenciones, que comparten con los pagos fraccionados la naturaleza de pago a cuenta) la extinción de la obligación de ingresarlas cuando el contribuyente haya realizado el pago del impuesto sin deducir las cantidades que debieron retenerse y no se retuvieron.

Así, por ejemplo, en la Sentencia de 27-02-2007, que resolvió el recurso 2400/2002, afirmó dicha Sala que *“La Administración pudo y debió probar que*

ese doble pago no se había producido. Pero en lugar de aducir y acreditar tal circunstancia ... ha preferido insistir en la naturaleza independiente de la obligación del retenedor, con respecto a la del sujeto pasivo, e hipertrofiar y desnaturalizar la obligación del retenedor”.

Y, en la Sentencia de 15-09-2009, que resolvió el recurso 3766/2003, puntualizó que *“La calificación de las rentas como de trabajo personal genera la existencia de la obligación de retener por parte del pagador, que es autónoma respecto de la obligación principal, por lo que solo el cumplimiento por el deportista de su obligación tributaria puede excluir al Club del deber de ingreso, sin perjuicio de que proceda exigir los intereses de demora al retenedor desde el final del plazo de ingreso y la posible sanción.*

Y, más adelante, afirmó que *“Esta Sala ha declarado, para evitar un enriquecimiento injusto por parte de la Administración, la imposibilidad de exigir la retención cuando el sujeto pasivo presentó la declaración en su momento y se constata que cumplió con su obligación. Así las sentencias de 27 de febrero de 2007, 5 de marzo de 2008, 16 de julio de 2008 y 21 de mayo de 2009”.*

iii).-La afirmación contenida en la citada Sentencia de 27-02-2007 de que no se debe *“hipertrofiar y desnaturalizar la obligación del retenedor”* es predicable, con más motivo, de los pagos fraccionados, cuyo grado de autonomía respecto de la obligación principal es menos intenso, ya que, en tales pagos, no concurren en calidad de obligados dos sujetos distintos, sino que hay un solo obligado a efectuar tanto el pago fraccionado como el pago del impuesto.

iv).-Así pues, junto al indudable carácter autónomo que formalmente tiene el pago fraccionado a cuenta del IS, el hecho de llevar a su extremo esta característica, admitiendo la prescripción de la obligación de reintegro nacida el día en que se produjo el ingreso de dicho pago fraccionado, desembocaría en un resultado materialmente injusto consistente en un enriquecimiento de la Administración incompetente con el consiguiente empobrecimiento de la

Administración a la que correspondía la competencia, tanto para recibir el pago fraccionado como para exigir el pago del impuesto.

v).-Hemos de admitir, en los términos antes señalados, 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.

Reconocemos, por tanto, que, 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; pero, en el momento en que se realiza el pago del impuesto, ese derecho experimenta una especie de novación o transformación, en la medida en que el pago a cuenta anteriormente efectuado se convierte en un elemento de cuantificación de la cuota del impuesto.

Y es que, 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 es la cuota líquida del impuesto (o, en su caso, la cuota efectiva) o, si se quiere y por ser más exactos, la cuota previa a la deducción de las cantidades percibidas a cuenta por la Administración incompetente.

23.-Esa mutación del objeto del referido derecho de reintegro determina que el derecho de la AEAT a reclamar a la HFN el importe de los pagos fraccionados a cuenta del IS realizados a esta por ENTIDAD 1 antes del 23-07-2009 no deba considerarse prescrito por el transcurso del plazo de cuatro años que establecen el artículo 25 de la Ley Foral 13/2007, de 4 de abril, de la Hacienda Pública de Navarra y el artículo 15 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

IV. ACUERDO

En virtud de los precedentes hechos y fundamentos jurídicos, esta Junta Arbitral acuerda:

Primero.-Rechazar la alegación de inadmisibilidad del conflicto por falta de competencia de esta Junta Arbitral formulada por la HFN.

Segundo.-Estimar la pretensión formulada por la AEAT y, en consecuencia, declarar la competencia de la Administración del Estado para la exacción de los pagos fraccionados a cuenta del IS del ejercicio 2008 efectuados por ENTIDAD 1 a la HFN.

Tercero.-Notificar el presente acuerdo, en la forma reglamentariamente establecida, a la AEAT, a la HFN y a ENTIDAD 1.

V. FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL ACUERDO

La HFN deberá transferir a la AEAT el importe de los pagos fraccionados a cuenta del IS del ejercicio 2008 que recibió de ENTIDAD 1.

VI. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso deberá interponerse en el plazo de dos meses, contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

En el lugar y fecha del encabezamiento

EL PRESIDENTE



Eugenio Simón Acosta

EL VOCAL



José-Antonio Asiáin

EL VOCAL

A handwritten signature in blue ink, appearing to read "Ismael Jiménez Compared", enclosed within a large, loopy oval scribble.

Ismael Jiménez Compared

LA SECRETARIA

A handwritten signature in black ink, consisting of the letters "MB" followed by a long, horizontal, pointed stroke that tapers to the right.

Mª José Bermejo Barcos