

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ054246

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 8 de mayo de 2014

Vocalía 12.^a

R.G. 544/2013

SUMARIO:

IRPF. Mínimo personal y familiar. Procedimiento de gestión. Declaraciones/Autoliquidaciones/Liquidaciones tributarias. Solicitud de rectificación de autoliquidación presentada por el descendiente que no tenía obligación de declarar: intereses legítimos. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La presentación de una autoliquidación por IRPF con rentas superiores a 1.800 euros por parte de un contribuyente que no estaba obligado a dicha presentación, puede perjudicar sus intereses legítimos, a los efectos de lo dispuesto por el art. 120.3 de la Ley 58/2003 (LGT), en el sentido de considerar como "interés legítimo" del presentador de esa autoliquidación, el interés de sus ascendientes en aplicar, en sus propias autoliquidaciones, reducciones ligadas a la existencia del descendiente que son incompatibles con la presentación de la autoliquidación por parte de este último. En estos supuestos, al no estar obligado el descendiente a presentar declaración, el hecho de presentarla no puede considerarse como una opción sometida a la regulación del art. 119.3 de la misma Ley 58/2003 (LGT), sino que estamos ante el ejercicio de un derecho, el de solicitar y en su caso obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, derecho previsto en los arts. 31 y 66 y siguientes de la reiterada Ley 58/2003 (LGT) al que el contribuyente puede renunciar, estando prevista la renuncia a los derechos en que se fundamente la solicitud como un modo más de terminación de los procedimientos tributarios, en este caso, del procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 31, 66, 119 y 120.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 56, 57, 58, 59, 60 y 61.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada (08/05/2013), en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones sito en C/ Infanta Mercedes nº 37, 28020-Madrid, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana por la que se resuelve, estimándola, la reclamación económico-administrativa nº 46/08581/2011 deducida frente a liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2009.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1. Al interesado le fue notificada una liquidación provisional por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2009, motivada porque no se consideraba correcta la aplicación del mínimo familiar por descendientes en relación con su hija ya que ésta había presentado declaración en nombre propio por el mencionado impuesto, con rentas superiores a 1.800 euros anuales y con resultado a devolver.

2. El obligado tributario promovió reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (en adelante, TEAR), solicitando que se anulara la declaración de su hija, reintegrando la devolución percibida, y permaneciendo su propia declaración con las deducciones por descendientes. El TEAR estimó la reclamación, anulando la autoliquidación de la hija del interesado y simultáneamente la liquidación practicada al interesado, declarando la conformidad a derecho de la aplicación del mínimo por descendientes al entender que "ese hipotético interés legítimo queda acreditado en el caso concreto objeto de análisis, dando soporte a la solicitud de la rectificación de la autoliquidación de la hija, en

cuanto que la posibilidad de practicar la deducción por mínimo familiar en la autoliquidación de sus padres supone, comparativamente una ventaja económica frente a la devolución procedente en la autoliquidación propia, cuya rectificación se solicitará por la hija en beneficio del conjunto de la unidad familiar, determinando un beneficio económico para la familia que, de otra manera, podría ver perjudicados sus intereses legítimos”.

Segundo:

Frente a esta resolución formula el presente recurso extraordinario de para la unificación de criterio la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, al estimarla gravemente dañosa y errónea.

En síntesis, las razones, a juicio de la recurrente, por las que procedería la estimación del presente recurso, serían las que a continuación se exponen:

La normativa aplicable que va a ser objeto de análisis se centra en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante LGT), que establece lo siguiente:

"3. Cuando el obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.”.

El debate se articula en torno al alcance de la expresión “intereses legítimos”, manteniendo los órganos de aplicación de los tributos de la AEAT, los cuales están vinculados por el criterio expresado por la Dirección General de Tributos (contestación a consulta vinculante V1646-05, de 29 de julio de 2005), que viene considerando que en casos como el que nos ocupa la presentación de la autoliquidación por parte de quien no estaba obligado a ello no ha perjudicado sus intereses legítimos pues el resultado final de la presentación de dicha autoliquidación fue la obtención de una devolución tributaria, sino que los intereses legítimos perjudicados son los de sus ascendientes que han visto cómo no pueden practicar en sus propias declaraciones las correspondientes deducciones por descendientes.

Con apoyo en el anterior criterio y al considerar que no concurre el requisito exigido por el artículo 120.3 de la Ley General Tributaria, los órganos de aplicación de los tributos vienen desestimando las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones que se presentan por los descendientes y dictando liquidaciones a los ascendientes que se han practicado indebidamente reducciones por los descendientes que han presentado declaración por el impuesto.

Pone de manifiesto la Directora que el criterio que sigue el TEAR en la resolución que ahora se recurre ya ha sido seguido también por otros Tribunales Económico-Administrativos Regionales, como es el caso del de Andalucía, sala de Málaga (nº de reclamación 29/05464/2010, resolución de 9 de marzo de 2012).

Como conclusión finaliza solicitando de este Tribunal Central que unifique criterio en el sentido de declarar que “la presentación de una autoliquidación por IRPF con resultado a devolver por parte de un sujeto que no estaba obligado a dicha presentación no perjudica los intereses legítimos de ese sujeto a los efectos de lo dispuesto por el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, sin que quepa considerar como “interés legítimo” del presentador de esa autoliquidación el interés de sus ascendientes en aplicar en sus propias autoliquidaciones reducciones ligadas a la existencia del hijo que son incompatibles con la presentación de la autoliquidación por parte de este último.”.

Tercero:

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio, de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, ha presentado escrito de alegaciones en el que manifiesta que él solicitó el borrador más favorable para la unidad familiar y que su hija nunca solicitó borrador de declaración. Añade que esta situación perjudica los intereses de la unidad familiar, debiendo entenderse que cuando el artículo 120.3 de la LGT haga referencia solo a los intereses del obligado tributario, se refiere en estos supuestos a la unidad familiar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, según lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria.

Segundo:

La cuestión que se plantea en el presente recurso consiste en determinar si la presentación de una autoliquidación por IRPF con rentas superiores a 1.800 euros por parte de un contribuyente que no estaba obligado a dicha presentación, perjudica o no sus intereses legítimos, a los efectos de lo dispuesto por el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en el sentido de considerar como "interés legítimo" del presentador de esa autoliquidación el interés de sus ascendientes en aplicar en sus propias autoliquidaciones reducciones ligadas a la existencia del descendiente que son incompatibles con la presentación de la autoliquidación por parte de este último.

Tercero:

La regulación del mínimo personal y familiar se contiene en el Título V de la Ley 35/2006 por la que se aprueba el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF). Dicho Título se compone de cinco artículos donde se regulan las diferentes circunstancias personales y familiares relativas al contribuyente -mínimo personal-, así como a los descendientes y ascendientes -mínimo familiar- que son objeto de consideración en el Impuesto.

Así, el artículo 56 LIRPF, que sirve de pórtico, establece que el mínimo personal y familiar constituye la parte de la base liquidable que, por destinarse a satisfacer **las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente**, no se somete a tributación por el Impuesto. Define, asimismo, el mínimo personal y familiar como el resultado de sumar el mínimo del contribuyente y los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad a que se refieren los artículos 57, 58, 59 y 60 de la Ley.

Por su parte, el artículo 58 LIRPF dispone que:

"1. El mínimo por descendientes será, por cada uno de ellos menor de veinticinco años o con discapacidad cualquiera que sea su edad, siempre que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, de:

- 1.836 euros anuales por el primero.
- 2.040 euros anuales por el segundo.
- 3.672 euros anuales por el tercero.
- 4.182 euros anuales por el cuarto y siguientes.

A estos efectos, se asimilarán a los descendientes aquellas personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento, en los términos previstos en la legislación civil aplicable.

Entre otros casos, se considerará que conviven con el contribuyente los descendientes que, dependiendo del mismo, estén internados en centros especializados. (...)"

Contemplándose, finalmente, en el artículo 61 una serie de normas comunes para la aplicación del citado mínimo del contribuyente y por descendientes, ascendientes y discapacitados:

"Para la determinación del importe de los mínimos a que se refieren los artículos 57, 58, 59 y 60 de esta Ley, se tendrán en cuenta las siguientes normas:

1.^a Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, respecto de los mismos ascendientes o descendientes, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

(...)

2.^a No procederá la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, cuando los ascendientes o descendientes que generen el derecho a los mismos presenten declaración por este Impuesto con rentas superiores a 1.800 euros.

3.^a La determinación de las circunstancias personales y familiares que deban tenerse en cuenta a efectos de lo establecido en los artículos 57, 58, 59 y 60 de esta ley, se realizará atendiendo a la situación existente en la fecha de devengo del impuesto.

4.^a No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en caso de fallecimiento de un descendiente que genere el derecho al mínimo por descendientes, la cuantía será de 1.836 euros anuales por ese descendiente.

5.^a Para la aplicación del mínimo por ascendientes, será necesario que éstos convivan con el contribuyente, al menos, la mitad del período impositivo".

Dicha norma concreta determinados aspectos de la aplicación del mínimo familiar como los relativos al momento de determinación de las circunstancias familiares, el necesario prorrateo en caso de concurrencia de contribuyentes con el mismo grado de parentesco, la preferencia del grado más cercano para determinar el derecho de los mismos a su aplicación y la incompatibilidad de la aplicación de los mismos con la presentación de autoliquidación por ascendientes y descendientes con rentas superiores a 1.800 euros.

Cuarto:

De otro lado, la procedencia de la rectificación de las autoliquidaciones se regula en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante, LGT), al dispone que:

"Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo **sus intereses legítimos**, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente".

Se remite la Ley a una norma reglamentaria en cuando a la regulación del procedimiento para la rectificación; que se contiene en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, en cuanto al procedimiento de rectificación.

En todo caso, resulta requisito esencial para la rectificación de la autoliquidación, tal y como señala el parcialmente transcrito apartado 3 del artículo 120, la acreditación de perjuicio en los "intereses legítimos" del obligado tributario.

Así las cosas, el debate se articula en torno al alcance de la expresión "intereses legítimos". Pues bien, como acertadamente señala el TEAR en la resolución impugnada, argumentos no desvirtuados por las alegaciones formuladas por el recurrente, la determinación del alcance de esta expresión "intereses legítimos" ha sido abordada y resuelta por reiterada doctrina jurisprudencial -entre otras, Sentencias del Tribunal Supremo de 9 de septiembre y 23 de diciembre de 2002 y de 22 de abril de 2004- que exige para que pueda defenderse la concurrencia de "intereses legítimos" que la declaración pretendida por el interesado suponga para él un beneficio o utilidad, siquiera sea instrumental o de efecto indirecto, sin que sea suficiente el mero interés por la legalidad (sentencias del Tribunal Supremo de 8 julio 1986 y 31 mayo 1990). Igualmente nuestro Alto Tribunal ha declarado, reproduciendo la doctrina del Tribunal Constitucional, que el interés legítimo equivale a la titularidad actual o potencial de una posición de ventaja o de utilidad jurídica por parte de quien ejercita la pretensión y que se materializaría de prosperar tal pretensión, y que implica o supone que la anulación del acto o actos que se recurran produzca de modo inmediato un efecto positivo -o beneficioso- o un efecto negativo -o perjudicial- actual o futuro para el interesado (sentencias 60/1982, 62/1983, 257/1988 y 97/1997, entre otras). De manera específica ha señalado que no puede defenderse que la anulación del acto impugnado constituye en sí misma la satisfacción de un interés legítimo, siendo, por el contrario, la clave para la determinación de si existe o no un interés legítimo, la constatación de que la anulación del acto impugnado pueda producir un efecto positivo en la esfera jurídica del denunciante o puede eliminar una carga o gravamen en esa esfera.

Si bien es cierto que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que considera como contribuyente al individuo (Exposición de Motivos de la Ley 35/2006, habiendo quedado eliminada la acumulación obligatoria de las rentas de la unidad familiar), no es menos cierto que se trata de un impuesto de naturaleza personal, que atiende a las circunstancias personales y familiares del contribuyente y así también señala la Exposición de Motivos de su Ley reguladora que "Para asegurar una misma disminución de la carga tributaria para todos los contribuyentes con igual situación familiar, con independencia de su nivel de renta, se configura un extenso y flexible primer tramo, en el que se computan los mínimos destinados a reconocer las circunstancias personales y familiares. Por tanto, estos mínimos, técnicamente, se gravan a tipo cero. Esta estructura supone que los contribuyentes no tributan por las primeras unidades monetarias que obtienen y que destinan a cubrir las necesidades vitales, de forma que contribuyentes con iguales circunstancias personales y familiares logran el mismo ahorro, con lo que se mejora la progresividad del impuesto. La introducción de una cuantía a la que es de aplicación un tipo cero permite alcanzar el mismo efecto de equidad que se produce con la aplicación de las deducciones en la cuota". En conexión con ello, el artículo 56 de la Ley del Impuesto, antes transcrito, define el mínimo no sólo personal sino también "**familiar**" como la parte liquidable "que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y **familiares** del contribuyente, no se somete a tributación por este Impuesto".

Así las cosas y teniendo en cuenta todas las consideraciones expuestas, entiende este Tribunal Central que ese "interés legítimo" queda acreditado en los casos aquí enjuiciados, dando soporte a la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada por el descendiente, en cuanto que la posibilidad de practicar la reducciones por mínimo familiar en la autoliquidación del contribuyente/ascendiente supone, comparativamente, una ventaja económica frente a la devolución procedente de la autoliquidación cuya rectificación se solicita, y todo

ello considerando las necesidades básicas personales y **familiares** del contribuyente, del conjunto de la familia del contribuyente en la que se integra, determinando un beneficio económico en los obligados tributarios, quienes, de otra manera, verían en efecto perjudicados sus intereses legítimos.

Finalmente, resta por añadir que a juicio de este Tribunal Central, en estos supuestos, al no estar obligado el descendiente a presentar declaración, el hecho de presentarla no puede considerarse como una "opción" sometida a la regulación del artículo 119.3 de la LGT, sino que estamos ante el ejercicio de un derecho, el de solicitar y en su caso obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, derecho previsto en los artículos 31 y 66 y siguientes de la LGT al que el contribuyente puede renunciar, estando prevista la renuncia a los derechos en que se fundamente la solicitud como un modo más de terminación de los procedimientos tributarios, en este caso, del procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación (artículo 100 de la LGT).

En términos similares a los expuestos se han pronunciado, además del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia cuyo criterio aquí resulta impugnado, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia RG 30/797/2009 de 21 de mayo de 2009, Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid RG 28/22253/2010 de 22 de septiembre de 2011, Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla La Mancha RG 45-2017-2009 de 29 de febrero de 2012, Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía RG 29/5464/2010 de 9 de marzo de 2012, y Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias- Sala Desconcentrada de Tenerife RG 38/1878/2011 de 5 de diciembre de 2013.

En virtud de todas las consideraciones anteriores, se desestima el recurso de unificación de criterio interpuesto.

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

ACUERDA:

DESESTIMARLO.