

Resolución: R022/2024

Expediente: E013/2021

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 19 de marzo de 2024.

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 resolver la competencia de exacción del IVA 2017 de GSISL, respecto de la consideración de la deuda resultante de la regularización de la proporción de tributación de IVA como deuda concursal o postconcursal, que se tramita ante esta Junta Arbitral con número de expediente 13/2021.

I. ANTECEDENTES

1.- GSISL tiene domicilio fiscal en Mondragón (Gipuzkoa).

Durante 2017 tributó por IVA en proporción de volumen de operaciones a las Diputaciones Forales de Gipuzkoa y Bizkaia, y al Estado.

2.- El 3 de noviembre de 2017 se dictó auto de declaración de concurso de acreedores, que fue publicado en el BOE de 13 de noviembre de 2017.

3.- La deuda tributaria ha sufrido las siguientes vicisitudes:

a.- El 2 de marzo de 2018 presentó al Estado autoliquidación (modelo 303) relativa al período 12/2017 con un resultado a ingresar de 327.398,89 euros. El 6 de marzo de 2018 presento a la DFG autoliquidación correspondiente al período 12/2017 (modelo 390) con resultado a devolver, solicitando la remesa de 327.398,89 euros al Estado. El 12 de marzo de 2018 la AEAT solicitó la remesa de la DFG.

b.- El 4 de abril de 2018 solicitó a la AEAT la rectificación de su autoliquidación correspondiente al período 12/2017, reduciendo la cuantía

a ingresar a 47.718,63 euros. El 5 de abril de 2018 presentó también escrito acreditativo de haber solicitado la remesa de dicha cantidad a la DFG.

c.- El 31 de mayo de 2018 solicitó admisión de sendas declaraciones sustitutivas respecto del período 12/2017, tanto para la deuda concursal, con un resultado a ingresar (sin pago) de 70.299,86 euros, como para la postconcursal, con un resultado a devolver de 22.581,24 euros.

d.- El 29 de noviembre de 2018 solicitó una nueva rectificación respecto del período 11/2017, motivada por una liquidación de la DFG respecto del período 4/2018 por deducirse en dicho período facturas emitidas por los proveedores en fechas anteriores a la declaración de concurso.

e.- El 24 de mayo de 2019 la AEAT dictó una liquidación respecto del período 12/2017 con un resultado a ingresar de 63.818,48 euros. El 29 de mayo de 2019 la AEAT solicitó de la DFG la remesa de esta cantidad. El 25 de septiembre de 2020 se reiteró esta solicitud de remesa. El 18 de noviembre de 2020 la DFG rechazó la remesa.

4.- El 15 de enero de 2021 la AEAT requirió de inhibición a la DFG.

5.- La 12 de diciembre de 2021 la DFG rechazó el requerimiento de inhibición por los siguientes motivos:

a.- Por entender que la AEAT, que carece de competencia inspectora respecto del obligado, se ha excedido en sus competencias de gestión.

b.- Por entender que la calificación como concursal o postconcursal de las deudas tributarias alcanza a la regularización de la proporción de tributación. Así, la deuda resultante con una Administración como consecuencia de la regularización de la proporción de tributación, no pierde su naturaleza concursal si se refiere a hechos imponible anteriores a la declaración de concurso. En consecuencia, debería presentarse dos autoliquidaciones relativas al último período de liquidación (en el Estado el modelo 303 y en la DFG el modelo 390), una para el periodo concursal y otra para el período postconcursal.

6.- El 11 de marzo de 2021 la AEAT planteó conflicto que, bajo número de expediente 13/2021, se ha tramitado por el procedimiento ordinario.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Competencia de la Junta Arbitral.

La Junta Arbitral es competente para resolver la presente discrepancia en base a lo dispuesto en el art. 66.Uno.b) del Concierto Económico, que señala que es función suya:

“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”.

2.- Normativa aplicable.

El art. 29.Tres del Concierto Económico establece que “En la última declaración-liquidación del Impuesto correspondiente a cada año natural, el sujeto pasivo calculará las proporciones definitivas según las operaciones realizadas en dicho período, y practicará la consiguiente regularización de las declaraciones efectuadas en los anteriores períodos de liquidación con cada una de las Administraciones”.

El art. 71.5.pfo 1º del Reglamento del IVA, aprobado por Real Decreto 1624/1992, señala que “En el caso de que el sujeto pasivo haya sido declarado en concurso, deberá presentar, en los plazos señalados en el apartado anterior, dos declaraciones- liquidaciones por el período de liquidación trimestral o mensual en el que se haya declarado el concurso, una referida a los hechos imposables anteriores a dicha declaración y otra referida a los posteriores”.

3.- Controversia sustantiva.

Se trata de establecer si la regularización de la proporción de tributación es una obligación adicional e independiente a la de presentar autoliquidaciones mensuales o trimestrales cuyos efectos deben aplicarse exclusivamente en diciembre, sin que se impute la diferencia a los meses en los que se devengó el impuesto mal ingresado conforme a la proporción de tributación provisional.

Ambas Administraciones aceptan que la calificación de la deuda como concursal, puede extender sus efectos a la regularización.

La cuestión es valorar si, a pesar de ello, la deuda resultante de la regularización es una deuda autónoma que nace por ley con posterioridad a la declaración de concurso y, por tanto, tiene siempre carácter postconcurzal.

Esto llevaría a que el importe de las deudas concursales y postconcursoales no varíe por efecto de la regularización, sino que lo que varíe sea el porcentaje de dichas deudas concursales y postconcursoales que corresponden a cada Administración.

4.- Sobre la competencia de gestión ejercida por la AEAT.

Esta Junta Arbitral ya se pronunciado sobre el alcance de las actuaciones de gestión que puede desarrollar la Administración sin competencia inspectora. Así, en la Resolución 81/2023 en que señala que:

“Como hemos visto, los procedimientos de gestión han seguido una evolución tendente a acercarlos progresivamente a los procedimientos de inspección.

Por su parte, las actuaciones de comprobación en el Concierto Económico han seguido una evolución tendente a reforzar la colaboración entre Administraciones con competencia de exacción.

En este contexto es incoherente con los propios principios que han inspirado las sucesivas reformas que las Administraciones con competencia de exacción puedan realizar actuaciones de gestión en el marco de una competencia concurrente o compartida, con cada vez mayor alcance o posibilidades, de manera independiente o inconexa, pues ello coloca al obligado en una posición compleja, agravando el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, pues las mismas pueden ser objeto de distintas calificaciones de operaciones, de deducibilidad de gastos, de cuantificación de ingresos, etc.

Por ello, esta Junta Arbitral entiende que una interpretación integradora de la evolución que ha seguido el Concierto Económico con el mantenimiento de una competencia de gestión compartida y concurrente, llevaría a entender que la competencia de comprobación vía gestión simultánea es la que tenía el objeto y alcance que se regulaba en la Ley General Tributaria de 1963 y, como máximo, la que se reguló en la Ley 25/1995, que estaba en vigor cuando se aprobó el Concierto Económico vigente por Ley 12/2002, pero no la gestión tributaria tal como se concibe

en la vigente Ley 58/2003 y particularmente no la realización de procedimientos de comprobación limitada cuando por el alcance material y geográfico de las actuaciones desarrolladas y, considerando que su propia regulación actual los acerca, en potestades y régimen jurídico, a procedimientos de inspección (como demuestra el hecho de que produzcan efecto preclusivo, del que carecen, por ejemplo, los procedimientos de verificación de datos), puedan provocar situaciones gravosas para los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones o afectar a las actuaciones inspectoras de la Administración competente, en los términos explicados previamente”.

En el presente caso la liquidación realizada por la AEAT, aun cuando formalmente respete las proporciones de tributación declaradas por el obligado, modifica la cuota correspondiente al Estado en base a una novedosa calificación de la deuda resultante de la regularización como postconcurzal, que supone un exceso en las facultades correspondientes a la Administración sin competencia inspectora.

5.- Sobre la cuestión sustantiva.

Con carácter preliminar hay que recordar que tampoco el Concierto Económico regula la partición del período impositivo del IVA para obligados respecto de los que un cambio de domicilio determine un cambio en la competencia de inspección, pero ello no ha impedido que tanto la Junta Arbitral (entre otras, Resoluciones 11/2019 y 12/2019) como el Tribunal Supremo (entre otras, Sentencias de 10 de junio de 2010 –ECLI:ES:TS:2010:4013- y 17 de junio de 2010 –ECLI:ES:TS:2010:4101) la establezcan como consecuencia de la fragmentabilidad del IVA.

Por otra parte, considerando que la deuda resultante de la regularización de la proporción de tributación no está prevista en la normativa del IVA, su nacimiento ex art. 29.Tres del Concierto Económico, entendido en este aspecto como norma de distribución de recursos tributarios, supondría aceptar su carácter extratributario. Se trataría así de un crédito de derecho público interadministrativo.

Por último, hay que recordar que el Tribunal Supremo (entre otras, Sentencia de 1 de septiembre de 2009 –ECLI:ES:TS:2009:5385-) fijó "como doctrina que los créditos por IVA contra el deudor por hechos imposables anteriores a la declaración de concurso, con independencia del momento de conclusión del plazo para la liquidación, constituyen créditos concursales", basando su

argumentación en el hecho de que el "nacimiento del crédito tributario por IVA tiene lugar con la realización del hecho imponible, que coincide con el momento del devengo, a tenor de lo dispuesto en los artículos 20 y 21 LGT", sin perjuicio de que "la ley de cada tributo pueda establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar o parte de la misma en un momento distinto del devengo del tributo".

Parece por tanto obligado aceptar que, de la discrepancia entre los arts. 71.5.pfo 1º del Reglamento del IVA y 29.Tres del Concierto Económico, se desprende la existencia de una laguna que obliga a una tarea de exégesis del Concierto Económico.

Considerando todo ello y singularmente el carácter inmediato del devengo del IVA y la necesidad de considerar el "reparto equitativo de los recursos fiscales en el que se funda el Concierto Económico" (Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de junio de 2010), debemos optar por considerar que en los supuestos de concurso de acreedores, deberá realizarse dos regularizaciones de la deuda concursal y postconcursal respectivamente, al considerar que la deuda resultante de la propia regularización no tiene carácter íntegramente postconcursal.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Declarar que la AEAT se ha excedido en sus facultades de gestión tributaria.

2º.- Declarar que la deuda resultante de la regularización de la proporción de tributación no tiene carácter ex lege carácter postconcursal.

3º.- Notificar el presente acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Gipuzkoa y asimismo a GSISL.