

## EXPEDIENTE 42/2012

En la ciudad de Pamplona a 26 de junio de 2013, reunido el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, adopta la siguiente resolución:

Visto escrito presentado por doña (...), como administradora concursal de la entidad AAA, S.L., con NIF XXX y domicilio en (...), en relación con tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al cuarto trimestre de 2010.

### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La recurrente solicitó en la declaración-liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al cuarto trimestre de 2010 (...), la devolución de 26.740,75 euros.

SEGUNDO.- Tras la correspondiente comprobación abreviada efectuada al amparo del artículo 113 de la Ley Foral 13/2000, General Tributaria, con fecha 3 de julio de 2011 el Jefe de Sección del IVA, y conforme a lo previsto en el artículo 64 de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, requirió a la interesada que presentara un aval bancario como garantía de dicha devolución. Asimismo, se le advertía de que en caso de no atender a dicho requerimiento se desestimaría su solicitud de devolución, sin perjuicio de la compensación prevista en el artículo 45.5 de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido

TERCERO.- Interpuesto el correspondiente recurso de reposición, insistiendo en su derecho a la devolución y solicitando la anulación de la exigencia del precitado aval bancario, fue desestimado por resolución dictada el 27 de noviembre de 2011 por el citado Jefe de Sección.

CUARTO.- Y contra dicho acto administrativo viene ahora la interesada a interponer reclamación económico-administrativa ante este Tribunal, mediante escrito con fecha de entrada en los registros de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra de 12 de enero de 2012, insistiendo en su pretensión anterior.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Ha de declararse la competencia de este Tribunal Económico-Administrativo Foral para el conocimiento y resolución de la reclamación económico-administrativa interpuesta, dada la naturaleza del acto administrativo impugnado, en virtud de lo que disponen los artículos 154 y 155 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, y artículos 18 y 19 del Reglamento del recurso de reposición y de las impugnaciones económico-administrativas de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Decreto Foral 178/2001, de 2 de julio, habiendo sido formulado el recurso dentro de plazo y por persona debidamente legitimada al efecto.

SEGUNDO.- La cuestión que debe resolver este Tribunal consiste en determinar la adecuación a derecho del acto administrativo por el que se requiere a la obligada tributaria la aportación de un aval bancario como requisito previo a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido, y todo ello de conformidad con lo dispuesto en el artículo 64 de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que establece: *“la Administración Tributaria podrá exigir de los sujetos pasivos la prestación de garantías suficientes en los supuestos de devolución regulados en este capítulo.”*

En primer lugar, alega la recurrente la vulneración de los principios del Derecho Concursal. En concreto, señala que el crédito de la concursada por la devolución del IVA aparece recogido en el informe elaborado por la administración concursal (que no fue impugnado por la Hacienda Pública) y en el plan de liquidación para la realización de los bienes y derechos integrados en la masa activa que fue aprobado judicialmente el 8 de julio de 2011.

Frente a dicha alegación, hemos de indicar que, en primer lugar, el hecho de que una entidad societaria se encuentre inmersa en un procedimiento concursal, y haberse dictado por el Juez competente de lo Mercantil el correspondiente auto de declaración de concurso, no inhibe ni suspende las facultades de comprobación e investigación de la Administración Tributaria, en aras a la correcta determinación de los créditos públicos, de la deuda tributaria, o bien, como sucede en el caso que nos ocupa, en la concreción de los créditos a favor

de la entidad reclamante, pues el resultado de las actuaciones y delimitación del resultado de las liquidaciones bien podrían dar un saldo a favor del sujeto pasivo (bien a compensar, bien a devolver). Ni la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, ni la LGT, incluyen precepto alguno que anule las facultades de la Administración tributaria para practicar las correspondientes regularizaciones tributarias por el hecho de que el obligado tributario se encuentre en situación de concurso, cualquiera que sea la fase de tramitación en que se encuentre el mismo; respetando así el ámbito competencia atribuido a la jurisdicción civil y mercantil y a la Administración tributaria. Se trata de una competencia administrativa exclusiva y excluyente (así lo pone de manifiesto el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción, entre otras, en sentencias de 25 de junio de 2007, recurso 3/2007; 6 de noviembre de 2007, recurso 4/2007; de 22 de junio de 2009, recurso 7/2008; y de 14 de diciembre de 2011, recurso 4/2011). El Tribunal indica expresamente que el reconocimiento de la deuda tributaria incumbe a la Administración Tributaria de acuerdo con las normas propias del tributo, y añade que *"parece que se exceden los límites del principio de universalidad si el Juez del concurso niega o desconoce las atribuciones administrativas para modificar la base imponible y cuota tributaria del IVA -mediante la oportuna liquidación"*. Y ello no afecta a la calificación que corresponda a los créditos, bien como de concursales o bien de contra la masa, puesto que ello sí es competencia del órgano jurisdiccional mercantil

Por otra parte, en relación al computo del derecho a la devolución de la cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido en el activo del inventario de bienes y derechos formulado por la administración concursal, hay que señalar que no se tratará de un derecho cierto, líquido y exigible hasta que tenga lugar el efectivo reconocimiento de dicho crédito por parte de los órganos de la Administración Tributaria, cosa que no ha acontecido en el caso que nos ocupa, tal y como indica el TSJ de Principado de Asturias, en Sentencia 477/2010, de 26 de abril de 2010: *"el derecho reconocido a la devolución del crédito a favor de la interesada no resulta exigible por estar sometido a una condición suspensiva, cual es la constitución de garantía suficiente, que no se prestó, consistente en aval bancario, momento hasta el cual no será eficaz, pues el crédito no sólo ha de ser vencido y líquido, sino también exigible, lo que no es el caso"*.

Y en relación al cómputo o no dentro de esa masa activa del citado crédito por devoluciones tributarias, hay que señalar que en parecidos términos se pronuncia el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción en la Sentencia citada anteriormente de 25 de junio de 2007, que declara: *"ha de preservar la necesidad de su previo reconocimiento por el órgano administrativo competente, cuando de la investigación y decisión de éste pende la existencia misma -y naturalmente la cuantía- del crédito que, en concepto de devolución de tributos, figura inicialmente en la lista de bienes de la masa activa pero, por su propia naturaleza, «condicionado a» o «pendiente de» que el derecho a la devolución exista efectivamente"* o la Sentencia núm. 241/2010 de 25 de mayo del Audiencia Provincial de Burgos en la se indica *"en relación con aquellas cantidades resultado de solicitudes de devolución por parte de la Hacienda Pública a favor de la empresa concursada, ciertamente pudiera resultar más acorde con la normativa contable actualmente en vigor y así RD 1514/2007, de 16 de diciembre en regulación del nuevo Plan General de Contabilidad, la inclusión de tales partidas dentro de la masa activa en consonancia con el activo computado en el balance contable. Es por ello que existe jurisprudencia dictada por ciertas Audiencias Provinciales y en particular la de Barcelona en sentencia nº 322/2007 de 11 de junio ( AC 2007, 1695) señalada en la sentencia de instancia así como otras posteriores como la nº 251/2009, de 16 de julio ( JUR 2009, 464639) en las que se admite la inclusión en la masa activa del inventario de tales créditos frente a la Hacienda Pública aún pendiente su efectivo reconocimiento por parte de esta última, dejando constancia que ello no supone una declaración de la existencia del derecho de crédito sino tan sólo la procedencia de su inclusión con la finalidad predominantemente informativa que le atribuye la ley y entendiendo que en este caso el inventario no recoge con exactitud la masa activa, por cuanto se da prioridad a esta finalidad informativa. No obstante, existe otra línea jurisprudencial a partir de la sentencia dictada por el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción de fecha de 25 de junio de 2007 citada por la recurrente y de la que participa esta Sala en sentencias como la nº 251/2009, de 5 de junio ) también alegada por la apelante que opta en su lugar por reflejar de una forma más exacta el contenido de la masa activa del inventario, sin que en ningún caso ello suponga la desaparición de los mismos del inventario sino su indicación con carácter condicionado; en suma, se opta por la exclusión de tales derechos de crédito resultado de solicitudes de devolución de la Hacienda Pública de la masa activa del inventario operando en cambio su calificación como "créditos condicionales" atendiendo a la consideración de que el concreto acto administrativo-tributario todavía no se ha llevado a efecto a fin de que tal derecho a la devolución sea un derecho cierto, líquido y exigible. Por todo ello y en conclusión se estima el presente motivo de apelación declarando que no procede el mantenimiento en el activo del inventario de bienes y derechos formulado por la administración concursal el derecho a la devolución por importe global de 25.979,46 euros hasta que tenga lugar el efectivo reconocimiento de dichos créditos por parte de los órganos de la Administración Tributaria en los términos previstos en la correspondiente legislación operando en cambio, aquí y ahora, su calificación como condicional."*

TERCERO.- Por otra parte, la interesada alega falta de motivación, vulneración del principio de neutralidad y falta de justificación del importe garantizado, dado que ha cesado su actividad y siendo este el único activo liquidable.

En primer lugar, llama la atención que, además de la falta de desarrollo reglamentario, el precitado artículo 64 no establezca ninguna limitación a la potestad administrativa o que tampoco haya previsto algún procedimiento. Tal como indica la recurrente, esto no es obstáculo para que dicho artículo deba ajustarse a los principios inspiradores del derecho comunitario, cuestión que este Tribunal ya ha tenido ocasión de analizar y valorar en Acuerdo de 26 de noviembre de 2010 ( expediente 427/2009), cuyas conclusiones venían a coincidir totalmente con la fundamentación jurídica contenidas en las resoluciones del TEAC de 24 de julio de 2007 y de 10 de febrero de 2009, por lo que no habiendo motivos para que sean alteradas procederemos a su mantenimiento y reproducción literal.

De acuerdo con lo dispuesto en la Sexta Directiva comunitaria, se desprende claramente que el sujeto pasivo tiene la facultad de solicitar el traslado del exceso de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido deducibles sobre las devengadas para los períodos siguientes, o bien el derecho a solicitar la devolución del saldo acreedor, en este último caso, la Directiva Comunitaria, no regula sin embargo, medidas que pudieran restringir el mencionado derecho que asiste al sujeto pasivo. No obstante, los Estados Miembros han establecido medidas que pudieran restringir el derecho a la devolución, como puede ser la retención de la devolución. Y sobre dichas medidas se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en la Sentencia del de 18 de diciembre de 1997 en los asuntos acumulados C-286/94 (Garaje Molenheide BVBA), C-340/95 (Meter Schepens), C-401/95 (Bureau Rik Decan-Business Research &Development NV) y C-47/96 (Sanders BVBA), en la que se contiene una doctrina general de aplicación general sobre las restricciones del derecho a la devolución.

En primer lugar, considera ese Tribunal de Justicia, que los Estados Miembros pueden adoptar medidas que puedan restringir el derecho a la devolución del exceso del Impuesto sobre el Valor Añadido deducible sobre el devengado, ya que se trata de medidas que no pueden estar reguladas por la legislación comunitaria toda vez que son competencia exclusiva de dichos Estados. No obstante, la aplicación de estas medidas, como sucede con la prevista en nuestro artículo 64, deben ajustarse a los principios expuestos en dicha Sentencia que se pueden sintetizar en los siguientes:

1º. Las medidas adoptadas no pueden ser utilizadas de manera que cuestionen sistemáticamente el derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo producir el menor menoscabo de la legislación comunitaria.

Tanto el artículo 118 de la Ley 37/1992 como el 64 de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, autorizan a la Administración a solicitar garantía en todos los supuestos de devolución establecidos, sin especificar los supuestos concretos para su aplicación, ni los requisitos o el procedimiento de su ejercicio. Por lo que pudiera parecer que, como indica el TEAC, nos encontramos ante una facultad discrecional, sin embargo *“no es menos cierto, que el margen de libertad del que goza la Administración no puede ser extra legal, sino que se trata de una facultad atribuida por el ordenamiento jurídico. Es decir, la Administración tiene la potestad de decidir si emite o no el acuerdo de solicitud de las garantías de la devolución y las circunstancias que determinan la decisión adoptada dependerá de la valoración que de las mismas efectúe el órgano administrativo correspondiente, y es en este sentido en el que debe entenderse el margen de libertad del que goza la administración para apreciar las circunstancias concurrentes en cada caso.*

*No debe confundirse en este sentido dicho margen de libertad con la arbitrariedad, ya que en este último caso, estaría en juego el principio fundamental de seguridad jurídica, y precisamente por este motivo, el uso de esta facultad por la Administración, tampoco debe hacerse de forma generalizada. Es decir, esto viene a dar cumplimiento al requisito sentado en la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, que dispone que dichas medidas no pueden ser utilizadas de manera que cuestionen sistemáticamente el derecho a la deducción del IVA, y consecuentemente el derecho a la devolución del impuesto que asiste al sujeto pasivo, debiendo producir el menor menoscabo de la legislación comunitaria.”*

2º. Las medidas adoptadas por los Estados Miembros que tengan por objeto restringir el derecho a la devolución del saldo acreedor del IVA, deberán preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda Pública.

La garantía prevista en los citados artículos, tiene por objeto, resguardar los intereses de la Hacienda Pública, ante una eventual improcedencia de todo o parte de la devolución efectuada. Es decir, que en aquellos casos en los que la Administración haya procedido al abono de las cantidades solicitadas por el obligado tributario, y posteriormente, se pusiera de manifiesto la improcedencia de las mismas, la Administración Tributaria, garantiza el reintegro de dichas devoluciones indebidas con la prestación de la garantía exigida al obligado tributario. En definitiva hay un margen de actuación para valorar las circunstancias y los supuestos en que resulta necesario adoptar la medida, pero debe ajustarse a los principios inspiradores del derecho comu-

nitario, y en ningún caso se debe identificar con una actuación arbitraria que ponga en juego la seguridad jurídica.

3º. Permite a las autoridades tributarias competentes adoptar dichas medidas cuando existan indicios o pruebas para apreciar la improcedencia de la devolución solicitada o incluso la posible existencia de una deuda tributaria no ingresada por el obligado tributario correspondiente al período de liquidación a que se refiere la solicitud de devolución. Es decir, dicha solicitud de garantía, tiene por objeto asegurar los derechos de la Hacienda Pública aun cuando la deuda tributaria no esté liquidada en el momento de la exigencia de garantía.

Para ello es necesario que en el acuerdo de exigencia de garantía, la Administración especifique de forma concreta e individualizada los indicios fundados que conducen a adoptar dicho acuerdo de exigencia de garantía.

4º. Por último, deben adoptarse aquellas medidas que sean proporcionadas al daño que se pretende evitar, ya que si estas medidas fueran más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo, menoscabarían los principios del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

CUARTO.- Como hemos comentado anteriormente, la Administración tiene la potestad de decidir si emite o no el acuerdo de solicitud de las garantías y las circunstancias que determinen la decisión adoptada dependerá de la valoración que de las mismas efectúe el órgano administrativo competente, pero, lógicamente, debe contener una motivación suficiente sobre las circunstancias concretas que justifican la adopción de la misma y la exigencia de garantía como requisito previo de la devolución, debe basarse en indicios suficientes relativos a cada obligado tributario en particular, que puedan determinar una posible improcedencia total o parcial de la devolución solicitada, o una posible deuda tributaria a satisfacer por el obligado tributario relativa al concepto y período al que se refiere la solicitud de devolución

La Resolución de 27 de noviembre de 2011 ahora recurrida y que ha resuelto el recurso de reposición ha indicado las siguientes circunstancias concurrentes y que motivan la exigencia del aval a la interesada: *“está en situación de concurso de acreedores desde el 20 de enero de 2011, habiendo entrado en fase de liquidación con fecha de 9 de julio de 2011. Dichas circunstancias, justifican la exigencia por parte de esta Administración de la prestación de garantía suficiente en orden a garantizar la declaración e ingreso de las cuotas correspondientes a la liquidación del patrimonio empresarial de la sociedad, ya que aunque la sociedad afirma en el recurso que ya no presenta actividad empresarial, durante el año 2010 sí que ha venido realizando operaciones de venta que han derivado en la presentación de declaraciones con IVA devengado, y durante 2011 se rectifican cuotas de IVA soportado procedentes de diversos proveedores de la recurrente, no resultando acreditada pues la liquidación total de dicho patrimonio empresarial.*

*Por otro lado, también está justificada la exigencia de dicha garantía, en tanto en cuanto durante el ejercicio 2010, la recurrente ha realizado operaciones con una entidad vinculada a la misma AAA, con NIF XXX, sin que dicha empresa haya ingresado las cuotas de IVA correspondientes a dichas operaciones, estando el resultado de dichas declaraciones pendiente de pago o aplazado (...).*

*Existen indicios, descritos anteriormente, para apreciar la posible existencia de deudas tributarias no ingresadas por el obligado tributario, y que por tanto determinarían el aseguramiento de los derechos de la Hacienda Pública”.*

De dicha Resolución en síntesis, se pueden extraer las siguientes conclusiones: la circunstancia que ha justificado la exigencia de aval es la situación concursal, en concreto, la apertura de la fase de liquidación de la entidad, y el objeto pretendidamente garantizado con el aval bancario requerido se circunscribe a las posibles cuotas del IVA devengadas o a devengar en el proceso liquidatorio, como consecuencia de operaciones de liquidación del patrimonio empresariales pendientes de realizar, así como de las declaraciones rectificativas que tengan por objeto minorar las cuotas deducidas anteriormente y, finalmente, la realización de operaciones con entidades vinculadas..

Pues bien, dichas circunstancias no determinan en principio y por sí mismas, la existencia de indicios fundados que puedan determinar una posible improcedencia total o parcial de la devolución solicitada, en su caso, una posible deuda tributaria a satisfacer por el obligado tributario relativa al concepto y período al que se refiere la solicitud de devolución.

Para ello es necesario que en el acuerdo de exigencia de garantía, la Administración especifique de forma más concreta e individualizada los indicios fundados que conducen a adoptar dicho acuerdo, no siendo en este sentido suficiente la fundamentación recogida en la resolución ahora recurrida. En primer lugar, no se

viene a precisar ni a acreditar cuál es el patrimonio empresarial pendiente de liquidación que pudiera estar sujeto a tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido, es más, a la vista de los datos obrantes en el expediente ( inventario y plan de liquidación ) se pudiera entender que no existe tal patrimonio. Tampoco se viene a acreditar ni a explicar cuáles son las operaciones vinculadas y sus efectos sobre la recurrente y, en particular, sobre el período impositivo al que se refiere la solicitud de devolución. La misma falta de detalle y precisión se puede predicar y aplicar a las citadas rectificaciones efectuadas durante el 2011 (primer trimestre) y que implicaban minoraciones del importe de las cuotas soportadas y deducidas inicialmente , es más, de acuerdo con la redacción del artículo 60.2.2º de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido vigente en el momento de presentación de las declaraciones rectificativas y hasta el 31 de octubre de 2012 ( modificado por Decreto Foral Legislativo 3/2012, de 21 de noviembre), la rectificación no debía efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sino en la declaración correspondiente al período impositivo en el que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo de tal corrección, por lo que esa posible deuda tributaria a satisfacer por el obligado tributario no afectaba al período impositivo al que se refiere la solicitud de devolución sino a uno posterior.

En definitiva, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 64 de la Ley Foral 19/1992, considera este Tribunal que en el caso que estamos analizando la exigencia de aval como requisito previo a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido no se ajusta a los principios de derecho comunicatorio, no solo por no concretarse e individualizarse de forma suficiente los indicios fundados que conducen a adoptar dicho acuerdo de exigencia de garantía, sino también porque se ha efectuado una comprobación abreviada del período impositivo al que se refiere la solicitud de devolución y no se ha cuestionado ni el derecho ni el importe de la devolución solicitada. Y, posteriormente a la vista de la comprobación abreviada iniciada el 14 de abril de 2011, la exigencia previa del aval para obtener la devolución solicitada bancario, no se ha justificado en una posible improcedencia total o parcial de la devolución solicitada o, en su caso, en una posible deuda tributaria a satisfacer por el obligado tributario relativa al concepto y período al que se refiere la solicitud de devolución, cuando precisamente lo que pretende proteger y asegurar el precitado artículo 64 es precisamente la posible improcedencia de la devolución solicitada. En efecto, tal y como indica la resolución recurrida, el aseguramiento de los derechos de la Hacienda Pública tiene por objeto “ *la posible existencia de deudas tributarias no ingresadas por el obligado tributario*” deudas que, en todo caso, como se ha indicado anteriormente, corresponderían a períodos impositivos posteriores al período al que se refiere la solicitud de devolución, por lo que su posible existencia no permite ordenar la exigencia de la garantía prevista en el artículo 64 del Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Y, en consecuencia, este Tribunal, en sesión celebrada en el día de la fecha arriba indicada, acuerda estimar la reclamación económico-administrativa interpuesta por la representación de la entidad AAA, S.L. contra resolución de 27 de noviembre de 2011 del Jefe de Sección del IVA por la que se desestima el recurso de reposición interpuesto en relación con acuerdo de exigencia previa de aval bancario para la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al cuarto trimestre de 2010, anulándose dichos actos administrativos de conformidad con lo señalado en la fundamentación del presente Acuerdo.

El transcrito Acuerdo resultó ratificado por el Gobierno de Navarra en su sesión del día 17 de julio de 2013.