



Concepto de devolución derivada del tributo en los casos de rectificación de autoliquidaciones

Comentario a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipuzkoa núm. 34234, de 14 de junio de 2018, reclamación económico-administrativa núm. 72/2017 (La Ley 185740/2018)

Alfonso del Castillo Bonet

Asociado Senior

alfonso.delcastillo@cuatrecasas.com

La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipuzkoa (TEAFG), de 14 de junio de 2018, plantea cuál es la calificación jurídica de una devolución derivada de una solicitud de rectificación de una autoliquidación del IRPF, por proceder la aplicación de una exención no contemplada en la autoliquidación original. La diferente calificación como devolución de ingresos indebidos –posición del obligado tributario- o como devolución derivada de la normativa del tributo –posición de la Administración, ratificada por el TEAFG- afectará al cómputo de los intereses.

Supuesto de hecho de la resolución:

De acuerdo con la resolución, las autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a los ejercicios 2011, 2012 y 2013 arrojaron un resultado a devolver –dato clave para la resolución de la reclamación, según el TEAFG- de 328,73 euros, 1.868,44 euros y 2.862,91 euros, respectivamente.

Posteriormente, con fecha 17 de junio de 2016, el reclamante presentó sendas solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones citadas, en las que pedía la aplicación de la exención de los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero; *“y que, en consecuencia, le sean devueltas las cantidades pertinentes, con los intereses que, en su caso, le puedan corresponder”*.

El Jefe del Servicio de Gestión de Impuestos Directos estimó la solicitud de reconocimiento de la exención por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, modificando el apartado de los rendimientos del trabajo e incrementado la devolución resultante de la



autoliquidación. No obstante, limitó los intereses de demora sobre las cuotas adicionales devueltas, calculándolos desde el 17 de diciembre de 2016. Es decir, calculó intereses desde la superación del plazo de seis meses para resolver la solicitud de rectificación de la autoliquidación.

Debate jurídico planteado por la resolución:

La cuestión jurídica discutida es si la rectificación de la autoliquidación, de conformidad con el artículo 116.4 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipuzkoa, determinó una devolución de ingresos indebidos o una devolución derivada de la normativa del tributo. En el primer caso, la restitución de los intereses debe computarse desde el momento en que se produjo el ingreso; mientras que en el segundo caso la devolución de intereses procede únicamente si la devolución se ordena pasados más de seis meses desde la solicitud de rectificación.

A este respecto, como recuerda el TEAFG, el artículo 31 de la Norma Foral 2/2005 regula las devoluciones derivadas de la normativa del tributo, en los siguientes términos:

"1. La Administración tributaria devolverá las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo.

Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo.

2. Transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora regulado en el Artículo 26 de esta Norma Foral, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se adopte el acuerdo en que se reconozca el derecho a percibir la correspondiente devolución".

Y por lo que respecta a la devolución de ingresos indebidos, el artículo 32 de la misma Norma Foral dispone:

"1. La Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en la Hacienda Pública con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el Artículo 228 de esta Norma Foral.



2. Con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el Artículo 26 de esta Norma Foral sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite.

A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se adopte el acuerdo en que se reconozca el derecho a percibir la correspondiente devolución. (...)

Tras la transcripción de los citados artículos, el TEAFG procede a dar respuesta a cuál es la calificación jurídica pertinente.

Conclusión del TEAFG:

De acuerdo con la resolución, nos encontramos ante una devolución derivada de la normativa del tributo porque los importes restituidos son consecuencia de que las retenciones practicadas fueron superiores a la cuota líquida del Impuesto:

“A la vista de la normativa expuesta, y entrando al fondo de la cuestión litigiosa, en concreto, en relación con los dos conceptos anteriormente indicados, podemos afirmar que, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, estaremos ante una devolución derivada de la normativa del tributo cuando la misma resulte de la diferencia entre la cuota líquida y las retenciones, los ingresos a cuenta y los pagos fraccionados; y estaremos ante una devolución de un ingreso indebido cuando lo que resulte a devolver sea parte o la totalidad de la cuota líquida. Dicho de otra manera, la devolución que da lugar a la rectificación de la autoliquidación se considerará derivada de la normativa del tributo cuando la autoliquidación inicial hubiese arrojado un resultado a devolver; y se considerará devolución de ingreso indebido si la autoliquidación fue a ingresar, en la medida en que su importe no supere al del ingreso.”

Para el TEAFG es irrelevante la naturaleza del motivo o error que originó la solicitud de la rectificación; lo único importante es si la autoliquidación inicial arrojó un resultado a devolver o a ingresar. El TEAFG basa su razonamiento en la remisión a una sentencia del Tribunal Supremo, de 10 de mayo de 2012, en materia de IVA.

Además, la resolución rechaza el razonamiento del reclamante que defendía que retenciones sobre las rentas del trabajo prestado en el extranjero ya eran indebidas en su origen, al tratarse de rentas exentas. De acuerdo con el criterio del TEAFG *“en el caso de que las retenciones hubieran sido indebidas en el momento en el que se practicaron, el reclamante debió impugnarla en su momento -cosa que no hizo-, ya que posteriormente, en la fase de aplicación de la mecánica del impuesto, en la que se calcula la cuota líquida, el importe a devolver no tiene por qué coincidir con la retención que en su caso se hubiera practicado sobre los importes objeto de aplicación de la exención solicitada”*. La resolución precisa que las sentencias citadas de contrario se



refieren a casos diferentes (en ningún momento se indica cuáles son, por lo que es imposible analizarlas).

Crítica a la resolución:

La resolución concluye que, si la autoliquidación inicial resultó a devolver, cualquier incremento de la devolución, como consecuencia de una rectificación de la autoliquidación, será una devolución derivada de la normativa del tributo; ignorando cuál fue la naturaleza del motivo que dio lugar a una mayor tributación. Desde esta perspectiva, parece deducirse del razonamiento del TEAFG que, si la autoliquidación inicial hubiera supuesto un importe a ingresar, en vez de a devolver, sí hubiera sido un ingreso indebido. Dicha conclusión no parece muy lógica porque el error jurídico que motivó una mayor tributación sería el mismo en ambos casos y, sin embargo, la calificación y las consecuencias jurídicas serían diferentes.

Por otro lado, el TEAFG aplica una sentencia del Tribunal Supremo en materia de IVA, en que la mecánica de repercusión-deducción pone en duda la extensión de su razonamiento a otros tributos; y, además, se refiere a un caso excepcional en el que el origen del pleito es la declaración de una norma (prorrata de IVA) como contraria a Derecho Comunitario.

Sin embargo, frente al criterio del TEAFG, el Tribunal Supremo en la mayoría de sus sentencias funda la distinción entre la devolución de ingresos indebidos y la devolución derivada de la normativa del tributo en la previa existencia de un error. Entre los errores que dan lugar a una devolución de ingresos indebidos se encuentra el *“error “iuris” en que ha incurrido la Administración, al liquidar, o, el contribuyente al presentar su declaración o autoliquidación”* (STS nº 1720/2018, de 5 de diciembre, recurso de casac. 129/2017). Como recuerda la Audiencia Nacional en su sentencia de 7 de marzo de 2013, recurso 137/2010, en la devolución derivada de la normativa del tributo la *“idea clave, es que se trata de pagos realizados «ab initio» conforme a Derecho, pero que posteriormente han de ser devueltos total o parcialmente, por razones derivadas de la técnica fiscal utilizada”*.

En el presente caso se trataría de un *error iuris*, al tributarse sobre rentas exentas en el IRPF; sobre las cuales, según se deduce de la resolución, se practicó una retención indebidamente. Desde esta perspectiva, existen sentencias que sí aplican la devolución de ingresos indebidos cuando se produjo, por ejemplo, un pago fraccionado indebido que afecta a la cuota final (Sentencia Audiencia Nacional nº 38/2016, de 28 de enero, rec. 430/2013).

En conclusión, aunque el TEAFG considera que cualquier rectificación de una autoliquidación que comporte un incremento del importe originariamente devuelto será siempre una devolución derivada del tributo, sigue siendo un debate abierto que los tribunales de Justicia deberán resolver.