

## EXPEDIENTE 274E/2024

En la ciudad de Pamplona a 30 de mayo de 2024, reunido el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, ha dictado la siguiente Resolución:

Visto escrito presentado por la mercantil AAA, con NIF XXX, contra Resolución del recurso de reposición dictada el día 6 de mayo de 2023 por el jefe de la Sección de Grandes Empresas, desestimatoria del interpuesto frente a la liquidación provisional dictada el día 20 de marzo del mismo año, en relación con tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) correspondiente al mes de diciembre de 2022.

### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La interesada presentó autoliquidación por el IVA del mes de diciembre de 2022, consignando como resultado de la regularización anual un importe negativo de -23.891,70 €, aplicando como cifra relativa definitiva el porcentaje 1,21%.

SEGUNDO.- Con fecha 15 de febrero de 2023, el jefe de la Sección de Grandes Empresas dictó propuesta de liquidación provisional en la que, sin modificar el porcentaje de cifra relativa, hace un nuevo cálculo de la cuantía de regularización, disminuyendo la expresada en el Antecedente anterior hasta alcanzar la cantidad de -7.702,24 €.

TERCERO.- Presentadas alegaciones frente a la referida propuesta, se resuelven dictando liquidación provisional el día 20 de marzo de 2023, recalculando el importe de la regularización y dejándola en -10.098,98 €, motivando dicha modificación en que en la propuesta inicial no se habían tenido en cuenta las declaraciones presentadas en los meses de enero y febrero de 2022.

CUARTO.- Contra dicha liquidación provisional se interpuso recurso de reposición, que ha sido desestimado mediante Resolución dictada el día 6 de mayo de 2023 y notificada el día 11 de mayo siguiente.

QUINTO.- Y frente a dicha Resolución viene ahora la interesada a interponer reclamación económico-administrativa mediante escrito presentado el día 6 de junio de 2023, solicitando que se reconozca como importe regularizado la cantidad de -23.299,21 €, todo ello por las razones que en el mismo expone, pidiendo además el recibimiento a prueba de la misma.

SEXTO.- Mediante Oficio de la Secretaría de este Tribunal de 16 de junio de 2023, notificada en la misma fecha, se otorga a la interesada plazo común de quince días para puesta de manifiesto y alegaciones, sin que conste ni la petición de cita para la puesta de manifiesto del expediente ni tampoco la presentación de alegaciones.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite de la presente reclamación económico-administrativa, según lo dispuesto en los artículos 153 y siguientes de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria (en adelante LFGT) y en las disposiciones concordantes del Reglamento de desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión de actos en vía administrativa, aprobado por Decreto Foral 85/2018, de 17 de octubre (en adelante RREV).

SEGUNDO.- Antes de comenzar el análisis de las cuestiones planteadas conviene reflejar algunas circunstancias que deben tenerse en cuenta para determinar la conclusión a la que llegaremos.

El artículo 33.1 del Convenio Económico suscrito entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (Ley 28/1990, de 26 de diciembre), establecía lo siguiente:

*“Corresponde a la Comunidad Foral de Navarra la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido de los siguientes sujetos pasivos:*

- a) Los que tengan su domicilio fiscal en Navarra y su volumen total de operaciones en el año anterior no hubiere excedido de siete millones de euros.*
- b) Los que operen exclusivamente en territorio navarro y su volumen total de operaciones en el año anterior hubiere excedido de siete millones de euros, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal.”*

Este concreto apartado, así como los apartados 2 y 4 siguientes, han sido modificados por la Ley 22/2022, de 19 de octubre, que aprueba la redacción acordada entre ambas instituciones suscrito los días 20

de diciembre de 2021 y 10 de junio de 2022, actualizando la cifra de siete millones de euros hasta alcanzar los diez millones de euros.

El apartado 2 regula la situación de aquellos sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el año anterior hubiese sobrepasado los siete (o diez millones de euros) y realicen operaciones en ambos territorios, el Estado y Navarra (aunque podríamos extender también la regulación al resto de territorios nacionales sometidos a jurisdicciones tributarias diferentes de la navarra), en cuyo caso “... *Tributarán conjuntamente a ambas Administraciones, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal. La tributación se efectuará en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el año natural, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los números siguientes y se expresará en porcentaje redondeado con dos decimales.*” (el subrayado es nuestro)

El apartado 3 del mismo artículo dispone que “*Se entenderá como volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en todas las actividades empresariales o profesionales que realice.*”

Y el apartado 4 establece lo siguiente:

*“A efectos de lo dispuesto en los apartados 1 y 2 anteriores, en el supuesto de inicio de la actividad, para el cómputo de la cifra de diez millones de euros, se atenderá al volumen de operaciones realizado en el primer año natural.*

*Si el primer año de actividad no coincidiera con el año natural, para el cómputo de la cifra anterior, las operaciones realizadas se elevarán al año.*

*La tributación durante el citado año se realizará de forma provisional en función del volumen de operaciones que se prevea realizar durante el año de iniciación, sin perjuicio de su regularización posterior, cuando proceda.”*

No existe controversia sobre el hecho de que la recurrente realizó operaciones en diversos territorios con Administraciones tributarias diferentes a lo largo del año 2022, entre ellos en Navarra, ni en que su volumen de operaciones en el año anterior superó los diez millones de euros, por lo que su tributación debe ser conjunta en todos los territorios en que se realizaron, correspondiendo a cada una la parte resultante de la aplicación de la citada proporción (denominada técnicamente como cifra relativa).

Tampoco es discutido, y así se acredita en las autoliquidaciones presentadas tanto ante la Administración tributaria estatal como navarra, que el volumen de operaciones de la interesada en todo el año 2022 respecto a todos los territorios fiscales asciende a 252 758 517,93 € y un total de cuota devengada de 53 059 371,11 €.

De este volumen total, en los meses de enero y febrero no presentó autoliquidaciones, ni ingreso ni determinó cantidad alguna a compensar, en la Comunidad Foral, al no realizar operaciones en ella. Es a partir del mes de marzo cuando, según manifiesta, comienza sus operaciones en dicho territorio y, en consecuencia, comienza a presentar las declaraciones mensuales sin interrupción hasta el mes de diciembre inclusive. Durante los meses de marzo a noviembre aplicó el porcentaje de cifra relativa provisional del 1,76%.

En el mes de diciembre efectúa el cálculo definitivo de la cifra relativa, fijándolo en el 1,21%, y lo aplica de forma efectiva en dicha autoliquidación mensual. Adicionalmente, realiza los cálculos que corresponderían a la regularización de las autoliquidaciones presentadas en periodos impositivos precedentes, cuantificándola en -23 891,70 €.

Pues bien, en materia de cálculo del porcentaje de cifra relativa, la reclamante, tanto en la autoliquidación del mes de diciembre de 2022 como en las alegaciones presentadas frente a la inicial propuesta de liquidación provisional, e incluso en el recurso de reposición interpuesto y también en el escrito de reclamación económico-administrativa, afirma que tal porcentaje es el 1,21%, sin que consigne en ningún momento los parámetros que le han llevado a calcularlo. Y la sección gestora del Impuesto ni en la liquidación provisional ni en la resolución de dicho recurso lo modifica. Por tanto, al no existir controversia sobre ello, aceptamos aquí también dicho porcentaje.

Como puede apreciarse, de la transcrita redacción del artículo 33 del Convenio Económico se deduce con claridad que, para el cálculo del porcentaje de cifra relativa definitiva aplicable debe tenerse en cuenta el volumen de operaciones total que se haya realizado en el año natural completo en todos los territorios fiscales.

Afirma la recurrente que “*se partió de un porcentaje estimatorio cuando se dio de alta en el mes de marzo y empezó a presentar declaraciones, siendo el porcentaje definitivo inferior, produciendo que haya ingresado de más durante el ejercicio 2022.*”.

Ahora bien, como ya hemos comentado, el cálculo del porcentaje de cifra relativa definitiva debe realizarse teniendo en cuenta el volumen total de operaciones de todo el año natural, es decir, desde enero a diciembre, sin que de los datos obrantes en el expediente se deduzca que se haya calculado de otra manera. Es más, en otro caso tal cálculo no estaría bien hecho porque no abarcaría todo el año sino solo una parte del mismo, contraviniendo así lo dispuesto en el mencionado artículo 33. Es más, si el cálculo se hubiese hecho con los importes declarados desde el mes de marzo hasta el mes de diciembre (excluyendo los declarados en los meses de enero y febrero en Estado) (como parece insinuarse) y estuviese acreditado (que no lo está), teniendo en cuenta que el volumen total de operaciones realizadas en Navarra y en el resto de los territorios fiscales sería el mismo, el porcentaje de cifra relativa definitiva respecto el total del año sería inferior al 1,21% aplicado por la interesada en su autoliquidación de diciembre de 2022.

Por tanto, como ya hemos manifestado anteriormente, debemos dar por bueno el porcentaje de cifra relativa definitiva, aplicada a Navarra y determinada por el propio obligado tributario, del 1,21%.

**TERCERO.**- Una vez expuesto lo anterior, la discrepancias se manifiestan en el cálculo realizado por la recurrente en su autoliquidación de diciembre de 2022.

En primer lugar, considera que, en la liquidación provisional refrendada en reposición, la Administración no ha considerado exclusivamente las cantidades pagadas por la Sociedad durante el ejercicio 2022 en la HFN, que cuantifica en 46.109,45 €. Excluyendo el mes de diciembre, en la que ya se aplica directamente la cifra definitiva y que por tanto no debe ser regularizada, dicha cantidad se corresponde con el sumatorio de las cuotas positivas correspondientes a los meses de marzo, abril, junio, agosto, septiembre y octubre, aplicando la cifra relativa provisional del 1,76%. Es decir, no se ha tenido en cuenta la cuota negativa del mes de noviembre (-21.462,28 €), aunque sí los saldos compensados de los meses de mayo y julio por importe conjunto de -3.137,74 €. De haberse tenido en cuenta, el saldo neto de todos los periodos mensuales ascendería a 24.647,16 €. Como dato adicional podemos decir que las cantidades pagadas en los meses de junio y agosto resultan de detraer de la cuota positiva resultante de los citados periodos el importe total negativo resultante a compensar originados en los periodos precedentes de mayo y julio.

A juicio de este Tribunal, la regularización a realizar debe contemplar todos los periodos de liquidación mensuales, con independencia del signo positivo o negativo de sus resultados. De hecho, en los cálculos que realiza la propia interesada ya tiene en cuenta los saldos negativos citados en el párrafo anterior al contemplar las compensaciones realizadas en los meses de mayo y julio, sin que exista razón para no tener en cuenta el saldo negativo no compensado del mes de noviembre. En otro caso la regularización no sería completa en relación con el año en cuestión.

Por tanto, no podemos admitir como referencia de cálculo los 46.09,45 € que pretende la interesada, sino que, de esta cantidad, habiéndose ya tenidas en cuenta las cuotas negativas de los meses de mayo y julio, debe restarse el saldo negativo del mes de noviembre por -21.462,28 €. Por tanto, el importe de referencia resultante es de 24.647,16 €.

**CUARTO.**- En segundo lugar y relacionado con lo anteriormente expuesto, debemos analizar qué periodos impositivos y, por tanto, qué resultados deben ser objeto de regularización. En este sentido, no podemos olvidar que el conjunto de la tributación en todos los territorios es el que debe ser objeto de "reparto" entre todos ellos.

En este sentido, el artículo 34 del Convenio Económico, en la parte que aquí afecta, establece lo siguiente:

*"En relación con la gestión e inspección del impuesto, se aplicarán las siguientes reglas:*

*1ª. El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones del Estado y Navarra en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el recargo de equivalencia, correspondiente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas, así como las exentas que originen derecho a la deducción y se entiendan realizadas en los territorios respectivos durante cada año natural.*

*2.ª Las proporciones provisionalmente aplicables durante cada año natural serán las determinadas en función de las operaciones del año precedente.*

*La proporción provisionalmente aplicable en los períodos de liquidación del primer año natural de ejercicio de la actividad será fijada por el sujeto pasivo según las operaciones que prevea realizar en cada territorio, sin perjuicio de la regularización final correspondiente.*

*No obstante, lo previsto en los dos párrafos anteriores podrá aplicarse, previa comunicación a la Comisión Coordinadora prevista en el artículo 67 de este Convenio Económico, una proporción provisional distinta de la anterior en los siguientes supuestos:*

a) *Fusión, escisión y aportación de activos y canje de valores.*

b) *Inicio, cese, ampliación o reducción de actividad en uno u otro territorio, que implique una variación significativa de la proporción calculada según el criterio especificado en los párrafos anteriores.*

*En todo caso, se considerará que la variación es significativa cuando suponga la alteración de 15 o más puntos porcentuales en la proporción aplicable a cualquiera de los territorios.*

*3.ª 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 correspondiente regularización de las declaraciones efectuadas en los anteriores períodos de liquidación con cada una de las Administraciones. 4.ª (...)5.ª(...) 6.ª (...)7.ª (...) 8.ª (...) 9.ª (...)10.ª (...)"*

La discrepancia en este caso discurre alrededor del cálculo realizado por la HFN para la corrección de la regularización por diferencias entre la cifra relativa provisional y definitiva del año 2022, realizada por la interesada en su última declaración-liquidación del año.

La HFN formula esa corrección teniendo en cuenta los resultados de los meses de enero a noviembre del referido año, incluyendo las cuotas no ingresadas ni deducidas en Navarra en los meses de enero y febrero (y ello pese a que durante los mismos no realizó operaciones en su territorio ni presentó declaraciones), sobre la base de la diferencia entre la cifra relativa provisional (1,76%) y la cifra definitiva (1,21%). Es decir, para el cálculo del importe final de la regularización ha tenido en cuenta la diferencia neta resultante para Navarra de la aplicación de la cifra provisional (1,76%) que no fue aplicada por el obligado tributario en los meses de enero y febrero (11.753,09 € y -4.194,72 € respectivamente) y la de la cifra relativa definitiva del 1,21% (8.080,25 € y -2.883,87 €).

Pues bien, como ya hemos tenido ocasión de manifestar con anterioridad, la cifra relativa definitiva calculada en función del volumen de operaciones realizado en todo el año natural (de enero a diciembre), el 1,21%, sí debe ser tomada en cuenta en el cálculo de la regularización a aplicar en relación con los meses de enero a noviembre. Pero su resultado debe ser comparado con las cantidades efectivamente declaradas en la Comunidad Foral de Navarra, porque solo en ese caso se estaría regularizando de forma íntegra la situación del contribuyente en relación con la Comunidad Foral en el periodo en que debe hacerse, en el mes de diciembre de 2022.

Por tanto, en la comparación entre los resultados que corresponden a Navarra en virtud de la aplicación de la cifra relativa definitiva (el 1,21%) a los meses de enero a noviembre (22.141,30 €) y las efectivamente declaradas en Navarra en el mismo periodo temporal (24.647,16 €), se constata un resultado inferior, tanto a lo pretendido por la reclamante como a lo liquidado y refrendado por la Administración.

**QUINTO.-** En esta tesitura, no podemos sino contemplar la aplicación de lo dispuesto en el artículo 45.5 del RREV citado en el Fundamento primero, que establece que *“Las resoluciones habrán de contener los antecedentes de hecho y fundamentos de derecho y el fallo o parte dispositiva, en las que se decidirán todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas el expediente suscite, hayan sido o no promovidas por los mismos, y deberá ser congruente con las peticiones formuladas por los interesados, sin que en ningún caso pueda agravarse su situación inicial.”* Este precepto no supone sino la consagración del principio de imposibilidad de que se produzca la denominada *“reformatio in peius”*.

La *“reformatio in peius”* *“tiene lugar cuando el recurrente, en virtud de su propio recurso, ve empeorada o agravada la situación creada o declarada en la resolución impugnada, de modo que lo obtenido con la resolución que decide el recurso es un efecto contrario del perseguido por el recurrente, que era, precisamente, eliminar o aminorar el gravamen sufrido con la resolución objeto de impugnación”* (Sentencia del Tribunal Constitucional de 13 de enero de 1998). En cuanto a su ámbito de aplicación, el Tribunal Supremo señala en su Sentencia de 29 de noviembre de 2002 que *“es, en definitiva, una garantía del régimen de los recursos tanto jurisdiccionales como administrativos que encuentra su encaje en el principio dispositivo e, incluso en la interdicción de la indefensión y en el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), pues de admitirse que los órganos competentes para resolver los recursos puedan modificar de oficio, en perjuicio de los recurrentes, la resolución impugnada por éstos, se introduciría un elemento disuasorio para el ejercicio del derecho a los recursos legalmente establecidos”*.

Por tanto, la situación de facto que se produce como consecuencia de las actuaciones liquidatorias y resolutorias dictadas por los órganos de gestión no puede ser ahora enmendada por este Tribunal, puesto que ello implicaría un agravamiento de la situación de la reclamante anterior a la interposición de la reclamación de que tratamos, conculcándose así el principio de prohibición de la *“reformatio in peius”*.

En consecuencia, este Tribunal resuelve desestimar la reclamación económico-administrativa, confirmando la resolución impugnada y con ella la liquidación provisional que le sirve de sustento, todo ello de conformidad con lo dispuesto en la fundamentación anterior.

Contra la presente Resolución podrá interponer recurso contencioso-administrativo ante los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo de Pamplona en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente a la fecha de su notificación.