

**Conflicto:** 105/2017

**Promotor:** Director General de la AEAT

**Administraciones en conflicto:** Agencia Estatal de Administración Tributaria y Hacienda Tributaria de Navarra

**Objeto:** IVA e IS. Volumen de operaciones

**Fecha de la resolución:** 2 de octubre de 2019

## RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL

### I. ANTECEDENTES

1º El día 1 de diciembre de 2017 tuvo entrada en la sede de esta Junta Arbitral un escrito del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT), con el que se promueve un conflicto para resolver la discrepancia suscitada respecto de la competencia para la exacción del IRPF en los ejercicios 2009 y 2010 de los obligados tributarios don AAA y doña BBB, y respecto de la obligatoriedad por parte de la Hacienda Tributaria de Navarra (en adelante, HTN) de remesar a la AEAT los ingresos relativos a los pagos fraccionados del IRPF del primer trimestre del ejercicio 2012, efectuados por los citados obligados tributarios, al amparo del artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio).

2º En el citado escrito se afirma que los obligados tributarios presentaron oportunamente declaración conjunta de los años 2009 y 2010 ante la HTN y obtuvieron devoluciones de 4.068,99 € y 498 € respectivamente. El 22 de abril de 2013 presentaron declaraciones complementarias con cuotas a ingresar de 18.806,94 € y 13.209,31 € en cada periodo.

3º La AEAT remitió a la HTN el 17 de junio de 2016 propuesta de rectificación del domicilio fiscal de los obligados tributarios a (Madrid), con efectos desde 1 de enero de 2009. La HTN prestó conformidad a la modificación el 4 de abril de 2017, “con efectos desde el 17 de junio de 2012 en cuanto a los créditos entre las Administraciones tributarias”.

4º El 28 de julio de 2017, la AEAT recibió de la HTN las declaraciones de los periodos 2009 y siguientes “con efectos desde el 17 de junio de 2012 en cuanto a los créditos entre Administraciones, a fin de que quedara regularizada la situación tributaria”. En esa fecha es cuando tuvo conocimiento la AEAT de que la HTN no remitía “ni las declaraciones correspondientes a los pagos fraccionados del IRPF del ejercicio 2012, periodo 1T, ni las declaraciones de IRPF de los ejercicios 2009 y 2010”.

5º El 27 de septiembre de 2017, la AEAT requirió a la HTN para que reconozca, por un lado, la competencia de la AEAT para la exacción del IRPF de los ejercicios 2009 y 2010; y, por otra parte, la competencia para exigir los ingresos relativos a los pagos fraccionados del primer trimestre de 2012. Y, en consecuencia, para que efectúe la remesa de los ingresos correspondientes, con inclusión de los recargos por declaración extemporánea.

El requerimiento fue rechazado por la HTN en escrito notificado a la AEAT el 27 de octubre de 2017.

6º Tras justificar el cumplimiento de los requisitos formales del procedimiento, la AEAT aborda la cuestión de fondo a partir de los puntos de conexión de los artículos 8, 9 y 15 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante CEEN) y defiende que, habiendo sido reconocido por la HTN que el domicilio de los obligados tributarios no estaba en Navarra desde 1 de enero de 2009, corresponde a la AEAT tanto la exacción del IRPF como de los correspondientes pagos fraccionados a cuenta del ejercicio 2009 y siguientes, “con efectos, en cuanto a los créditos entre Administraciones limitados a aquellos periodos no prescritos al 17 de junio de 2016, fecha en que la AEAT notificó a la HTN la propuesta de rectificación de domicilio fiscal de los obligados tributarios”.

**7º** En relación con el plazo de prescripción de los créditos de Derecho público no tributarios, afirma la AEAT que la HTN, en su escrito de 28 de julio de 2017, no incluyó las declaraciones de IRPF de 2009 y 2010, ni las de pagos fraccionados del primer trimestre de 2012, sin indicar el motivo de la omisión. En el escrito de 14 de noviembre, en el que rechaza el requerimiento de la AEAT, lo justifica porque dice haber prescrito los créditos correspondientes.

Ambas administraciones coinciden en fijar los efectos económicos del cambio de domicilio en los ejercicios no prescritos el 17 de junio de 2016, pero discrepan sobre los efectos de la interrupción del plazo de prescripción por la presentación de declaraciones complementarias por los obligados tributarios por el IRPF de 2009 y 2010.

Para la HTN -dice la AEAT- son distintas la prescripción tributaria y la prevista en la legislación presupuestaria y esta última no se interrumpe por las causas establecidas en la legislación tributaria, sino por las causas generales del Código Civil. En cambio, la AEAT opina que la remisión de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (en adelante, LGP), al Código Civil salva "lo establecido por leyes especiales". Lo mismo se establece en el artículo 16 de la Ley Foral 13/2007, de 4 de abril, de la Hacienda Pública de Navarra (en adelante, LFHPN).

Según la AEAT, la deuda de la HTN por las cuotas de IRPF de los periodos de 2009 y 2010 no ha prescrito porque, entre ambas administraciones, son deudas de derecho público no tributarias cuya prescripción comienza, según el artículo 15.1 LGP, "desde el día en que el derecho pudo ejercitarse" y se interrumpe "conforme a lo establecido en la Ley General Tributaria y se aplicará de oficio". La legislación presupuestaria se remite, por tanto, a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria - en adelante, LGT-, según la cual la prescripción se interrumpe "por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria". En similares términos se pronuncia la legislación foral.

Para la AEAT, la presentación de la declaración complementaria interrumpe la prescripción, sin que se pueda prescindir de esos efectos interruptivos "por el hecho de que el saldo resultante de esa actuación corresponda a Administración distinta". La AEAT no pudo tener conocimiento del pago ni pudo actuar en defensa de su derecho antes de la presentación de la declaración complementaria ante la HTN, siendo este caso distinto del contemplado por la Resolución del conflicto 72/2014. La jurisprudencia suprema impone la aplicación restrictiva del instituto de la prescripción. Por todo ello -concluye la AEAT- "la presentación de declaraciones complementarias de IRPF de los ejercicios 2009 y 2010 ante la HTN por los contribuyentes el 22 de abril de 2013 interrumpió el plazo de prescripción del derecho a solicitar el importe de IRPF de los citados ejercicios por la Administración del domicilio fiscal correcto. En consecuencia, este derecho no estaba prescrito cuando se notificó la propuesta de cambio de domicilio a la HTN el 17 de junio de 2016".

**8º** Sobre los pagos fraccionados a cuenta del IRPF, la AEAT sustenta su derecho a percibir su importe en la naturaleza de pagos anticipados del IRPF (artículo 23 LGT) o cantidades pagadas a cuenta de una obligación tributaria principal antes de que esta sea exigible (artículo 37.1 LGT). La deuda tributaria se integra por la cuota y los pagos a cuenta (artículo 58 LGT), "siendo la cuota diferencial el resultado de minorar la cuota líquida en el importe de las deducciones, pagos fraccionados..." (artículo 56 LGT).

Los pagos fraccionados, por su carácter instrumental, no pueden desvincularse de la obligación tributaria principal y, por tanto, hay que analizar si se puede considerar interrumpida su prescripción por cuestiones relacionadas con la obligación tributaria principal. A tal efecto hay que tener en cuenta que la cuota diferencial del IRPF resulta de minorar la cuota líquida en los ingresos a cuenta y pagos fraccionados, entre otros conceptos; y su importe puede ser a ingresar o a devolver. La aplicación efectiva del pago fraccionado se traslada al momento de liquidar el impuesto, de modo que "por lo que se refiere a la relación entre Administraciones, es razonable concluir que los plazos de prescripción del derecho a exigir el pago de la cuota resultante de la obligación tributaria principal, en cuanto condicionada por los pagos a cuenta realizados, afecten a los pagos fraccionados realizados a cuenta de esa obligación... (y) aunque el último día de la presentación del pago fraccionado se sitúe fuera del plazo de cuatro años, no se puede considerar prescrita la obligación de compensar ese importe a la Administración que se ha declarado competente para el correspondiente impuesto y ejercicio. Ello sin perjuicio de la consideración de los fraccionamientos como autónomos, en cuanto a su pago, de la obligación tributaria principal'.

**9º** Por todo ello, la AEAT solicita que esta Junta Arbitral declare que es ella la competente para: 1) Exigir el IRPF de los periodos 2009 y 2010 y, por tanto, la HTN debe remesar los ingresos correspondientes, con inclusión de los recargos por declaración extemporánea. 2) Exigir los ingresos relativos a pagos fraccionados, que deben ser también remesados por la HTN.

## **I.2. Admisión del conflicto y alegaciones de la HTN**

**10º** El día 21 de febrero de 2018, el Presidente de la Junta Arbitral acordó tener por planteado el conflicto y dar traslado a la HTN, cuyas alegaciones se recibieron en la sede de la Junta Arbitral el día 21 de marzo de 2018.

**11º** En el escrito de alegaciones de la HTN no hay discrepancia en la exposición de hechos y se reconoce abiertamente el cambio de domicilio fiscal promovido por la AEAT con efectos jurídicos desde el 1 de enero de 2009. Sin embargo, se rechaza la pretensión de la AEAT en cuanto a los efectos económicos del cambio de domicilio entre Administraciones.

**12º** Sostiene la HTN que no se dan los presupuestos del conflicto de competencias porque la AEAT reclama la competencia para la exacción del IRPF, que la HTN reconoce y no discute. Nos encontramos, a su juicio, ante una mera reclamación dineraria de unos créditos de derecho público, de naturaleza no tributaria, cuestión que excede de las atribuciones de la Junta Arbitral. La desestimación de la reclamación formulada por la AEAT, basada en razones de prescripción de créditos, no produce más efecto reseñable en la otra Administración que el estrictamente patrimonial.

**13º** También considera que el conflicto debe ser inadmitido por extemporáneo porque la HTN comunicó a la AEAT, el día 4 de abril de 2017, que aceptaba el cambio de domicilio fiscal "con efectos desde el 17 de junio de 2012 en cuanto a los créditos entre Administraciones" y, por tanto, debió efectuar el requerimiento de inhibición dentro del plazo de dos meses a partir de esa fecha. Sin embargo, dicho requerimiento no se realizó hasta el 27 de septiembre de 2017, casi seis meses después.

La AEAT defiende que tuvo conocimiento de la actuación que supuestamente vulnera su competencia el día 28 de julio de 2017, fecha en que recibió las declaraciones tributarias del contribuyente enviadas por la HTN, entre las que no se encontraban las del IRPF de 2009 y 2010 ni los pagos fraccionados del IRPF del primer trimestre de 2012. Según la HTN esta remisión es un acto material de trámite, sin las cualidades y entidad jurídica precisas para fundamentar un conflicto, y "no trae causa de ningún cuestionamiento competencial, sino de una práctica usualmente seguida y aceptada entre ambas Administraciones por la que, en los cambios de domicilio fiscal, tan solo interesaría la recepción de aquellas declaraciones tributarias que tienen efectos económicos entre las Administraciones; es decir, las que comportan remesa de ingresos, circunstancia que no concurre, a juicio de la HTN, en las declaraciones no enviadas".

**14º** En cuanto al fondo del asunto, afirma la HTN que las cantidades reclamadas corresponden a créditos de Derecho público no tributarios que prescriben a los cuatro años desde que pudieron ser ejercidos. La acción, en este caso, pudo ser ejercitada desde el momento en que legalmente existió una obligación líquida y exigible por el tributo, es decir, desde que terminó el plazo de presentación de la autoliquidación del impuesto, salvo que la obligación de presentación y pago "se materializase por el contribuyente con anterioridad a ese término".

La rectificación del domicilio no produce ningún efecto económico, en forma de compensaciones, entre las dos Administraciones concernidas. En ocasiones puede no haber prescrito la obligación tributaria pero sí la acción para reclamar a la Administración no competente ingresos realizados por el contribuyente vinculados a ese periodo impositivo.

Dado que la AEAT remitió su propuesta de rectificación del domicilio el día 17 de junio de 2016 y que los créditos de Derecho público prescriben a los cuatro años, la AEAT no podría reclamar créditos derivados de obligaciones vencidas y exigibles antes del día 17 de junio de 2012.

Las actuaciones de los contribuyentes interrumpiendo la prescripción tributaria no afectan a la prescripción de las eventuales compensaciones entre Administraciones, sin que se pueda invocar a tal efecto la remisión de la legislación presupuestaria a la LGT. Considera la HTN que la Junta Arbitral ha respaldado esta tesis en la resolución del conflicto 72/2014.

El acto que produjo la interrupción del plazo de prescripción de las obligaciones económicas de la HTN es la comunicación remitida por la AEAT de propuesta de cambio de domicilio, y no los actos realizados por los contribuyentes.

**15º** Respecto de los pagos fraccionados, alega la HTN que se trata de obligaciones autónomas (artículo 23.1 LGT) que también tienen carácter de obligación principal (artículo 58.1 LGT) y por ello sus plazos de prescripción son diferentes de los de la obligación derivada del hecho imponible. “Y ello -dice la HTN- permite considerar al primer pago fraccionado realizado por los contribuyentes en concepto de IRPF de 2012, como obligación tributaria autónoma de carácter pecuniaria, líquida y exigible en la fecha de su ingreso en la Hacienda de Navarra, cuya cuantía no puede ser reclamada por la AEAT al haber transcurrido más de cuatro años entre la fecha de ese ingreso y la de la solicitud de rectificación del domicilio fiscal de los obligados tributarios”.

**16º** Solicita, en fin, la HTN que se inadmita el conflicto y, subsidiariamente, que se desestimen las pretensiones de la AEAT.

### **1.3. Instrucción y alegaciones finales**

**17º** No habiéndose producido ningún acto de instrucción en el periodo dispuesto a tal efecto, el día 5 de julio de 2018, el Presidente de la Junta Arbitral ordenó poner de manifiesto el expediente y emplazar a las partes para formular alegaciones conclusivas.

**18º** El 30 de julio de 2018 presentó sus alegaciones finales la AEAT, en las que comienza reiterando que estamos ante una discrepancia sobre remesas entre Administraciones tributarias como consecuencia de la aplicación del CEEN y de sus puntos de conexión.

Alega la AEAT que del texto de la comunicación de 4 de abril de 2017 no se pueden deducir los periodos de los que la HTN no remite los importes correspondientes porque los considera prescritos “pues no parece discutible que en la fecha 17/06/2012 no estaba prescrito el IRPF del ejercicio 2012. La discrepancia radica en la consideración de que la prescripción de la obligación tributaria principal arrastra a la prescripción de los pagos fraccionados realizados a cuenta de dicha obligación”.

En cuanto a los periodos 2009 y 2010, tampoco podía conocer la AEAT que la HTN no iba a remesar los ingresos por declaraciones complementarias presentadas el 22 de abril de 2013. “La discrepancia en este caso radica en el alcance de la eficacia interruptiva de la prescripción producida por la presentación de unas declaraciones complementarias”.

En contra de lo que sostiene la HTN, para la AEAT el “trasvase documental entre ambas Administraciones constituye el acto material que permite conocer efectivamente los tributos que la otra Administración considera que, a su juicio, no están prescritos”.

Sobre el fondo del asunto, insiste la AEAT en que, aun siendo distinta la naturaleza de la prescripción del crédito tributario y el crédito entre Administraciones, están conectadas entre si porque no cabe reclamar un crédito entre Administraciones derivado de una obligación tributaria prescrita y por ello “la interrupción de la prescripción de la obligación tributaria produce la correspondiente consecuencia en el decurso de la prescripción del crédito o de la obligación entre Administraciones”.

Según la AEAT el cambio de domicilio produce “la subrogación de una Administración tributaria en la posición que ocupa la otra en todas las relaciones tributarias «vivas». Por ello, las remesas deben incluir todos aquellos importes correspondientes a relaciones tributarias no afectadas por la prescripción”.

Respecto de los pagos fraccionados se insiste en su carácter instrumental y en que su aplicación efectiva se produce en la autoliquidación del IRPF.

## **II NORMAS APLICABLES**

**19º** Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

- a) El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, 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.
- c) La Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, y la Ley Foral 13/2007, de 4 de abril, de la Hacienda Pública de Navarra.
- d) La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio.
- e) Las demás disposiciones de general aplicación.

### III FUNDAMENTOS JURÍDICOS

**20º** Se opone la HTN a la admisión del conflicto por dos razones que esta Junta Arbitral no comparte.

Por un lado, afirma la HTN que no estamos ante un verdadero conflicto de competencias entre Administraciones, sino ante una reclamación de cantidad para hacer efectivo un crédito de Derecho público de naturaleza no tributaria. Tiene razón la HTN en la calificación del crédito cuyo pago ("remesa" en la terminología administrativa) pretende, pero de ahí no se deriva necesariamente que esta Junta Arbitral deba inhibirse de conocer del problema.

De acuerdo con lo ya argumentado en la Resolución de esta Junta Arbitral de 7 de noviembre de 2013, recaída en el conflicto número 50/2012, y a tenor de lo dispuesto en el artículo 51 del Convenio, la resolución del presente conflicto planteado por la AEAT compete a esta Junta Arbitral, habida cuenta de la conexión existente entre la pretensión que se deduce y la propuesta de cambio del domicilio fiscal formulada por la AEAT, de la que este expediente trae causa. En consonancia con lo que dijimos en aquella resolución, que tenía por objeto el derecho a recuperar el IVA devuelto al obligado tributario por la Administración incompetente, el objeto del conflicto no es propiamente la reclamación del crédito, sino la determinación de la competencia para exigir al obligado tributario las cuotas del IRPF de los años 2009 y 2010 y los pagos fraccionados a cuenta del IRPF de 2012 y, como consecuencia de ello, si existe o no obligación de la HTN de transferir a la AEAT los importes recaudados por esos conceptos.

**21º** El segundo argumento contra la admisibilidad del conflicto se refiere a su posible extemporaneidad. El problema se centra en determinar si la Resolución 231/2017 del Director Gerente de la HTN, de 4 de abril de 2017, en la que se reconoció que el domicilio del obligado tributario no se hallaba en Navarra con efectos desde 1 de enero de 2009, es suficientemente expresiva de la negativa de Comunidad Foral de Navarra dicha Administración a reembolsar a la AEAT las cantidades ingresadas por el obligado tributario en concepto de pagos fraccionados a cuenta del IRPF del periodo de 2012, así como de los ingresos extemporáneos correspondientes al IRPF de 2009 y 2010.

El texto de la resolución citada, en lo que aquí interesa, es el siguiente: "*Confirmar la propuesta de la Agencia Estatal de Administración Tributaria relativa al cambio de domicilio para los periodos impositivos desde el 1 de enero de 2009, y con efectos desde el 17 de junio de 2012 en cuanto a los créditos entre las Administraciones, hasta el 22 de diciembre de 2015, fecha en que los contribuyentes comunican el cambio de domicilio fiscal a Madrid*".

En nuestra Resolución 111/2018 tuvimos ocasión de pronunciarnos sobre un texto similar contenido en otra resolución y entonces afirmamos, como hacemos ahora, que no es suficientemente claro en cuanto a la voluntad de la HTN de oponerse a la transferencia de los ingresos efectuados por el obligado tributario en concepto de pagos fraccionados a cuenta de un periodo de IRPF cuya exacción corresponde a la AEAT. Y hemos de añadir ahora que tampoco es claro en cuanto a la negativa a remesar los ingresos percibidos a propósito de declaración extemporánea de periodos más antiguos de cuatro años respecto de la fecha en que se formuló la propuesta de cambio de domicilio.

Por lo tanto, esta Junta Arbitral considera que el conflicto no se ha planteado extemporáneamente y debe ser admitido a trámite.

**22º** Pasando ahora al fondo del asunto, hemos de comenzar indicando que se plantean aquí dos cuestiones netamente diferenciables:

Por un lado, determinar si la AEAT, como consecuencia de su competencia sobre el IRPF debido por los obligados tributarios, tiene derecho a que se le reintegren las cantidades cobradas por la HTN, en concepto de IRPF de los años 2009 y 2010, en la declaración liquidación complementaria presentada por los obligados tributarios el día 22 de abril de 2013.

Por otro, determinar si la AEAT, como consecuencia de su competencia sobre el IRPF debido por los obligados tributarios, tiene derecho a que se le reintegren las cantidades ingresadas en la HTN en el primer trimestre de 2012, en concepto de pagos fraccionados a cuenta del IRPF de 2012.

**23º** La AEAT sustenta su derecho al cobro de los ingresos extemporáneos del IRPF de 2009 y 2010, efectuados en la HTN en abril de 2013, en el efecto interruptivo de la prescripción del crédito entre Administraciones que atribuye a la declaración presentada por los obligados tributarios en 2013, fuera del plazo reglamentario, efecto que la HTN niega. Todo el debate entre las partes se ha centrado en discutir, a partir de la naturaleza de crédito de Derecho público no tributario del derecho de la AEAT que ambas admiten, si la remisión de la legislación presupuestaria a la LGT en materia de prescripción se refiere también a las causas de interrupción previstas en ésta y en si existe o no una conexión entre el crédito tributario y el crédito entre Administraciones que justifique la aplicación al último del efecto interruptivo que la declaración tributaria tiene sobre el primero.

Para esta Junta Arbitral no ofrece duda la diferente naturaleza del crédito tributario y el crédito entre Administraciones derivado de los ingresos efectuados en Administración no competente. Pero el enfoque que debe darse a la cuestión aquí discutida poco tiene que ver con la extensión de los efectos de la prescripción del primero sobre el segundo porque, por un lado, 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; y, por otro, antes de hablar de prescripción hay que determinar cuándo nace este derecho de crédito.

Parece que las Administraciones en conflicto 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, pero 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. Afirmar lo contrario llevaría a la absurda consecuencia de que la Administración competente pudiera reclamar a la otra el pago de impuestos no ingresados por los obligados tributarios. El crédito entre Administraciones nace en el momento en que se produce el ingreso en la Administración incompetente y es a partir de ese momento cuando debe iniciarse el cómputo de la prescripción regulada en la legislación presupuestaria.

En el presente caso, los obligados tributarios efectuaron el ingreso derivado de la declaración complementaria del IRPF de 2009 y 2010 el día 22 de abril de 2013. La AEAT formuló la propuesta de rectificación del domicilio el día 17 de junio de 2016. Entre una y otra fecha había transcurrido poco más de tres años. La conclusión es clara: la AEAT tiene derecho al reintegro de las cantidades indebidamente ingresadas en la HTN en abril de 2013.

**24º** Algo más complejo es el asunto de los pagos fraccionados a cuenta del periodo de 2012. En este caso se esgrime por una de las partes la autonomía de los pagos fraccionados respecto de la obligación de pago del tributo y, por la otra, el carácter instrumental del pago fraccionado respecto de la obligación de pago del tributo.

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 esa autonomía porque es indiscutible la relación o interconexión que existe entre ella y la obligación de pago del tributo.

La consecuencia principal de la autonomía de la obligación de efectuar pagos a cuenta es, no solo la deducibilidad de estos pagos de la cuota del impuesto, sino también los distintos plazos de declaración e ingreso de unos y otra, los distintos sujetos obligados al ingreso correspondiente (si bien, en el caso de

pagos fraccionados el obligado es el mismo sujeto pasivo del impuesto), la sancionabilidad de la conducta del obligado a efectuar el pago a cuenta que incumple su obligación, el devengo de intereses a cargo de este último e incluso el derecho a deducir de la cuota del impuesto los pagos a cuenta no efectuados por el obligado a retener o ingresar a cuenta.

Sin embargo, la desconexión no es total porque la propia Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF) establece la no deducibilidad de los pagos a cuenta devengados si su falta de ingreso puede imputarse a conducta culpable del sujeto pasivo del impuesto: "Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable exclusivamente al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida" (artículo 99.5 LIRPF). Lo mismo dice el artículo 80.3 del Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio.

El vínculo entre la obligación de efectuar pagos a cuenta y la obligación de pago del impuesto llega incluso más lejos de lo expresamente afirmado por la ley, porque así lo ha entendido el Tribunal Supremo al declarar la extinción de la obligación de efectuar el pago a cuenta cuando el contribuyente ha realizado el pago del impuesto sin deducir las cantidades que debieron retenerse y no se retuvieron.

En efecto, entre las varias sentencias del Tribunal Supremo que mantienen la misma doctrina sobre el sentido de la autonomía de la obligación de realizar pagos a cuenta del IRPF, sirva, por todas, la cita del 27 de febrero de 2007, recaída en recurso 2400/2002, que es meridianamente clara al respecto:

“SEXTO.

*El siguiente motivo esgrimido por la entidad recurrente es el de que el cobro por parte de la Administración de la retención que debió practicarse implica un enriquecimiento injusto de ésta, pues en la cuota de los sujetos pasivos correspondiente a su deuda tributaria ya ha sido cobrada la retención no practicada y que ahora se exige. Por ello, si además de la cuota en su día exigida a los sujetos pasivos (más amplia al no haber sido objeto de retención) ahora se exige la retención al retenedor, resultará que la Administración habrá recibido una doble retención. Primero, la devengada de los sujetos pasivos, aunque formalmente haya figurado como cuota del sujeto pasivo y no como retención. Segundo, la cuantía que ahora se exige en concepto de retención.*

(...)

SÉPTIMO

*El planteamiento justificativo de la exigencia de la retención al retenedor consiste en afirmar. «la naturaleza autónoma de la obligación de retener que no puede confundirse con la que pesa sobre el contribuyente, razón por la que, si el retenedor no retuvo o retuvo de modo cuantitativamente insuficiente, está obligado a hacer el ingreso pertinente con independencia de lo que haya sucedido con el sujeto pasivo receptor de las rentas. (A tal fin se razona con la conexión e independencia resultante de los artículos 10 y 36 de la Ley 44/78)» Este razonamiento es sustancialmente correcto, pero exige que se le incardine en la dinámica temporal de liquidación del impuesto que la ley regula. Por eso, la obligación del retenedor, como prescribe el artículo 10 de la Ley 44/78 opera sobre parámetros propios. La del artículo 36.1 lo hace sobre otros parámetros distintos, e incide sobre destinatario distinto, en este caso el sujeto pasivo del impuesto. En las hipótesis de desajuste entre lo que hizo el retenedor y lo que se debió hacer la ley regula los mecanismos correctores pertinentes, que los preceptos citados recogen. Pero el supuesto que nosotros estamos decidiendo no es éste y hay que subrayarlo para no inducir a confusiones. La hipótesis que aquí se contempla supone coincidencia en el resultado de la retención entre lo hecho por el retenedor y el sujeto pasivo.*

(...)

OCTAVO

*Una conducta de esta índole ya fue considerada como una «clara, rotunda y abusiva doble imposición» en nuestra sentencia de 13 de Noviembre de 1999 (F.J. 5º) por lo que en virtud del*

*principio de unidad de doctrina hemos de estar a lo allí dicho.*

*No es ocioso, sin embargo, añadir alguna consideración sobre esta conducta de la Administración. Si la pretensión de obtener un doble pago (y no otra cosa es la doble imposición) constituye un claro abuso cuando tiene lugar en el seno de las relaciones entre particulares, el reproche que esta conducta merece es claramente superior si proviene de un ente público. Cuando un ente público pretende un doble pago no solo incurre en un patente abuso de derecho quebrantando el principio universal de "buena fe" que ha de regir las relaciones jurídicas, sino que conculca las bases esenciales del ordenamiento jurídico uno de cuyos pilares es la "objetividad con que la Administración ha de servir los intereses generales" y "actuar conforme la ley y el derecho" (artículo 103 de la Constitución). Pues bien, cuando esto sucede se supeditan estos valores básicos de la convivencia a consideraciones meramente económicas de un rango claramente inferior y, sin duda, tal resultado debe ser corregido.*

*Prueba concluyente de que la interpretación que sobre el alcance del artículo 10 hacen la sentencia recurrida y las resoluciones administrativas es la de que su exigencia hipertrofiada lleva de modo inexorable a esa duplicidad de pagos; de la obligación tributaria, duplicidad que, en ningún caso, puede ser una consecuencia lógica, natural y jurídica del sistema de retenciones.*

NOVENO

*Podría argüirse que en el proceso no se ha acreditado la extinción de la obligación principal.*

*No es ello así. El recurrente lo ha venido alegando en la instancia judicial y en la vía administrativa.*

*La Administración pudo y debió probar que ese doble pago no se había producido. Pero en lugar de aducir y acreditar tal circunstancia (y dispone de medios para ello) ha preferido en 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."*

No se debe, pues, "hipertrofiar y desnaturalizar la obligación del retenedor" y a eso conduce la radical defensa de la autonomía de la obligación de realizar pagos a cuenta postulada por la HTN. En este sentido, está más cerca de la verdad la tesis de la AEAT que, sin negar dicha autonomía, la matiza añadiendo la nota de instrumentalidad del pago a cuenta respecto del pago del tributo. El matiz, como hemos dicho se encuentra en repetidas sentencias del Tribunal Supremo, como queda patente en los siguientes párrafos de otra más reciente, de 15 de septiembre de 2009, recaída en recurso 3766/2003, que combina la formal autonomía del pago a cuenta con las exigencias de justicia material que permiten evitar el enriquecimiento injusto de la Administración acreedora:

"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.

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."

Trasladando a nuestro caso los criterios y principios manejados por el Tribunal Supremo en las sentencias citadas, podemos apreciar que, junto al indudable carácter autónomo que formalmente tiene el pago a cuenta, 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 del pago fraccionado a cuenta, desembocaría en un resultado materialmente injusto consistente en un enriquecimiento de la Administración incompetente con el consiguiente Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra empobrecimiento de la Administración a la que correspondía la competencia tanto para recibir el pago fraccionado como para exigir el pago del impuesto.

Sin embargo, hemos dicho más atrás y seguimos sosteniendo que la obligación de reintegrar a la Administración titular de la competencia es una obligación distinta de la obligación tributaria y su nacimiento se produce en el momento en que se efectúa el ingreso en la Administración incompetente. Esta afirmación parece que nos aproxima a una desestimación de las pretensiones de la AEAT en tanto en cuanto a la autonomía de la obligación de efectuar pagos a cuenta se añade la autonomía de la obligación de reintegro respecto de la obligación tributaria: se diría que, una vez nacida e independizada la obligación de reintegro, en nada deberían influir las vicisitudes de la obligación de pago del impuesto. Sin embargo, no es así pues hay una sólida justificación dogmática para llegar a la solución contraria y reconocer el derecho de la AEAT.

En principio, hemos de admitir la autonomía de la obligación de realizar pagos a cuenta en los términos antes señalados, 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 HTN. Pero esto no obsta a reconocer unos efectos, que calificaríamos de novatorios, derivados de la autoliquidación y pago del impuesto, de la obligación de reintegro del pago a cuenta nacida en el momento en que éste tuvo lugar.

Es decir, en el momento en que se ingresó el pago a cuenta en la Administración incompetente nació el derecho de reintegro de la Administración titular de la competencia. Ahora bien, en el momento en que se realiza el pago del impuesto tiene lugar una especie de novación de la obligación de reintegro en la medida en que el pago a cuenta anteriormente efectuado se convierte en un elemento de cuantificación de la cuota del IRPF. En 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 (dejando, pues, a un lado otras deducciones sobre la cuota líquida por cantidades no ingresadas en la Administración incompetente, como son las deducciones por doble imposición internacional).

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

Aunque el caso es distinto, la explicación dogmática que acabamos de construir para explicar el fenómeno del pago a cuenta y su incardinación en la obligación impositiva encuentra un cierto apoyo en un supuesto similar, planteado en el entorno del Impuesto sobre el Valor Añadido, que el Tribunal Supremo también ha resuelto con criterios de ponderación de las formas con el fondo del asunto. Nos referimos a la STS de 25 noviembre 2009, dictada en recurso 983/2004, en la que se discutía a qué periodo trimestral de liquidación del IVA debía imputarse una operación de compra de inmuebles supuestamente realizada el 2 de agosto de 1995 (tercer trimestre del año), y que habría prescrito o no en función de los efectos interruptivos que se atribuyesen a la declaración resumen anual del impuesto:

*“El examen de la cuestión planteada nos obliga a examinar la naturaleza de la declaración anual del IVA en el ámbito de la prescripción.*

*Por lo pronto, y a estos efectos, el artículo 164 de la Ley 37/92, de 28 de diciembre, establece en su apartado Uno 6º*

*«Sin perjuicio de lo establecido en el título anterior, los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:*

(...)

6°.- *Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del impuesto resultante.*

*Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración-resumen anual»*

*Una primera apreciación pone de relieve que el contenido propio de la declaración-resumen anual no es liquidatorio. Siendo esto cierto no se puede ignorar que a dicha declaración se acompañan las declaraciones-liquidaciones trimestrales cuyo contenido ha de ser congruente con el de la declaración-resumen anual, pues si así no fuera la declaración-resumen anual y las liquidaciones (en este caso trimestral) serían contradictorias, y, por tanto, rechazables. Ello permite concluir que, aunque la declaración-resumen anual no tiene en sí misma un contenido liquidatorio, implica y comporta una ratificación de las distintas liquidaciones efectuadas durante el año.*

*Este elemento de la declaración-resumen anual, de ratificación de las liquidaciones efectuadas durante el año, permite imputar a tales declaraciones un contenido interruptivo de la prescripción, por efecto de su contenido liquidatorio y al que el artículo 66.1 de la LGT confiere carácter interruptivo.*

*Por lo expuesto, es rechazable la tesis del recurrente en el sentido de que la declaración-resumen anual no es una verdadera declaración tributaria, sino una comunicación informativa, pues tal aserto es, desde luego, contrario a su denominación «declaración», pero lo es también a su contenido, pues como ya hemos expuesto, y en virtud de la documentación que ha de acompañarla, y los datos que en ella se consignan, tiene un contenido ratificadorio de las liquidaciones efectuadas durante el año.”*

Si trasladamos esta doctrina a nuestro caso, diríamos que la liquidación del impuesto “*tiene un contenido ratificadorio*” de la declaración e ingreso del pago a cuenta. No obstante, entendemos que para la relación entre el pago a cuenta y la obligación tributaria es más completa la explicación que antes hemos elaborado.

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.

#### **IV ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN**

En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral ha decidido estimar la pretensión deducida por la AEAT y, en consecuencia, declara que la HTN debe remesar a la AEAT: 1) Las cantidades percibidas en concepto de cuota, intereses y recargos por declaración extemporánea, dimanantes de las autoliquidaciones de IRPF de los periodos impositivos de 2009 y 2010 presentadas por los obligados tributarios en abril de 2013. 2) El importe neto en que haya resultado beneficiada por los pagos anticipados a cuenta del IRPF ingresados por los obligados tributarios en el primer trimestre de 2012 tras la liquidación del IRPF del periodo impositivo de 2012.

La ejecución de esta resolución se llevará a cabo mediante la transferencia o remesa de las cantidades indicadas, que deberá realizar la HTN a favor de la AEAT.

#### **V EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS**

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo, ante la Sala Terce-

ra del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.