

Resolución: R 39/2022

Expediente: 44/2015

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 28 de julio de 2022.

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

ACUERDO

Sobre el conflicto planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo AEAT) frente a la Diputación Foral de Gipuzkoa (en lo sucesivo DFG), cuyo objeto es determinar la competencia de exacción respecto del año 2010 de las retenciones por rendimientos de trabajo practicadas por el INSS, respecto de las personas pensionistas del régimen público de la Seguridad Social de perceptoras que en dicho año tuvieron supuestamente su residencia habitual en territorio común, que se tramita ante esta Junta Arbitral con número de expediente 44/2015.

I. ANTECEDENTES

1.- El 11 de abril de 2014 la AEAT notificó al INSS el inicio de un procedimiento de comprobación e investigación, en relación con las retenciones de trabajo del año 2010.

2.- El 11 de febrero de 2015 las actuaciones culminaron con la incoación del Informe A09 de ingreso en administración no competente, que considera que se ingresaron indebidamente a la DFG las retenciones de pensionistas que tuvieron su residencia en territorio común por un importe de 808.437 euros.

3.- El 17 de marzo de 2015 la DFG recibió el referido Informe junto con una solicitud de reembolso de la referida cantidad.

4.- El 6 de mayo de 2015 la DFG rechazó la solicitud al entender prescrito el derecho del Estado en base a lo dispuesto en el art. 15.1.a) de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (en lo sucesivo LGP).

5.- El 3 de julio de 2015 la AEAT requirió de inhibición a la DFG, que fue rechazado el día 30 del mismo mes.

6.- El 28 de agosto de 2015 la AEAT planteó conflicto ante la Junta Arbitral, que se ha tramitado por el procedimiento ordinario, concediendo trámite de alegaciones iniciales a la DFG por plazo de un mes y, previa puesta de manifiesto del expediente, trámite de alegaciones finales a todas las partes por plazo de un mes.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Competencia de la Junta Arbitral

La Junta Arbitral es competente en virtud del art. 66 del Concierto Económico que establece que son funciones de la misma:

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

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

Esta cuestión es pacífica por cuanto, como luego analizaremos, existe reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo resolviendo recursos contra Resoluciones de las Juntas Arbitrales del Concierto y Convenio Económicos, que admiten la previa competencia de las mismas.

2.- Normativa aplicable

El art. 11 de la LGP sobre nacimiento, adquisición y extinción de los derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública estatal, establece que:

1. Los derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública estatal se adquieren y nacen de conformidad con lo establecido en la normativa reguladora de cada derecho.

2. Los derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública estatal se extinguen por las causas previstas en la Ley General Tributaria y las demás previstas en las leyes.

Sin perjuicio de lo establecido en esta ley y en la normativa reguladora de cada derecho, el procedimiento, efectos y requisitos de las formas de extinción de los derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública estatal se someterán a lo establecido en la Ley General Tributaria y el Reglamento General de Recaudación.

En relación con la prescripción de dichos derechos, el art. 15 LGP establece:

1. Salvo lo establecido por las leyes reguladoras de los distintos recursos, prescribirá a los cuatro años el derecho de la Hacienda Pública estatal:

a) A reconocer o liquidar créditos a su favor, contándose dicho plazo desde el día en que el derecho pudo ejercitarse.

b) Al cobro de los créditos reconocidos o liquidados, a contar desde la fecha de su notificación o, si ésta no fuera preceptiva, desde su vencimiento.

2. La prescripción de los derechos de la Hacienda Pública estatal se interrumpirá conforme a lo establecido en la Ley General Tributaria y se aplicará de oficio.

El art. 20 LGP establece la fuente de las obligaciones en los siguientes términos:

Las obligaciones de la Hacienda Pública estatal nacen de la ley, de los negocios jurídicos y de los actos o hechos que, según derecho, las generen.

Por último, el art. 25 LGP sobre prescripción de las obligaciones señala que:

1. *Salvo lo establecido por leyes especiales, prescribirán a los cuatro años:*

a) El derecho al reconocimiento o liquidación por la Hacienda Pública estatal de toda obligación que no se hubiese solicitado con la presentación de los documentos justificativos. El plazo se contará desde la fecha en que se concluyó el servicio o la prestación determinante de la obligación o desde el día en que el derecho pudo ejercitarse.

b) El derecho a exigir el pago de las obligaciones ya reconocidas o liquidadas, si no fuese reclamado por los acreedores legítimos o sus derechohabientes. El plazo se contará desde la fecha de notificación, del reconocimiento o liquidación de la respectiva obligación.

2. *Con la expresada salvedad en favor de leyes especiales, la prescripción se interrumpirá conforme a las disposiciones del Código Civil.*

3.- Postura de la DFG

La DFG parte de la premisa de que el supuesto crédito de la AEAT frente a ella es público, pero no tributario.

En consecuencia, entiende que no le resulta aplicable el instituto de la prescripción tributaria, sino la presupuestaria o interadministrativa, siendo la intervención del contribuyente esencial en la primera pero irrelevante en la segunda.

La DFG entiende que el derecho de la AEAT frente a ella nació en el momento que se realizaron los ingresos indebidos y prescribió por transcurso del plazo de 4 años desde dicho momento.

La prescripción del derecho interadministrativo trae causa de la tardanza del Estado en ejercitar su derecho tributario, puesto que la interrupción de la prescripción del derecho a reclamar una deuda tributaria no interrumpe el derecho interadministrativo.

Ello es así porque no es el acta, liquidación o informe que ultima el procedimiento tributario el título habilitante para la reclamación interadministrativa.

4.- Postura de la AEAT

De acuerdo a lo previsto en el art. 7 del Concierto Económico la competencia de exacción de las retenciones procedentes de pensiones, haberes pasivos y prestaciones percibidas de los Regímenes Públicos de la Seguridad Social y Clases Pasivas, Instituto Nacional de Empleo, Montepíos, Mutualidades, fondos de promoción de empleo, planes de pensiones, entidades de previsión social voluntaria así como las prestaciones pasivas de empresas y otras entidades, corresponderán a las Diputaciones Forales cuando la persona perceptora tenga su residencia habitual en el País Vasco.

La AEAT entiende que de acuerdo a la jurisprudencia del Tribunal Supremo debe hacerse una interpretación restrictiva del instituto de la prescripción, por cuanto supone una restricción del ejercicio de derechos en aras del principio de seguridad jurídica.

La AEAT entiende que la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 2015, recaída en el recurso contra la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto

Económico 11/2014, establece que lo que se opone al instituto de la prescripción es que un acto del deudor beneficie a un acreedor que ha abandonado su derecho, no ejerciendo las competencias que le otorga el ordenamiento frente al contribuyente.

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

5.1.- Resolución 11/2014 de la Junta Arbitral

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

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

El 27-12-2002 presentó sendos escritos a la DFG y AEAT indicando que su volumen de operaciones del 2008 era 76,68% DFG y 23,32% AEAT, y solicitaba que la AEAT transfiriera a la DFG la diferencia.

La AEAT aceptó el 10-12-03 la proporción señalada por el obligado y el 20-5-04 acordó transferir la cantidad correspondiente al período de diciembre-98 por entender que lo anterior (ene-nov 98) estaba prescrito.

El 13-3-2008 la DFG requirió de inhibición a la AEAT. Finalmente se planteó conflicto.

La DFG entiende que la devolución que realizó a la empresa por IVA-98 devino indebida el 27-12-02 con el escrito del obligado y por tanto en dicho

momento comienza a contar la prescripción, habiéndose interrumpido por los actos de la AEAT de 10-12-03 y 20-5-04.

Postura de la Junta Arbitral:

El plazo de prescripción del crédito de la DFG frente a la AEAT se regula por la LGP (en 1998 era de 5 años, aunque posteriormente se redujo a 4 años).

La DFG tenía la competencia inspectora sobre el obligado, que podía haber ejercido en cualquier momento, sin que el escrito del obligado de 27-12-02 sea el que genere su derecho a ser resarcido de una devolución indebidamente efectuada; por tanto, el ejercicio de su derecho está prescrito.

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

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

Ni siquiera es obstáculo para la prescripción que la actuación de la AEAT para comprobar el escrito del obligado de 27-12-02 se realizara exclusivamente con éste y no con DFG, porque tampoco habría prescrito el derecho de ésta a liquidar al obligado.

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

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

Postura del Tribunal Supremo:

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

Esta prescripción no se interrumpe el 20-5-04 porque se opone a la naturaleza misma del instituto de la prescripción el que su plazo pueda ser interrumpido en beneficio del acreedor (la Diputación Foral) por un acto del deudor (la Agencia Estatal de Administración Tributaria) dirigido a un tercero y que no incide directamente sobre el derecho de aquél.

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

Situación objeto de controversia:

Un obligado con domicilio en Navarra presenta en junio 2011 la declaración de IRPF 2010 ante la HTN.

El 5-12-2012 presentó una declaración complementaria y realizó el ingreso correspondiente.

El 14-6-2016 la AEAT hace una propuesta a la HTN de cambio de domicilio con efectos retroactivos al 2009.

La HTN contesta el 25-2-19 aceptando la propuesta, aunque retrotrae los efectos a los ejercicios no prescritos al 14-6-16, por lo que no transfiere el IRPF 2010 por entender que prescribió en junio 2015, al no interrumpir la prescripción del mismo la declaración complementaria.

Postura de la Junta Arbitral del Convenio Económico:

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

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

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

- Que la autoliquidación complementaria presentada por 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.

- 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.

Postura del Tribunal Supremo:

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

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

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

Situación objeto de controversia:

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

El 22-4-2013 presentó declaración complementaria a ingresar.

El 17-6-16 la AEAT solicitó a la HTN cambio de domicilio de las personas obligadas con efectos retroactivos al 1-1-09.

El 4-4-17 la HTN contestó afirmativamente, pero retrayendo los efectos entre administraciones solo al 17-6-12, por lo que no incluyó ni las cantidades por devoluciones indebidamente efectuadas por la AEAT relativas al IRPF 2009 y 2010, ni los pagos fraccionados del primer trimestre 2012 ingresados por el matrimonio. Sí se incluyeron las cantidades indebidamente ingresadas por el matrimonio el 22-4-13.

Postura de la Junta Arbitral del Convenio Económico:

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

La prescripción del derecho tributario frente al obligado por la presentación de la declaración extemporánea no afecta a la prescripción del crédito extratributario entre administraciones, porque es evidente que los actos de terceras personas (los obligados tributarios, en el presente caso) no pueden influir en la prescripción del crédito entre las Administraciones.

Aunque las Administraciones parten del presupuesto de que el derecho de crédito y la respectiva obligación entre ellas nace exclusivamente de la

titularidad de la competencia sobre el impuesto, es evidente que no es así. Sin duda alguna, para que una Administración pueda llegar a ser acreedora de la otra es presupuesto indispensable que la primera sea competente para exaccionar el impuesto, pero el crédito no nace de ahí, sino del ingreso efectuado en la Administración incompetente.

Por tanto, procede reconocer el derecho de la AEAT a las cantidades indebidamente ingresadas por el obligado el 22-4-2013, pero no a las cantidades indebidamente devueltas al mismo por las declaraciones del 2009 y 2010.

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

Todo ello es aplicable a los pagos a cuenta en general, es decir a las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, pero hay que añadir que es más evidente el caso de los pagos fraccionados porque es la misma persona la obligada a efectuarlos y a pagar el impuesto. Sería

absurdo e injusto exigir el ingreso del pago fraccionado que no se ingresó a su debido tiempo a la misma persona que ha efectuado el ingreso del impuesto sin deducir el pago fraccionado. Se trataría de una duplicación del pago de una misma cantidad por una misma persona y, si así fuera, habría que entender necesariamente que la obligación de ingresar el pago fraccionado carecería de fundamento y solo se podría entender como un ingreso que originase simultáneamente un crédito del contribuyente a la devolución del impuesto pagado en exceso por no haber deducido el pago fraccionado.

Postura del Tribunal Supremo:

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

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

Situación objeto de controversia:

Un matrimonio declaró a la HTN, ingresando los pagos a cuenta por venta de acciones del 2009, el 20 de abril del 2010, y presentando la declaración del IRPF 2009 el 30-6-10.

El 17-6-14 la AEAT solicitó a la HTN el cambio de domicilio con efectos 1-1-2009.

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

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

Postura del Tribunal Supremo:

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

Ese plazo no puede interrumpirse por el acto de un tercero ajeno a la relación de derecho público entre ambas Administraciones.

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

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

Esa autonomía implica que, efectuado el correspondiente pago a cuenta, se inicie el plazo de prescripción correspondiente, tanto para 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.

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

- Hay un factor que hace todavía más evidente la autonomía entre las obligaciones que estamos analizando en el presente litigio: cabe legalmente deducirse de la cuota del impuesto correspondiente

pagos a cuenta no satisfechos por el obligado a retener o a ingresara cuenta.

La tesis de la novación, que implica la *conversión* del pago a cuenta en el pago del tributo a través de la autoliquidación -con el correlativo traslado de la fecha de nacimiento de la obligación-, resulta, ciertamente, creativa, pero tropieza con la configuración legal de las obligaciones tributarias en juego y, sobre todo, con la naturaleza de las cosas: el ingreso a cuenta tuvo lugar en un momento determinado ante una Administración incompetente (la 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.

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

Situación objeto de controversia:

El obligado presenta el 14-6-11 la autoliquidación por IRPF 2010 ante la HTN. El 28-12-12 presentó una autoliquidación complementaria.

El 2-10-15 la AEAT propuso a la HTN el cambio de domicilio del obligado con efectos retroactivos al 1-1-2010.

El 17-11-15 la HTN aceptó el cambio con efectos retroactivos entre administraciones al 2-10-11, incluyendo el ingreso complementario el 28-12-12 pero no la declaración del 2010 ingresada el 14-6-11.

Postura del Tribunal Supremo:

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

La declaración complementaria no interrumpe la prescripción del crédito en cuestión por cuanto, habida cuenta de su naturaleza no tributaria, resultaría ilógico que dicha prescripción pueda ser interrumpida en beneficio del acreedor (la Agencia Estatal de la Administración Tributaria) por la actuación de un tercero (DA) 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.

5.7.- Resumen

Es jurisprudencia pacífica y reiterada que el derecho interadministrativo es un derecho de naturaleza pública presupuestaria, distinto del derecho tributario que ostenta la administración frente al contribuyente.

El plazo de prescripción del derecho interadministrativo comienza en el momento en que se realiza el ingreso indebido, y no se interrumpe por los actos que se practiquen en el procedimiento tributario que siga la Administración que se considera competente con la persona obligada (que es una tercera en la relación jurídica interadministrativa).

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Declarar que ha prescrito el derecho de crédito de la AEAT frente a la DFG por las retenciones de trabajo del año 2010 indebidamente ingresadas por el INSS a ésta.

2º.- Notificar el presente Acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Gipuzkoa y al INSS.