

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ085417

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 20 de diciembre de 2021

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 5829/2017

**SUMARIO:**

**Procedimiento de gestión. Declaraciones/Autoliquidaciones/Liquidaciones tributarias. Inadmisión de la segunda solicitud de devolución de retenciones por firmeza de la liquidación dictada en previo procedimiento de comprobación limitada derivado de una primera solicitud de devolución, presentada con la autoliquidación a través del Modelo 210.** En el caso que se analiza, el interesado formuló dos solicitudes distintas de la misma devolución, en ambos casos a través de la presentación de sendas autoliquidaciones de cuota a devolver a través del modelo 210. La diferencia de criterio entre el interesado y la AEAT se centra en si tras la firmeza del acto administrativo a través del que la Administración denegó la primera de las solicitudes de devolución cabe formular una segunda solicitud de la misma devolución.

Así, el acto cuya firmeza se pretende pasar por alto es el acuerdo que ponía fin a un procedimiento de comprobación limitada que, practicando una liquidación diferente a la formulada por el contribuyente a través de la presentación del modelo 210, determina una cantidad a devolver distinta de la autoliquidada por el contribuyente. Este acto administrativo comprueba la autoliquidación del IRNR formulada por contribuyente, y la corrige, y lo hace a través de una vía procedimental prevista en nuestro ordenamiento, de modo que sin la liquidación provisional practicada -la incorporada al acto firme de referencia- la Administración se hubiera visto avocada a devolver la cantidad autoliquidada por el reclamante en su modelo 210. En conclusión, sí ha existido, en el caso que nos ocupa, una resolución con liquidación provisional, en sentido auténtico y propio, jurídicamente reconocible, en los términos del art. 101 de la Ley 58/2003 (LGT), dictada tras un procedimiento de comprobación limitada, con los efectos preclusivos previstos en el art. 140 de la Ley 58/2003 (LGT).

Por otro lado, la concurrencia de nuevos argumentos, datos o circunstancias sobrevenidas que fundamenten una segunda solicitud de devolución, entre los cuáles incluye la sentencia, el dictado de resoluciones judiciales que hayan afectado a la cuestión planteada, únicamente resulta viable en aquellos supuestos en los que no exista una liquidación, como tal considerada, que haya devenido firme en vía administrativa. A sensu contrario, la firmeza en vía administrativa de un acto de liquidación veda la presentación de una solicitud reiterada de devolución, aun cuando, hayan acaecido nuevos argumentos, datos o circunstancias que, de forma sobrevenida afecten a la cuestión planteada, y ello, sin perjuicio de la posibilidad de plantear recurso extraordinario de revisión si concurrieren las causas tasadas por el art. 244 de la Ley 58/2003 (LGT). En conclusión, en el supuesto de que una primera solicitud de devolución, presentada con la autoliquidación a través del modelo 210, sea objeto de un procedimiento de comprobación limitada que finaliza con un acto administrativo, ya firme, que contiene una liquidación diferente a la formulada por el contribuyente y que deviene firme, no procede admitir la presentación de una segunda solicitud de devolución de las mismas retenciones aunque se basen en argumentos nuevos. Lo contrario supondría anular una liquidación firme sin pasar por las vías procedimentales excepcionales que condicionan esa posibilidad. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 31, 101, 124, 127, 136, 140, 217, 220 y 244.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 122, 125, 128, 163 y 165.

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 14, 25, 28 y 31.

RD 1776/2004 (Rgto IRNR), art. 16.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 139.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 20 de diciembre de 2021

PROCEDIMIENTO: 00-05829-2017

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA DE NO RESIDENTES. IRNR

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **XZ INC** - NIF ...

REPRESENTANTE: ...- NIF ...

DOMICILIO: ...- España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

En este Tribunal ha tenido entrada la presente reclamación interpuesta contra la liquidación provisional que se indica, dictada por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, como consecuencia una solicitud de devolución del Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin establecimiento permanente: **2012...0M**.

#### Segundo.

La entidad interesada, fondo de inversión residente fiscal en Estados Unidos, solicitó, a la AEAT, el **15 de julio de 2016**, mediante la presentación de la declaración (modelo 210) correspondientes a las rentas obtenidas por no residentes sin establecimiento permanente que le afectan, la devolución de las cantidades que le fueron retenidas a cuenta del IRNR sobre los dividendos obtenidos de sus inversiones en acciones españolas, en el **ejercicio 2012**, por los importes que se indican en los expedientes electrónicos. Se acompañó diversa documentación.

#### Tercero.

Posteriormente, la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT de Madrid, tras la correspondiente propuesta de liquidación, notificó a la interesada, el día **22 de junio de 2017**, la liquidación provisional indicada finalizando el procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada que estaba en curso y resolviendo que no resultaba cantidad alguna a devolver.

La motivación de la liquidación practicada, contenida en un Anexo, se puede resumir en los siguientes términos:

La AEAT afirma que la solicitud presentada por la entidad no es sino una reiteración de otra presentada con anterioridad. Así, en octubre de 2015, la entidad presentó declaración del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, no residentes sin establecimiento permanente modelo 210, ejercicio 2012, solicitando la devolución de las retenciones practicadas sobre unos dividendos percibidos por la misma en dicho ejercicio.

Se inició un procedimiento de comprobación limitada dictándose, el 6 de mayo de 2016, resolución con liquidación provisional denegando la devolución solicitada.

Dicha liquidación provisional fue notificada el 12 de mayo de 2016.

La reclamante presentó, frente a dicha liquidación, reclamación económico administrativa que la AEAT considera extemporánea al haberse presentado el 15 de julio de 2016.

Simultáneamente a la interposición extemporánea de la reclamación, se presentó por segunda vez, solicitud de devolución del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, no residentes sin establecimiento permanente modelo 210, del ejercicio 2012. Ambas autoliquidaciones son idénticas, los importes de los componentes de la liquidación (Base Imponible, cuotas, retenciones...), el pagador de las rentas y los demás elementos determinantes de la devolución solicitada, son los mismos, al igual que la documentación aportada y el escrito presentado con este segundo modelo 210.

Con posterioridad se inicia el procedimiento de comprobación limitada objeto de la presente reclamación. La reclamante, en las alegaciones efectuadas ante la AEAT, cita la Sentencia TSJ Cataluña, de 11 de julio de 2014 (recurso 1314/2010) cuyo objeto de debate se explica detalladamente a lo largo de la motivación.

Considera la AEAT que el procedimiento iniciado por la reclamante, en ambos casos, mediante la presentación de los correspondientes modelos 210, es un procedimiento para la práctica de devoluciones derivadas de la normativa del tributo (artículos 124 a 127 LGT) y, en ningún caso, un procedimiento de rectificación de autoliquidación (artículos 126 a 129 RGAT) como sostiene el contribuyente.

Como consecuencia de lo anterior, la resolución con liquidación provisional que finalizó el primer procedimiento de comprobación limitada ha devenido firme por el transcurso del plazo máximo sin que se haya interpuesto reclamación, lo cuál, hace inaplicable la fundamentación contenida en la sentencia anteriormente citada y alegada por la reclamante.

En relación con la cuestión de fondo, se afirma la procedencia del mecanismo de retención, aplicado tanto a entidades residentes como no residentes que, en consecuencia, determina que el cauce de devolución procedente

para ambos tipos de entidades, a efectos de solicitar la devolución de las cantidades retenidas, es el procedimiento para la práctica de devoluciones derivadas de la normativa del tributo.

En base a lo anterior concluye que, la solicitud de devolución presentada constituye una reiteración de la solicitud anterior, la admisión y resolución sobre el fondo supone una vulneración del artículo 235 LGT que establece el plazo de un mes para la interposición de la correspondiente reclamación. y, por tanto: *"la única razón por la que la entidad vuelve a presentar la misma solicitud de devolución (que ya había sido finalizada mediante el inicio de un procedimiento de comprobación limitada que concluyó con una liquidación provisional notificada el 12 de mayo) es obtener otra liquidación provisional de la Administración y tener de nuevo un plazo de un mes para la impugnación de la misma en la vía económica administrativa."*

#### Cuarto.

Frente a dicha liquidación, notificada en la fecha que consta en el expedientes electrónicos, la entidad interesada interpuso, el día **21 de julio de 2017**, ante el Tribunal Económico Administrativo Central la reclamación económico administrativa identificada en el encabezamiento mediante escrito en el que, solicitando que se tuviera por interpuesta en tiempo y forma la reclamación, y que, previos los trámites legales oportunos, una vez remitido el expediente a este Tribunal, se concediese el oportuno trámite de alegaciones previa puesta de manifiesto de dicho expediente.

Tras la puesta de manifiesto del expediente, efectuada en fecha **4 de julio de 2018**, se presentó, ante este Tribunal, el **1 de agosto de 2018**, escrito en el que se realizan, en síntesis, las siguientes alegaciones:

1.- Aduce la reclamante que la **desestimación de una previa solicitud de devolución no perjudica el derecho del interesado**, siempre que no haya prescrito su derecho, para iniciar sucesivos procedimientos posteriores. Y se apoya en dos argumentos.

- Primero. Que del artículo 139.1.a) de la Ley 58/2003, de 12 de diciembre, General Tributaria (en adelante, "LGT"), que regula las formas de terminación del procedimiento de comprobación limitada, resulta que una de las formas de terminación de este procedimiento es por resolución expresa de la Administración tributaria, cuyo contenido mínimo incluirá, según el 139.2. d):

*"d) Liquidación provisional o, en su caso, manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada."*

De ese texto extrae el reclamante la siguiente afirmación:

*"(...): las resoluciones expresas que pongan fin a los procedimientos de comprobación limitada sólo podrán contener una de las siguientes opciones: bien (i) una liquidación provisional, en caso de que la Administración proceda a practicar regularización tributaria o bien (ii) una manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria. Es evidente que, de acuerdo con el artículo transcrito, ambas opciones son excluyentes; es decir, no cabe que la resolución del procedimiento de comprobación limitada contenga ambas simultáneamente."*

*Y de cuanto se ha expuesto hasta el momento resulta a todas luces evidente que, dicho sea con el debido respeto, el criterio aplicado por la DCGC en su resolución contraviene la literalidad del referido artículo 139 de la LGT al señalar:*

*"En esta alegación de la entidad se vuelven a confundir conceptos y procedimientos, tras la presentación en noviembre de 2015 del primer modelo 210, se inició por esta Dependencia un procedimiento de Comprobación Limitada, procedimiento que finalizó con una liquidación provisional de "cero" euros a devolver, lo que a efectos prácticos implica que se denegó la devolución solicitada."*

*En efecto, la Resolución del procedimiento de comprobación limitada notificada por la DCGC en relación con la primera solicitud de devolución de ingresos indebidos presentada por esta parte no contenía liquidación alguna de conformidad con lo señalado en el artículo 139 de la LGT anteriormente transcrito, puesto que en ella simplemente se acordaba la desestimación expresa de nuestra solicitud."*

- Segundo. Afirma que, a pesar de que la solicitud de devolución se haya articulado mediante la presentación del modelo 210, la devolución pretendida es una devolución de ingresos indebidos y, el cauce escogido, responde a las directrices marcadas por la Administración para este tipo de devoluciones. Partiendo de lo anterior, considera que las resoluciones que finalizaron los procedimientos de comprobación limitada estableciendo que *"no resulta cantidad alguna a devolver"* no pudiendo tener la consideración de *"liquidación provisional"*, sino, de *"manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada"* (expresiones utilizadas en alusión a lo contemplado en el artículo 139.2 d) LGT).

Cita en este punto la sentencia Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 11 de julio de 2014 (nº de recurso 1314/2010), así como, el contenido del voto particular a la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de marzo de 2017 (recurso de casación núm. 3570/2015) elaborado por el Magistrado Excmo. Sr. Don ... en el que, si bien se aborda una cuestión completamente ajena a la que nos ocupa (relativa a la aplicación del artículo 150.5 de la LGT), se argumenta que la aplicación de la doctrina jurisprudencial que permite a la Administración reiterar las liquidaciones (tras su previa anulación) -la comúnmente denominada "*teoría del doble tiro*"-, debe suponer también la aplicación del mismo tratamiento a las solicitudes de devoluciones practicadas por el contribuyente dentro del plazo de prescripción, pues de lo contrario se estaría vulnerando el principio de igualdad de armas.

**2.-** A continuación, de forma subsidiaria, realiza alegaciones respecto de la cuestión de fondo, esto es, la **comparabilidad de la entidad reclamante con las IIC residentes a efectos de la aplicación del régimen tributario** previsto para éstas, comenzando por describir a la reclamante como una Institución de Inversión Colectiva (en adelante, "IIC") residente en Estados Unidos, en concreto, encaja en la categoría de los denominados "Mutual Funds", los cuales se caracterizan por estar gestionados por un asesor de inversiones y por emitir valores reembolsables.

Se trata de una entidad residente en Estados Unidos que, cuenta con un certificado de residencia y cumple con los requisitos de cualificación y distribución necesarios conforme a la legislación de aquel país para ser considerado una sociedad de inversión regulada (o "RIC", del inglés "Regulated Investment Company").

Se encuentra sometida a la supervisión de la Security and Exchange Commission (en adelante, "SEC", organismo equivalente a la Comisión Nacional del Mercado de Valores - en adelante, "CNMV"- en nuestro país, encargado pues, de la supervisión del mercado de valores en los Estados Unidos), aspecto que se acredita mediante certificado emitido por dicho organismo.

**2.1-** La aplicación de la libertad de circulación de capitales a una IIC estadounidense e infracción del Derecho de la UE por la existencia de una restricción a la libertad de circulación de capitales que carece de causa de justificación. A estos efectos,. Invoca diversos pronunciamientos del TJUE y de tribunales de diversos países.

**2.2.-** Sobre la comparabilidad de la situación del contribuyente con la situación de un Fondo de inversión residente en España y, por ende, con los precedentes del TJUE, y para exponer la regulación de los fondos de inversión estadounidenses, se remite al Informe elaborado por ... que, considera la reclamante, es suficiente para acreditar la existencia de un marco normativo comparable.

Sostiene la plena comparabilidad de la situación del contribuyente con la situación de un fondo de inversión residente en España, y por ende, con los precedentes del TJUE, dado que, según indica, la discusión jurídica esencial sobre la que versa el procedimiento es la acreditación de la comparabilidad.

**2.3.-** Sobre la acreditación probatoria de las retenciones practicadas. Afirma que se han aportado copia de los certificados de retenciones emitidos tanto por el banco custodio **BANCO-1**, como por el banco subcustodio **BANCO-2**

**2.4.-** Subsidiariamente, sobre la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición de dividendos y plusvalías reconocida en el artículo 30.1 del TRLIS.

## Quinto.

Con fecha **28 de mayo de 2021** tuvo entrada en este TEAC escrito de alegaciones complementarias en el que se remite a diversos pronunciamientos del Tribunal Supremo que, según afirma, confirman sus alegaciones en cuanto al fondo de la cuestión aquí suscitada, esto es, su derecho a la devolución de las retenciones soportadas en aplicación del derecho comunitario.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

### Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

El ajuste a derecho de los actos impugnados, pronunciándose en este caso sobre:

- Si la segunda solicitud presentada por la entidad no fue sino una reiteración de otra presentada con anterioridad ya desestimada por liquidación que adquirió firmeza, al ser recurrida de forma extemporánea, por lo que no es posible su tramitación.

- Subsidiariamente, si se considera viable la segunda solicitud de la misma devolución, la procedencia de la solicitud de devolución de las cantidades retenidas sobre los dividendos percibidos por la entidad reclamante, derivados de la inversión en entidades españolas.

## Tercero.

Para abordar la primera cuestión debemos comenzar por constatar que no hay disputa sobre el presupuesto fáctico de ella, esto es, que el reclamante formuló dos solicitudes distintas de la misma devolución, en ambos casos a través de la presentación de sendas autoliquidaciones de cuota a devolver a través del Modelo 210.

En primer lugar, este TEAC tiene constancia de la presentación de las reclamaciones, identificada con **R.G. 00/00299/2017 y acumuladas (entre las que se encuentra la identificada con R.G. 00/02483/2017)**, interpuesta por la reclamante (**XZ INC.**), interpuesta por la reclamante (**TW INC.**), en la que se impugnaba el acuerdo que ponía fin a un procedimiento de comprobación limitada que, practicando una liquidación diferente a la formulada por el contribuyente a través de la presentación del modelo 210, determina una cantidad a devolver distinta de la autoliquidada por el contribuyente.

Ese acto administrativo comprueba la autoliquidación del IRNR formulada por contribuyente, y la corrige, pronunciándose sobre el mismo devengo de ese impuesto que el que es objeto de la presente reclamación, esto es, las mismas cantidades, retenidas por el mismo pagador sobre el mismo dividendo (en ambos casos: período 0A 2012, pagador **QR S.A.**, rendimiento íntegro 1.500.433,71 euros y resultado de autoliquidación -210.060,72 euros).

En la citada resolución, se impugnaban liquidaciones, dictadas por la AEAT, en las que se denegaba la devolución solicitada por la reclamante en base a la siguiente motivación:

*"Para que las instituciones de inversión colectiva residentes en Terceros Estados, puedan hacer valer sobre la base de lo previsto en el artículo 63.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y la libertad de movimiento de capitales, el derecho a recibir un tratamiento equivalente al que reciben los dividendos o participaciones en beneficios obtenidos por las ICC residentes en territorio español, deberán acreditar respecto de cada ejercicio completo correspondiente a las solicitudes de devolución presentadas, los requisitos que a continuación se detallan y que permiten concluir que las mismas están en una situación equivalente a las homónimas españolas.:*

1) *Certificación de las retenciones soportadas.:*

2) *Cumplir con todos los requisitos de carácter financiero exigidos por la normativa española reguladora de estas entidades a) Existencia de un número mínimo de partícipes o accionistas b) Tenencia de un patrimonio mínimo c) Carácter abierto de la IIC d) Requisitos relativos al objeto de las inversiones, la diversificación de riesgos, autorización y supervisión, e información y transparencia e) Tributación similar de los dividendos de las IIC.*

*En el presente expediente, dado que no queda acreditado que concurren los elementos que determinan que se trata de una entidad comparable a una IIC constituida con arreglo a la Ley 35/2003, procede practicar liquidación provisional en la que se desestima la solicitud de devolución presentada."*

Pues bien, dicha reclamación (**R.G.00/02483/2017**) fue inadmitida por este Tribunal, en fecha **7 de junio de 2018**, por los siguientes motivos:

*"(...) A este respecto, en el caso ahora planteado no ofrece duda la fecha de 12 de mayo de 2016, en que fue realizada la notificación a la entidad recurrente de la liquidación impugnada nº **2012...5C**, de fecha 6 de mayo de 2016.*

*Tampoco ofrece duda la fecha en la que fue presentada la reclamación económica administrativa, dirigida a este Tribunal Económico Administrativo Central el día 15 de Julio de 2016, según consta en el recibo de presentación por internet en la AEAT.*

*Resulta, por tanto, que en esta última fecha había transcurrido el plazo legal de un mes, por lo que es conclusión obligada el rechazo de la reclamación R.G. 2483-17 por su extemporaneidad..."*

La diferencia de criterio entre el reclamante y la AEAT se centra, como ya se ha expuesto, en si tras la firmeza del acto administrativo a través del que la Administración denegó la primera de las solicitudes de devolución cabe formular una segunda solicitud de la misma devolución.

Adelantemos que este Tribunal considera que la contestación a esta cuestión ha de ser negativa en el caso que nos ocupa, tal y como apreció la AEAT en el acuerdo recurrido, en atención a la firmeza del acto administrativo

que ya resolvió la cuestión de fondo que se volvió a plantear por segunda vez a través de una segunda resolución análoga a la primera, ya que lo contrario supondría tanto como dejar abierta, *sine die*, la posibilidad de revertir el contenido de actos administrativos firmes, posibilidad que nuestro derecho tan sólo deja abierta a través de los procedimientos especiales previstos en los artículos 217 LGT (declaración de nulidad de pleno derecho) y 220 LGT (rectificación de errores), o bien, si concurrieran los motivos tasados, vía recurso extraordinario de revisión del artículo 244 LGT.

Ello no significa que sea siempre imposible, dentro del plazo de prescripción, reiterar una misma solicitud de devolución antes denegada, de modo que el derecho material a la obtención de devoluciones que sean procedentes flexibilice la rigidez formal de la general inmodificabilidad de los actos administrativos firmes.

Se trata de una manifestación más de la tensión entre la seguridad jurídica y la justicia material. La seguridad jurídica exige, en este caso, exige que un acto administrativo firme sea inmodificable por una actuación posterior, sea esta de un contribuyente o de un particular (salvo por las vías procedimentales excepcionales previstas en los artículos 217 y siguientes de la LGT), mientras que la justicia material demandaría que quien crea que ostenta un derecho negado por un acto administrativo firme puede defenderlo.

Sobre esta cuestión se ha pronunciado recientemente la sentencia del **Tribunal Supremo, de 4 de febrero de 2021 (recurso de casación 3816/2019)**, sentando las pautas y requisitos en los que puede ser aceptable que la mencionada tensión ceda en favor de la justicia material, y sea posible que una nueva actuación de un contribuyente (una nueva solicitud de rectificación de autoliquidación en el caso analizado por el Tribunal Supremo) que modifique las conclusiones alcanzadas por un acto administrativo firme previo.

De inicio, debe dejarse claro que el alto Tribunal se pronuncia sobre una situación procedimental diferente a la que aquí tenemos. Se pronuncia sobre la inmodificabilidad de un acto administrativo que denegaba una solicitud de rectificación de autoliquidación del contribuyente, de modo que confirmaba dicha autoliquidación.

Sin embargo, en el presente caso, el acto cuya firmeza se pretende pasar por alto es el acuerdo que ponía fin a un procedimiento de comprobación limitada que, practicando una liquidación diferente a la formulada por el contribuyente a través de la presentación del modelo 210, determina una cantidad a devolver distinta de la autoliquidada por el contribuyente. Como ya hemos dicho, este acto administrativo comprueba la autoliquidación del IRNR formulada por contribuyente, y la corrige, y lo hace, como después diremos, a través de una vía procedimental prevista en nuestro ordenamiento, de modo que sin la liquidación provisional practicada (la incorporada al acto firme de referencia) la Administración se hubiera visto avocada a devolver la cantidad autoliquidada por el reclamante en su modelo 210.

No obstante, la cita de esta sentencia es muy relevante, ya que muestra cómo, con independencia del debate procedimental que suscita el reclamante (si su presentación del Modelo 210 es, como formalmente es, una autoliquidación del IRNR, o si es una solicitud de ingresos indebidos) el contenido de la actuación administrativa que concluye en un acto administrativo firme, y la nueva autoliquidación que prescinde del pronunciamiento de dicho acto administrativo, confirman el pronunciamiento de la AEAT que aquí se discute, esto es, que no cabe desconocer la firmeza de la liquidación ya practicada por la Administración con una nueva autoliquidación del impuesto.

Según se expone en el Fundamento de Derecho Primero:

*"El objeto de este recurso de casación consiste en dilucidar si la sentencia que se impugna es conforme o no a derecho al adoptar la decisión en que funda su desestimación del recurso de apelación, lo que implica determinar si las entidades ahora recurrentes, una vez desestimada en vía administrativa su solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos y una vez firme tal desestimación, podían, dentro del plazo de prescripción, instar una segunda solicitud fundada en hechos sobrevenidos o en motivos diferentes de los invocados en la primera solicitud."*

Esta sentencia analiza un caso que no es coincidente con el que aquí nos ocupa (de ahí que se alcance una solución diferente), pero marca claramente las pautas a seguir.

El supuesto enjuiciado por la citada sentencia se resume así:

- La interesada en el procedimiento presentó la correspondiente autoliquidación del tributo (en ese caso, el IMIVTNU, conocida como "plusvalía municipal") y, con posterioridad, instó la rectificación de dicha autoliquidación entendiéndolo que con el impuesto se gravaba una minusvalía no expresiva de capacidad contributiva alguna.
- Se dictó resolución por el Director de la Agencia Tributaria de Madrid, desestimando la solicitud de rectificación presentada determinando la procedencia de una cantidad idéntica a la autoliquidada y, añadiendo que: *"...toda vez que dicha cantidad se ingresó en fecha 27 de febrero de 2012 mediante autoliquidación nº 2111...1, procede el archivo de las actuaciones"*.
- Contra dicha resolución se presentó reclamación que fue objeto de inadmisión por extemporaneidad, circunstancia que no se discute en la sentencia.
- Posteriormente, se presentó una segunda solicitud de devolución de ingresos indebidos desestimada, tácitamente, por silencio administrativo.

- Se interpuso nueva reclamación contra la desestimación tácita de la solicitud y, a posteriori, se inadmitió la segunda solicitud mediante resolución del Director de la Agencia Tributaria de Madrid.

En el Fundamento de Derecho QUINTO, el Alto Tribunal deja claro las particularidades propias del caso de autos (subrayados de este TEAC):

*"QUINTO.- En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia. A este respecto, es necesario efectuar **dos precisiones elementales**: la **primera** de ellas, que hemos de partir de la realidad no controvertida de que, en este caso, la denegación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación **no vino acompañada de un acto administrativo de liquidación en el sentido del artículo 101 de la LGT**, esto es, que tal denegación no supone per se la conversión de la autoliquidación en liquidación administrativa, a efectos de la firmeza de ésta, si no ha sido el resultado de una **cuantificación nueva y distinta**; la **segunda** precisión es que consideramos necesario **acotar la cuestión que incorpora el interés casacional para formar jurisprudencia a aquéllos casos en que la segunda solicitud no sea una mera repetición de la primera, sino que se fundamente en hechos sobrevenidos o motivos nuevos, no invocados originariamente [...]**".*

Pues bien, ninguna de estas dos particularidades concurren en nuestro caso. No solo eso, sino que se dan las circunstancias cuya ausencia motiva el fallo del Tribunal Supremo, de forma que la doctrina que sienta confirma, a contrario sensu, el acuerdo de la AEAT que aquí se analiza.

- **En primer lugar, por lo que respecta a la primera precisión elemental**, el caso enjuiciado por el Tribunal Supremo se parte de la finalización de un primer procedimiento de rectificación de autoliquidación mediante resolución a la que no se puede considerar que contenga, estricto sensu, un acto administrativo de liquidación en el sentido del artículo 101 LGT, esto es, no se procedió por la Administración a una cuantificación y determinación de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar. La desestimación confirmó lo autoliquidado por el contribuyente, por lo que, afirma la sentencia:

*"lo que no supone per se la conversión de la autoliquidación en liquidación administrativa, a efectos de la firmeza de ésta, si no ha sido el resultado de una cuantificación nueva y distinta;"*

Así, la resolución del primer procedimiento se limita a desestimar la solicitud de rectificación presentada, determinando una deuda coincidente con la autoliquidada por la recurrente y archivando la misma por haberse efectuado el ingreso de dicha cuantía. Esta circunstancia se recoge por el Tribunal Supremo de la siguiente forma:

*"Abordando la primera de ambas cuestiones, es de señalar:*

*1) **No hay, en nuestra opinión, una liquidación (firme) en sentido propio, coincidente en el tiempo con la resolución en que se desestima la solicitud de rectificación de la autoliquidación, lo que cabe negar por los propios argumentos expuestos por la propia recurrente, que hacemos nuestros en buena parte:***

*a) en tal pretendida liquidación **no se cuantifica la deuda, sino que se determina la corrección de la establecida en la autoliquidación presentada, que dio lugar al ingreso que luego fue reputado indebido por el contribuyente.***

*b) no se realiza tal liquidación en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos, sino con ocasión de la resolución de una petición formalizada en un procedimiento de índole diferente ( arts. 32, 34 y 221 LGT).*

*c) **La citada liquidación, coetánea y superpuesta a la resolución de 3 de octubre de 2013, no es el fruto de una comprobación fáctica alguna que comportase novedad a lo ya autoliquidado por el solicitante (mismos preceptos).***

*d) En ella no se crea una deuda tributaria nueva, no sólo por la estricta coincidencia de cuantía, resultado de una mera operación de medición de la cabida de la finca y del periodo legal que debe tomarse en cuenta para el cálculo, operaciones que ya hicieron los solicitantes. **En suma, no se comprueba nada.***

*e) Se dicta en el curso de un procedimiento de rectificación de autoliquidación -que por ley se inicia a instancia de parte y en ejercicio de un derecho que puede ejercitar quien está obligado a autoliquidar la deuda- que no añade nada a la denegación previamente adoptada (se liquida por la cantidad que se pagó, aplicando normas del TRLHL que establecen automáticamente la deuda tributaria exigible (abstracción hecho de su declaración de inconstitucionalidad posterior) y, **además, se archiva el procedimiento -de rectificación- por haber sido ya ingresada la cantidad que se liquida.***

*f) El efecto o la finalidad de esa autodenominada liquidación no ha sido aclarado o explicado suficientemente por la Administración municipal, ni en la lacónica y automática liquidación -copia absoluta de los términos de la autoliquidación-, ni aun en la vía revisora de preceptivo tránsito, en la que se supone un mayor*

conocimiento de las nociones jurídicas, que hacen descansar la improcedencia de la solicitud de rectificación -por la vía del silencio negativo cuando la reclamación fue interpuesta- en la existencia de un acto de liquidación firme y consentido, sin indagar antes en la verdadera entidad y efectos propios de ese acto, aparentemente inocuo o irrelevante, en la fisonomía del procedimiento en que se dicta.

Así, parece que el propósito, al menos velado, de tal liquidación, bien pudo ser el de crear ad hoc un acto que pudiera originar la firmeza oclusiva, esto es, la conversión de un acto puramente denegatorio de la solicitud de rectificación instada sobre la propia autoliquidación -un acto debido del contribuyente-, en un acto de oficio, de gravamen, de naturaleza administrativa, pero sin cambiar materialmente el contenido y efectos de la mera denegación.

g) Ese mismo acto sería recurrible, en vía judicial, por denegar la devolución pedida por el sujeto pasivo. Pero, en la idea que late en la resolución del TEAM de Madrid, también lo podría ser, eventualmente, por ese segundo pronunciamiento o acto de decisión, que carece de contenido propio, según hemos razonado. **No hay, a tal efecto, dos decisiones que converjan o se confundan, determinando la necesidad de otras tantas impugnaciones."**

En consecuencia, no se ha producido, en ningún caso, fuere cuál fuere el cauce procedimental que guiaba la tramitación, ni en relación con la solicitud inicial, ni respecto de la solicitud de devolución reiterada, la desestimación presunta de las mismas, sino expresa, mediante liquidación provisional finalizadora de los procedimientos de comprobación limitada iniciados.

Esta constituye la primera diferencia sustancial entre ambos supuestos, por cuanto, en la sentencia se afirma que:

"2) Si no hay liquidación en sentido auténtico y propio -dada la especificidad, índole y fines de tales actos (vid. al respecto los artículos 101, 1 y 3; 120 y 221 de la LGT y 128 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio -RGAT-, en un sistema tributario que gira, en su mayor parte, sobre la autoliquidación del propio contribuyente, lo que hace tener a la liquidación un contenido preciso y exclusivo surgido de su régimen jurídico, tal aserto nos permite abordar el segundo punto de interés casacional.

En otras palabras, sentado lo anterior, no habría inconveniente en reconocer que, pese a una primera denegación, **en aquellos supuestos en que no haya liquidación en un sentido jurídicamente reconocible, la rectificación se puede reproducir dentro del plazo de cuatro años de prescripción extintiva (art. 66.3 LGT), si se funda en causa, hechos o circunstancias sobrevenidas distintas de las que fueron motivadoras de la primera solicitud, esto es, que no pudieron ser conocidas y, por ello, esgrimidas en ese momento, con el exclusivo límite estructural del principio de buena fe, cuya concurrencia no es en este caso objeto de controversia, formal ni materialmente."**

Siguiendo las pautas que llevan a esta sentencia a aceptar que se reproduzca la solicitud de devolución, en el presente caso debe negarse esa posibilidad, ya que adquirió firmeza un acto administrativo que contenía una liquidación en un sentido jurídicamente reconocible (parafraseando la sentencia). Veamos.

El reclamante presentó una autoliquidación, a través del Modelo 210, de su Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Aplica un tipo de gravamen del 1%, consigna la retención soportada, y autoliquida un importe a devolver por la diferencia.

Para comprobar el acomodo a derecho de esta autoliquidación la AEAT inicia un procedimiento de comprobación limitada, con una propuesta de liquidación que se motiva del siguiente modo:

"Para que las instituciones de inversión colectiva residentes en Terceros Estados, puedan hacer valer sobre la base de lo previsto en el artículo 63.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y la libertad de movimiento de capitales, el derecho a recibir un tratamiento equivalente al que reciben los dividendos o participaciones en beneficios obtenidos por las ICC residentes en territorio español, deberán acreditar respecto de cada ejercicio completo correspondiente a las solicitudes de devolución presentadas, los requisitos que a continuación se detallan y que permiten concluir que las mismas están en una situación equivalente a las homónimas españolas.:

1) Certificación de las retenciones soportadas.:

2) Cumplir con todos los requisitos de carácter financiero exigidos por la normativa española reguladora de estas entidades a) Existencia de un número mínimo de partícipes o accionistas b) Tenencia de un patrimonio mínimo c) Carácter abierto de la IIC d) Requisitos relativos al objeto de las inversiones, la diversificación de riesgos, autorización y supervisión, e información y transparencia e) Tributación similar de los dividendos de las IIC.

En el presente expediente procede desestimar la solicitud de devolución, dado que no figura como aportada la siguiente documentación.

A) *El certificado emitido por la autoridad competente del Estado miembro en la que se manifiesta que el fondo cumple las condiciones establecidas en la Directiva 2009/65/CE."*

A esa propuesta de liquidación le acompaña una página en la que, a doble columna, se confronta la liquidación practicada por el contribuyente y la que, en su sustitución, realiza la AEAT. En esta nueva liquidación se sustituye el tipo de gravamen del 1% utilizado por el reclamante por el tipo de gravamen del 21 %, diferencia que supone que el "Importe a devolver" en la nueva liquidación realizada por la AEAT sea de 0,00 euros.

Posteriormente se dicta acuerdo de liquidación provisional, en el que se expone lo siguiente:

*"- Vistas las alegaciones presentadas, estas han sido desestimadas en base a la motivación que a continuación es objeto de exposición.*

*- Para que las instituciones de inversión colectiva residentes en Terceros Estados, puedan hacer valer sobre la base de lo previsto en el artículo 63.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y la libertad de movimiento de capitales, el derecho a recibir un tratamiento equivalente al que reciben los dividendos o participaciones en beneficios obtenidos por las ICC residentes en territorio español, deberán acreditar respecto de cada ejercicio completo correspondiente a las solicitudes de devolución presentadas, los requisitos que a continuación se detallan y que permiten concluir que las mismas están en una situación equivalente a las homónimas españolas.:*

*1) Certificación de las retenciones soportadas.:*

*2) Cumplir con todos los requisitos de carácter financiero exigidos por la normativa española reguladora de estas entidades a) Existencia de un número mínimo de partícipes o accionistas b) Tenencia de un patrimonio mínimo c) Carácter abierto de la IIC d) Requisitos relativos al objeto de las inversiones, la diversificación de riesgos, autorización y supervisión, e información y transparencia e) Tributación similar de los dividendos de las IIC.*

*En el presente expediente, dado que no queda acreditado que concurren los elementos que determinan que se trata de una entidad comparable a una IIC constituida con arreglo a la Ley 35/2003, procede practicar liquidación provisional en la que se desestima la solicitud de devolución presentada.*

*- El principio de no discriminación aplicado por la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE, en el que se basan las solicitudes de devolución no implica que los pagos de dividendos a IIC residentes en Estados miembros hubieran de estar excluidos de retención, por lo que las retenciones ingresadas por las entidades pagadoras no constituyen ingresos indebidos. Como ha manifestado el TEAC en distintas resoluciones, al haberse practicado la retención de acuerdo con la normativa aplicable, el procedimiento adecuado para solicitar la devolución es la presentación de la declaración modelo 210, que es el procedimiento derivado de la aplicación de la normativa del impuesto."*

El acuerdo se completa con la nueva liquidación practicada, ya descrita.

Como vemos, en el caso que nos ocupa sí hubo una liquidación en el sentido del artículo 101.1 de la LGT, que indica que:

*1. La liquidación tributaria es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a **devolver** o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria."*

Podemos afirmar que, al contrario de lo que sucedió en el caso enjuiciado por el TS, aquí sí hubo una "liquidación en un sentido jurídicamente reconocible", sí existió una liquidación (firme) en sentido propio, y que se ha cuantificado la deuda en términos diferentes a los que determinó la autoliquidación presentada.

Asimismo, se realizó tal liquidación en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos, el de comprobación limitada.

Y también podemos afirmar que la citada liquidación sí es el fruto de una comprobación fáctica, que comportó novedad a lo ya autoliquidado por el solicitante, al poner de manifiesto que no se había acreditado la necesaria concurrencia de una serie de requisitos para que algún elemento de la autoliquidación (el tipo de gravamen del 1% propio del régimen especial de tributación de las Instituciones de Inversión Colectiva) que se explicitan ya en la propuesta de liquidación, dando oportunidad de probar su existencia.

Por tanto, y en contra de lo que hizo afirmar al TS que "En suma, no se comprueba nada" en el presente caso sí hay plena comprobación.

El resultado de esa comprobación no es la confirmación de lo previamente autoliquidado por el contribuyente, sino todo lo contrario, su plena modificación.

Se dan, por tanto, los requisitos necesarios para que no pase por alto la firmeza del acuerdo de liquidación provisional.

En conclusión, sí ha existido, en el caso que nos ocupa, una resolución con liquidación provisional, en sentido auténtico y propio, jurídicamente reconocible, en los términos del artículo 101 LGT, dictada tras un procedimiento de comprobación limitada, con los efectos preclusivos previstos en el artículo 140 LGT.

Por otro lado, la sentencia versa sobre un cauce procedimental distinto al que aquí nos ocupa, como es un procedimiento de rectificación de autoliquidación.

En el presente supuesto, tal y como se expone en esta resolución, se inició un procedimiento para la práctica de devoluciones derivadas de la normativa del tributo (**artículos 31 y 124 a 127 LGT y 122 a 125 RGAT**) iniciado mediante la presentación de una autoliquidación, en este caso, el modelo 210, de la que resulta una cantidad a devolver.

Así fue iniciado por la entidad reclamante y tramitado por la AEAT. Consecuencia de ello, fue la iniciación de los procedimientos de comprobación limitada (**artículos 136 a 140 LGT y 163 a 165 RGAT**) mediante la notificación de la propuesta de liquidación, tras la cuál, se dictaron las liquidaciones provisionales antes identificadas.

En cualquier caso, como ya hemos indicado, poca trascendencia tiene a estos efectos la discusión sobre el cauce procedimental utilizado por la reclamante, toda vez que, en ambos casos, el procedimiento habría finalizado con la notificación del inicio del procedimiento de comprobación limitada como, de facto, ha ocurrido (**véanse artículos 127 LGT y 128.3 RGAT**).

- **En segundo lugar, tampoco se produce, a sensu contrario, el segundo elemento nuclear de la doctrina del TS que permite aceptar una reiteración de la misma solicitud es claro en la sentencia de casación:**

*" (...;) la segunda precisión es que consideramos necesario acotar la cuestión que incorpora el interés casacional para formar jurisprudencia a aquéllos casos en que la segunda solicitud no sea una mera repetición de la primera, sino que se fundamente en hechos sobrevenidos o motivos nuevos, no invocados originariamente [...]".*

La relevancia de este segundo requisito es desarrollada por la sentencia:

*"En otras palabras, sentado lo anterior, no habría inconveniente en reconocer que, pese a una primera denegación, en aquellos supuestos en que no haya liquidación en un sentido jurídicamente reconocible, la rectificación se puede reproducir dentro del plazo de cuatro años de prescripción extintiva ( art. 66.3 LGT), si se funda en causa, hechos o circunstancias sobrevenidas distintas de las que fueron motivadoras de la primera solicitud, esto es, que no pudieron ser conocidas y, por ello, esgrimidas en ese momento, con el exclusivo límite estructural del principio de buena fe, cuya concurrencia no es en este caso objeto de controversia, formal ni materialmente.*

*No en vano, esa facultad que reconocemos, en atención a la concurrencia de hechos nuevos -siempre dentro del plazo estructural de la prescripción-, no deja de ser un reverso o correlato que equilibra, en alguna medida, la que se reconoce a la Administración por los propios tribunales para que corrija o dicte de nuevo actos de naturaleza fiscal en sustitución de los que han sido anulados administrativa o, incluso, jurisdiccionalmente, esto es, la de reiterar una segunda comprobación o liquidación dentro del plazo de prescripción.*

*Además, no hay propiamente cosa juzgada administrativa -concepto y expresión que proviene de la dogmática procesal para evitar la reiteración de un segundo proceso-, lo que requeriría que concurriera la conocida como triple identidad de sujeto, objeto o causa de pedir - causa petendi -, que en este caso no coincide -el último de los presupuestos- debido a la alteración de las circunstancias de relevancia jurídica acaecidas sobrevenidamente en cuanto a las dudas (entonces) y certezas (más adelante) sobre la inconstitucionalidad de los preceptos (107.1 y 110 TRLHL) que determinan la base imponible del impuesto municipal que nos ocupa, en casos como el que, no se discute aquí, se ha generado una minusvalía o pérdida patrimonial manifestada en el momento de la transmisión.*

*Por tanto, el efecto de cierre de la firmeza administrativa, que encuentra su expresión específica en el artículo 221.3 LGT, no juega en este asunto, puesto que el objeto sobre el que recae no coincide con el del caso que ahora enjuiciamos. Así, el precepto señala que: "[...]3. Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a ), c ) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley [...]", toda vez que, como se ha razonado ampliamente, no puede ser caracterizado como un acto de aplicación de los tributos -en tanto concreta manifestación de la potestad de determinar la deuda tributaria mediante liquidación- el contenido así llamado en el acto que desestimó la solicitud de rectificación instada en primer lugar..."*

De lo extractado se desprende que, la concurrencia de nuevos argumentos, datos o circunstancias sobrevenidas que fundamenten una segunda solicitud de devolución, entre los cuáles incluye la sentencia, el dictado

de resoluciones judiciales que hayan afectado a la cuestión planteada, únicamente resulta viable en aquellos supuestos en los que no exista una liquidación, como tal considerada, que haya devenido firme en vía administrativa.

A sensu contrario, la firmeza en vía administrativa de un acto de liquidación veda la presentación de una solicitud reiterada de devolución, aún cuando, hayan acaecido nuevos argumentos, datos o circunstancias que, de forma sobrevenida afecten a la cuestión planteada, y ello, sin perjuicio de la posibilidad de plantear recurso extraordinario de revisión si concurrieren las causas tasadas por el artículo 244 LGT.

Es claro que en el presente caso que dichos hechos, circunstancias o datos nuevos no han sido invocados por la reclamante en la solicitud reiterada, ni en las alegaciones efectuadas ante la AEAT, ni ante este TEAC, no obstante, teniendo conocimiento de la sentencia anterior, este Tribunal considera oportuno concretar las circunstancias que imposibilitan su aplicación al caso que nos ocupa.

Por todo lo expuesto, existiendo, en el presente caso, por causa de la inacción de la reclamante, una liquidación firme en vía administrativa que deriva de un procedimiento de comprobación limitada, reuniendo los requisitos del artículo 101 LGT, no procede admitir la presentación de una segunda solicitud sobre la materia ya decidida en dicha liquidación firme.

Por tanto, este Tribunal rechaza las alegaciones de la entidad reclamante, confirmando la liquidación recurrida y desestimando la presente reclamación ante la existencia de un acto firme en vía administrativa que resolvió la cuestión planteada.

#### Cuarto.

Aunque ya hemos dicho que no es relevante para la resolución del presente caso, valga exponer que los sujetos pasivos del IRNR, aunque no estén obligados a presentar autoliquidación si han soportado retención (artículo 28.3), sí pueden presentar una autoliquidación para solicitar la devolución de la retención que consideren que ha sido superior a la cuota del impuesto.

Se contempla esta posibilidad de modo expreso por el artículo **16 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes aprobado por R.D. 1776/2004**, de 30 de julio, (en adelante RIRNR) modificado por el R.D.1576/2006, de 22 de diciembre:

*"1. Cuando se haya soportado una retención o ingreso a cuenta superior a la cuota del Impuesto, se podrá solicitar a la Administración tributaria la devolución del exceso sobre la citada cuota.*

*A tal efecto, se practicará la autoliquidación del Impuesto en el modelo que determine el Ministro de Economía y Hacienda."*

Estas autoliquidaciones del IRNR con cuota a devolver no se ciñen a ninguna lista de motivos tasados, estando abiertas a toda retención que se considere superior a la cuota que se estime procedente, practicando, a través del modelo correspondiente, la liquidación, incorporando a ello los elementos tributarios (base imponible, cuota, etc.) que se consideren correcto.

Así, la O.M. HAC/3626/2003 de 23 de diciembre, (BOE del 30), ó la O.M. EHA/3316 2010 de 17 de diciembre, explicitan que:

*"Las declaraciones con solicitud de devolución podrán presentarse a partir del término del período de declaración e ingreso de las retenciones o ingresos a cuenta que motivan la devolución, en los siguientes plazos:*

*(...) c) En los restantes casos, cuatro años."*

Las modificaciones introducidas en la LIRNR por la Ley 2/2010 tienen un claro valor interpretativo, aclaratorio de que los modelos 210 y 215 eran viables, también para IIC como al reclamante.

Tras esta modificación, según el Artículo 31.4.a) LIRNR, a las IIC se las sigue reteniendo como antes, al tipo de retención general para los dividendos (el del artículo 25 LIRNR o el inferior del Convenio aplicable), aunque les resulte aplicable la nueva exención del artículo 14.1.I).

Y es claro, aunque no lo indique expresamente la LIRNR, que el modo de hacer compatible esa retención con la exención del 14.1.I), es la solicitud de la devolución del exceso de la retención sobre la cuota a través de la presentación de las autoliquidaciones del IRNR con los modelos 210 ó 215.

Y no ha hecho falta modificar la LIRNR para permitir usar los modelos de autoliquidación para hacerlo posible. Porque siempre ha sido, posible, ya que el artículo 28 no obliga a declarar si ya se ingresó la retención, pero siempre ha permitido hacerlo para solicitar cualquier devolución por exceso de retención sobre la cuota.

Es decir, las modificaciones introducidas por la Ley 2/2010 aclaran que siempre fue posible usar los modelos 210 ó 215 para solicitar la devolución de cualquier exceso de la retención sobre la cuota, del mismo modo que, como se desprende de las STS de marzo de 2019, aclaran que a las IIC que acrediten su armonización con las directivas comunitarias se les debe considerar entidades comparables con las IIC españolas.

El citado **artículo 16 del RIRNR** se remite, en bloque, a la normativa prevista para las solicitudes de devolución de contribuyentes del IRPF:

*"2. Conforme a lo previsto en el artículo 3º de la Ley del Impuesto, la Administración tributaria efectuará estas devoluciones en los términos establecidos en el artículo 105 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas".*

Este procedimiento prevé que antes de devolver se pueda verificar el acomodo a derecho de la solicitud de devolución, a través de una liquidación provisional.

*"Artículo 105. Devolución de oficio a contribuyentes obligados a declarar.*

*1. (...) la Administración tributaria practicará, si procede, liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación de la declaración.*

*3. Si la liquidación provisional no se hubiera practicado en el plazo establecido en el apartado 1 anterior, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la cuota autoliquidada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas ulteriores que pudieran resultar procedentes."*

El artículo **139 del TRLIS** contempla idéntico mecanismo y trámite para las IIC residentes en España.

Una vez presentada la autoliquidación a través del Modelo 210, la Administración está obligada a devolver la cantidad autoliquidada, salvo que la corrija a través del pertinente procedimiento de comprobación y la necesaria nueva liquidación, como se ha hecho en este caso.

De hecho, este TEAC ha ordenado la devolución cada vez que el procedimiento de comprobación debía ser anulado. Así,

**Así, en la Resolución de este TEAC, N.º 00/1563/2016, de 10 de febrero de 2020, (DYCTEA)** se ordenó la devolución por haber transcurrido el plazo de prescripción de la Administración para comprobar las solicitudes de devolución de retenciones que se consideren excesivas a través de los Modelos 210 ó 215.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

## **ACUERDA**

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.