

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087178

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de mayo de 2022

Sala 1.^a

R.G. 359/2020

SUMARIO:

IRNR. Gestión del impuesto. Declaración/autoliquidación. *Virtualidad interruptiva de las actuaciones efectuadas respecto del IRPF para interrumpir el plazo de prescripción para la presentación del modelo 210, relativo al IRNR, con resultado a devolver.* Las actuaciones de la Administración tributaria efectuadas respecto del IRPF sí interrumpen el plazo de prescripción para la presentación del modelo 210, relativo al IRNR. Siendo ambos impuestos incompatibles, IRPF e IRNR, la eliminación de los rendimientos declarados efectuada en uno de ellos implica la exigencia de los mismos en el otro, por lo que esta situación alternativa de la obligación, o una u otra forma de tributación, no hace sino poner de manifiesto la conexión existente entre ambos impuestos.

Ahora bien, la regulación del apdo. 9 del art. 68 de la Ley 58/2003 (LGT) relativo a las obligaciones conexas está prevista para aquellas situaciones donde existe una regularización por parte de la Administración y así queda reflejado en la Exposición de Motivos: «La existencia de obligaciones tributarias conexas plantea importantes problemas en materia de prescripción no resueltos actualmente en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Así, cuando la Administración Tributaria regulariza una obligación tributaria relacionada con otra del mismo obligado tributario, si la Administración, de oficio o en virtud de una solicitud de rectificación de autoliquidación presentada por el obligado tributario, pretende modificar la obligación tributaria conexas aplicando los criterios en los que se ha fundamentado la regularización de la primera obligación, es posible que no pueda hacerlo por encontrarse la deuda ya prescrita, dando lugar a situaciones en las que los obligados tributarios y el acreedor público pueden resultar gravemente perjudicados(...)».

Es por ello que el Tribunal concluye, al contrario de lo sostenido por el interesado, que con la mera presentación de la autoliquidación del IRPF del ejercicio 2013 no se interrumpe el plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución del IRNR de ese ejercicio, por cuanto ninguna obligación tributaria ha sido regularizada por parte de la Administración.

Podemos observar que en este caso, cuando se inicia el procedimiento de rectificación de autoliquidación del IRPF 2013 (el 18/04/2018), que finaliza con Acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación en el que se estima la solicitud de rectificación y se dicta liquidación provisional, ya estaba prescrito el derecho a solicitar la devolución por el IRNR de ese mismo ejercicio, que finalizó el 22/01/2018, por lo que aunque se reconozca la conexión existente entre ambos impuestos en este caso no resulta operativa en tanto que no puede interrumpirse un plazo ya vencido. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RD 1776/2004 (Rgto. IRNR), arts. 15 y 16.

Orden EHA/3316/2010 (Modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del IRNR), art. 5.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 67 y 68.

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

Se ha visto la presente reclamación contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto frente a la resolución de devolución improcedente de fecha 24 de septiembre de 2019 dictada por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria referida al Impuesto sobre la Renta de no Residentes (modelo 210).

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 29 de mayo de 2014, el hoy recurrente, presentó de declaración por el **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas** correspondiente al **ejercicio 2013**.

Segundo.

Con fecha 18 de abril de 2018 presentó **solicitud de rectificación de autoliquidación** del IRPF 2013 al considerar que, en base a la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 2017, no debía tributar por el IRPF. Solicitaba la devolución de 2.710,96 euros correspondientes al ingreso indebido realizado.

Tercero.

Con fecha 27 de septiembre de 2018 la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Albareda **estimó la solicitud de rectificación** en los siguientes términos:

*"(...) En el presente caso, Don **Axy** en el ejercicio 2013 ha sido beneficiario de una beca del ICEX y en ese ejercicio ha permanecido fuera de territorio español durante más de 183 días del año natural, por lo que debe dejarse sin efecto la declaración de IRPF presentada correspondiente a dicho ejercicio, de acuerdo con la LIQUIDACIÓN PROVISIONAL, que se adjunta.*

*SEGUNDO. Don **Axy** vendrá obligado a presentar autoliquidación modelo 210, según se expone a continuación, y del resultado de la misma DEBERÁ DESCONTAR LOS PAGOS A CUENTA DE IRPF SOPORTADOS MINORADOS EN EL IMPORTE DE LA DEVOLUCIÓN REALIZADA POR IRPF DEL EJERCICIO 2013 (734,87 euros).*

TERCERO Se acuerda estimar totalmente la presente solicitud.

CUARTO. En ejecución de esta resolución procede:

Girar la liquidación provisional que se adjunta a este acuerdo".

Cuarto.

Contra dicho Acuerdo de Rectificación de Autoliquidación el interesado presentó recurso de reposición al considerar que, a pesar de que se había estimado totalmente la solicitud de rectificación, no se había ordenado la devolución de cantidad alguna.

En fecha 6 de febrero de 2019 se dictó resolución desestimatoria.

Quinto.

Disconforme el interesado con dicha resolución, interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Aragón, que fue tramitada con el RG 50-1550-2019, estando todavía pendiente de resolución.

Sexto.

Con fecha 26 de abril de 2019, el recurrente presentó declaración por el **Impuesto sobre la Renta de no Residentes, modelo 210, ejercicio 2013**, solicitando la devolución de 987,97 euros. En dicho modelo se recogían los siguientes datos:

- Fecha de devengo: 31-12-2013
- Pagador de la renta: ICEX ESPAÑA EXPORTACIÓN E INVERSIONES, E.P.E.,
- País de residencia: **PAÍS_1**
- Tipo de renta: rentas de trabajo
- Rendimientos íntegros: 21.537,42 euros
- Tipo de gravamen: 8,00
- Importe de las retenciones: 2.710,96 euros
- Solicitud de devolución de 987,97 euros.

Séptimo.

Con fecha 28 de agosto de 2019, mediante la notificación del trámite de alegaciones, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria inició un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada cuyo alcance se circunscribía a comprobar el plazo de prescripción del derecho a solicitar y obtener la devolución por Impuesto sobre la Renta de no Residentes, ejercicio 2013.

Se indicaba que como consecuencia de dicho procedimiento se podría derivar una propuesta de resolución que acordase como improcedente acceder a la devolución solicitada por cuanto, y en base al artículo 68.9 de la LGT, *"conforme a la información existente en poder de la Administración, se comprueba que el periodo de finalización para la presentación del modelo 210 ejercicio 2013 terminó el 22 de enero de 2018. La interesada presentó la solicitud de rectificación del IRPF ejercicio 2013 el 18 de abril de 2018, dentro del plazo de cuatro años*

para solicitar la rectificación de autoliquidación IRPF 2013 pero cuando ya estaba prescrito el derecho a solicitar la devolución del modelo 210 del ejercicio 2013".

Octavo.

En fecha 24 de septiembre de 2019 la Administración dictó Resolución de devolución improcedente.

Noveno.

Disconforme el interesado con dicha resolución, interpuso recurso de reposición, cuya desestimación fue notificada el día 28 de noviembre de 2019.

Décimo.

No conforme con la resolución anterior, el interesado interpuso el 27 de diciembre de 2019 reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo, efectuando, en síntesis, las siguientes alegaciones:

1. La presentación el 29 de mayo de 2014 de la autoliquidación del IRPF por el ejercicio 2013 (modelo 100) habría interrumpido la prescripción del derecho a solicitar la devolución del IRNR 2013, que se habría vuelto a interrumpir, dentro del plazo de cuatro años que establece la Ley, el 18 de abril de 2018 con la presentación de solicitud de rectificación de autoliquidación del IRPF, tal y como reconoce la propia Administración. Por tanto, el derecho a solicitar la devolución del IRNR no estaría prescrito.

2. No debe confundirse el plazo de presentación del modelo 210 con el plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución derivada de la normativa del tributo.

Señala, que, en este sentido, el artículo 67.1 LGT establece que el plazo de prescripción del derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo, es decir, que el plazo de prescripción comenzaría a contarse desde el 23 de enero de 2018 y, por tanto, el derecho a solicitar la devolución derivada de la normativa del tributo no habría prescrito cuando se presentó el modelo 210 del ejercicio 2013.

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:

La cuestión planteada consiste en analizar la posible presentación fuera de plazo, por parte del reclamante, del modelo de autoliquidación (modelo 210) a través del cuál se solicitaba la devolución de las cantidades retenidas. La Administración rechazaba la solicitud de devolución por lo siguiente:

"Las devoluciones del Modelos 210, con base en el preámbulo de la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 210, el derecho a solicitar devolución podrá ejercitarse en el plazo de cuatro años contados desde el término del período de declaración e ingreso de la retención, tal como establece el artículo 16.4 del Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, tanto si la devolución deriva de la normativa interna como de la aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición, incluso si la Orden de desarrollo de algún Convenio fijase un plazo inferior.

Dado que no se establece un plazo para la presentación de la autoliquidación con solicitud de devolución, debe entenderse que se está atribuyendo al obligado tributario la posibilidad de fijar el día de terminación de forma que éste coincidirá con aquel en el que se presenta la autoliquidación.

No cabe considerar el plazo del artículo 5.c).3º como un plazo de presentación, sino como el plazo máximo para el ejercicio del derecho a solicitar la devolución.

Por tanto, tratándose de devoluciones modelo 210, excluyendo el supuesto de ganancias derivadas de ventas de inmuebles, para el resto de rentas las solicitudes de devolución por IRNR no tienen un plazo de presentación sino un plazo máximo para el ejercicio del derecho a solicitarlas.

El periodo de finalización para la presentación del modelo 210 ejercicio 2013 terminó, en el caso que nos ocupa, el 22 de enero de 2018 habiendo prescrito el derecho a solicitar la devolución del modelo 210 ejercicio 2013. Por otra parte, independientemente de la posible relación entre el IRPF y el IRNR, la solicitud de rectificación de autoliquidación IRPF 2013 se presentó el 18 de abril de 2018, dentro del plazo de cuatro años para solicitar la rectificación de autoliquidación IRPF 2013 pero cuando ya estaba prescrito el derecho a solicitar la devolución del modelo 210 ejercicio 2013."

Por tanto, la Administración razonó que el plazo de 4 años para la presentación del modelo 210 comenzaba a contarse desde el término del periodo de declaración o ingreso de las retenciones correspondientes. En este caso, la fecha de devengo declarada fue el 31/12/2013. El plazo máximo para efectuar el ingreso de las retenciones finalizó el 22/01/2014, por lo que en el momento que se presentó el Modelo 210, el día 26/04/2019, se habría excedido el plazo de cuatro años.

Además, concluía que, independientemente de la relación entre el IRPF y el IRNR reconocida por el artículo 68.9 de la LGT, en la fecha de presentación de la solicitud de rectificación de autoliquidación correspondiente al IRPF 2013, 18 de abril de 2018, ya estaba prescrito el derecho a solicitar la devolución del modelo 210.

Por su parte, el reclamante sostiene que el derecho a solicitar la devolución no habría prescrito en la fecha en que se presentó el modelo 210 por las siguientes razones:

- No debe confundirse el plazo de presentación del modelo 210 ejercicio 2013 con el plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución derivada de la normativa del tributo. En consecuencia considera que, conforme a lo establecido en el artículo 67.1 de la LGT, el plazo de cuatro años de prescripción comenzaría a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalizó el plazo para solicitar la correspondiente devolución, es decir, desde el 23 de enero de 2018.

- La presentación de la autoliquidación correspondiente al IRPF 2013 interrumpió la prescripción respecto del IRNR 2013.

Pues bien, por lo que respecta al primero de los motivos, el artículo 16.1 del RD 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la renta de no Residentes (IRNR) dispone:

"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 Ministerio de Economía y Hacienda".

Los modelos de declaración son los regulados en la Orden de EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del IRNR, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, y donde se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación.

En concreto, establece el artículo 5 lo siguiente:

"Artículo 5. Plazo de presentación de las autoliquidaciones del Impuesto por las rentas obtenidas en España sin mediación de establecimiento permanente.

El plazo de presentación y, en su caso, de ingreso, en función del tipo de renta declarada, será:

a)...

c) Resto de rentas:

1º

3º Autoliquidaciones con resultado a devolver: podrán presentarse a partir del 1 de febrero del año siguiente al de devengo de las rentas declaradas y dentro del plazo de cuatro años contados desde el término del período de declaración e ingreso de la retención. Este plazo resultará aplicable a todas las autoliquidaciones, con independencia de si la devolución deriva de la norma interna o de un Convenio para evitar la doble imposición, incluso en aquellos

supuestos en los que una Orden de desarrollo del Convenio fije un plazo inferior. Se entenderá concluido el plazo para la presentación de la autoliquidación en la fecha de su presentación".

Por su parte, el plazo de presentación e ingreso de las retenciones o ingresos a cuenta son los veinte primeros días naturales de cada mes en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta efectuados que correspondan al mes inmediato anterior. Así, el artículo 15 del RD 1776/2004, dispone:

"1. El retenedor o el obligado a ingresar a cuenta por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes deberá presentar en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, ante el órgano competente de la Administración tributaria, declaración de las cantidades retenidas y de los ingresos a cuenta efectuados que correspondan por el trimestre natural inmediato anterior e ingresar su importe en el Tesoro.

No obstante, la declaración e ingreso a que se refiere el párrafo anterior se efectuará en los veinte primeros días naturales de cada mes, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta efectuados que correspondan por el mes inmediato anterior, cuando se trate de retenedores u obligados en los que concurran las circunstancias a que se refiere el apartado 3.1.º del artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre".

El presente Tribunal, en **Resolución de fecha 10/02/2020, RG 5629/2015**, fijó la doctrina de que el genérico plazo de 4 años para la presentación del modelo 210 al que se refiere la Orden HAC/3626/2003, actualmente la EHA/3316/2010, no debe asimilarse con el completo y obligatorio plazo para autoliquidar que se da a los residentes (plazo muy corto que, una vez transcurrido, abre el de prescripción) sino con el plazo general de prescripción que los contribuyentes residentes tendrán para rectificar la autoliquidación ya presentada o, si no la presentaron (estuviesen o no obligados a autoliquidar) poder presentarla para solicitar eventuales devoluciones.

Así, en dicha Resolución nos pronunciábamos en los siguientes términos:

"CUATRO. Las discrepancias se plantean en torno al encaje del plazo de 4 años para solicitar la devolución que resulta del artículo Primero. Cuatro. 1 c) de la Orden HAC/3626/2003, y el cómputo del plazo de prescripción del "derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías" del artículo 66 c) de la Ley 58/2003 (LGT) que resulta del artículo 67.1 tercer párrafo de dicha LGT, a tenor del cual dicho cómputo se inicia:

"En el caso c), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse; desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo; o desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado."

Por su parte, la AEAT considera que no es posible la presentación de tal solicitud una vez transcurridos los 4 años a los que se refiere la citada Orden HAC/3626/2003, que establece los siguientes plazos de presentación del Modelo 210 (el presentado en este caso), según el artículo Primero. Cuatro. 1 c) :

" 1. Declaración ordinaria, modelo 210. Con carácter general el plazo de presentación e ingreso será de un mes a partir de la fecha de devengo de la renta.

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:

a) Si la solicitud deriva de la aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición, excepto el supuesto contemplado en la letra b) siguiente:

tratándose de rentas devengadas hasta 31 de diciembre de 2002, dos años.

tratándose de rentas devengadas a partir de 1 de enero de 2003, cuatro años, salvo que el Ministro de Hacienda, en el supuesto de falta de reciprocidad, establezca un plazo distinto.

b) Si la solicitud deriva de la aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición, tratándose de rentas a las que se refiera una Orden de desarrollo del Convenio, siempre que ésta se encuentre vigente en el momento del devengo, en el plazo previsto en dicha Orden.

c) En los restantes casos, cuatro años".

Por su parte, para el reclamante, es claro que el plazo de 4 años de prescripción del derecho a solicitar la devolución derivada de la normativa del tributo se inicia cuando finaliza el plazo para solicitar la correspondiente devolución que, en este caso sería, a su vez, de 4 años, según el citado precepto de la Orden HAC/3626/2003. Según este cómputo, en la fecha de presentación de los modelos, el 20 de abril de 2015, no había prescrito el derecho a solicitar la devolución del IRNR correspondiente al ejercicio 2007, al iniciarse el cómputo del plazo de prescripción de 4 años el 22 de abril de 2011 y finalizar el 22 de abril de 2015.

Como vemos, según esta tesis, la normativa del IRNR otorgaría un plazo total de 8 años para poder solicitar la devolución de retenciones que se consideren excesivas, a partir del término del período de declaración e ingreso de las retenciones o ingresos a cuenta que motivan la devolución.

Pues bien, a juicio de este TEAC, esta tesis, sustentada tan sólo en la literalidad del texto de la Orden Ministerial reproducido, no es sostenible, ya que conduciría a una solución completamente asistemática y alejada de la lógica y finalidad que cabe atribuir a dicho precepto. Supondría que una Orden Ministerial estaría creando importantes asimetrías entre residentes y no residentes, como las siguientes:

- Por un lado, se duplicaría (de 4 a 8 años) el plazo del que disponen los no residentes para solicitar la devolución de las retenciones que consideren excesivas.

- Pero, en paralelo, la misma interpretación conduciría a que pudiera duplicarse el plazo del que dispone la Administración para poder revisar una solicitud de devolución presentada por los no residentes. Así ocurriría, en la tesis del reclamante, si se presentó la solicitud al comienzo del plazo de 4 años en los que lo puede hacer según la Orden Ministerial. En este caso, de acuerdo con los artículos 66 a) y 67.1 a) LGT, el plazo de 4 años de prescripción del derecho a comprobar de la Administración comenzaría a computarse transcurridos los 4 años de los que dispuso para presentar la autoliquidación solicitando la devolución.

- La Administración podría tardar hasta 4 años y 6 meses en devolver sin devengo de intereses de demora en favor del contribuyente no residente (si la solicitud se presentó al comienzo del citado plazo de 4 años de la Orden Ministerial).

En este caso, la solución más adecuada es entender, como ya se ha apuntado en Resoluciones anteriores de este TEAC, que se ha de hacer una interpretación sistemática con la normativa del IRPF, que preserve la deseable simetría entre el tratamiento dado a residentes y a no residentes, que se mantiene si entendemos que el genérico plazo de 4 años al que se refiere la citada Orden HAC/3626/2003 no debe asimilarse con el completo y obligatorio plazo para autoliquidar que se da a los residentes (plazo muy corto que, una vez transcurrido, abre el de prescripción) sino con el plazo general de prescripción que los contribuyentes residentes tendrán para rectificar la autoliquidación ya presentada o, si no la presentaron (estuviesen o no obligados a autoliquidar) poder presentarla para solicitar eventuales devoluciones".

Por tanto, no es correcta la tesis del reclamante, que pretende situar el fin del plazo de prescripción cuatro años mas allá del 22 de enero de 2018, lo que supondría disponer en total de 8 años. En consecuencia ha de confirmarse el criterio de la Administración que consideró que era la fecha de 22 de enero de 2018 la determinante para apreciar la prescripción y que, en el presente caso, habiéndose presentado el Modelo 210, el día 26/04/2019, se habría excedido el plazo de cuatro años.

Tercero.

En segundo lugar, el recurrente sostiene que la presentación de la autoliquidación correspondiente al IRPF 2013 interrumpió la prescripción del derecho a solicitar la devolución respecto del IRNR 2013, en base a lo dispuesto en el artículo 68.9 de la LGT.

El artículo 66 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT) establece:

"Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

- a) *El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.*
- b) *El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.*
- c) *El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.*
- d) *El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías".*

El artículo 68.1 de la LGT dispone que el plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 se interrumpe:

"a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria".

Y el artículo 68.3 de la LGT dispone que el plazo de prescripción del derecho al que se refiere el párrafo c) del artículo 66 se interrumpe:

"a) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución, el reembolso o la rectificación de su autoliquidación.

b) Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase".

Por su parte, el apartado 6 del artículo 68 dispone que "producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción".

El apartado 9 (introducido por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, y con vigencia desde el 12-10-2015) establece que:

"9. La interrupción del plazo de prescripción del derecho a que se refiere la letra a) del artículo 66 de esta Ley relativa a una obligación tributaria determinará, asimismo, la interrupción del plazo de prescripción de los derechos a que se refieren las letras a) y c) del citado artículo relativas a las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario cuando en éstas se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, ya sea por la Administración Tributaria o por los obligados tributarios, de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, se entenderá por obligaciones tributarias conexas aquellas en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o período distinto".

Respecto al artículo 68.9 de la LGT, la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015, señala lo siguiente:

"La existencia de obligaciones tributarias conexas plantea importantes problemas en materia de prescripción no resueltos actualmente en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Así, cuando la Administración Tributaria regulariza una obligación tributaria relacionada con otra del mismo obligado tributario, si la Administración, de oficio o en virtud de una solicitud de rectificación de autoliquidación presentada por el obligado tributario, pretende modificar la obligación tributaria conexas aplicando los criterios en los que se ha fundamentado la regularización de la primera obligación, es posible que no pueda hacerlo por encontrarse la deuda ya prescrita, dando lugar a situaciones en las que los obligados tributarios y el acreedor público pueden resultar gravemente perjudicados.

Así, pueden darse supuestos de doble imposición en perjuicio del obligado tributario. Pero también pueden producirse situaciones de nula tributación en detrimento de los intereses del erario público.

Para dar solución a los problemas expuestos, se regula el régimen de interrupción de la prescripción de obligaciones tributarias conexas de titularidad del mismo obligado"

Para enmarcar la solución a esta cuestión ha de traerse a colación que la interrelación entre el IRPF e IRNR ha sido reconocida por este Tribunal Central en resoluciones de 25 de febrero y 23 de marzo de 2022.

En la **Resolución de 25/02/2022 (357/2020)**, se planteaba una cuestión referida a la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

La reclamante consideraba que el 25/10/2019, fecha en que se le notifica el requerimiento para la presentación del modelo 210 estaban prescritos los tres primeros trimestres del IRNR del año 2015, mientras que la Oficina Nacional de Gestión Tributaria mantenía que al haberse presentado el escrito de rectificación de la autoliquidación del IRPF el 30-04-2019 y tratarse de obligaciones conexas únicamente estaría prescrito el primer trimestre del IRNR de 2015.

Por tanto la cuestión a determinar radicaba en si la solicitud de rectificación del IRPF correspondiente al ejercicio 2015 había interrumpido el derecho de la Administración a liquidar el IRNR del ejercicio 2015, y ello en base a lo dispuesto en el artículo 68.9 de la LGT.

Se concluyó en sentido afirmativo, considerando en esencia que en atención a la situación alternativa de la obligación por IRPF o IRNR -o una u otra forma de tributación- la estrecha interrelación entre uno y otro impuesto constituía un "prius" lógico; y, como bien advierte la Exposición de Motivos de la Ley 34/2014, uno de los objetivos de la reforma es evitar "la nula tributación" a consecuencia de la prescripción. Por tanto, la solicitud de rectificación del IRPF del ejercicio en cuestión interrumpió la prescripción del IRNR del mismo.

Decía así la referida Resolución:

"Por tanto, en el presente caso, la cuestión es determinar si la solicitud de rectificación del IRPF correspondiente al ejercicio 2015 interrumpe también el derecho de la Administración a liquidar el IRNR del ejercicio 2015, y ello en base a lo dispuesto en el artículo 68.9 de la LGT.

(...)

El artículo 68.9 de la LGT señala que la interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar por parte de la Administración en una determinada obligación tributaria determina asimismo la de las obligaciones conexas de esta, considerándose obligaciones tributarias conexas aquellas en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o periodo distinto.

Esto último es lo que ocurre en el presente caso en el que el contribuyente presenta autoliquidación por el IRPF correspondiente al ejercicio 2015. Y, posteriormente, presenta solicitud de rectificación de la autoliquidación del IRPF del ejercicio 2015 mediante escrito de fecha 30-04-2019, en el que solicita la devolución de las retenciones practicadas por el IDEX en base a la Sentencia del Tribunal Supremo de 28-11-2017 al considerar que su situación es similar al haber sido beneficiario de una beca del IDEX en EEUU durante el ejercicio 2015; en dicha solicitud el contribuyente manifiesta la improcedencia de la autoliquidación del IRPF presentada debido a su condición de no residente y, por tanto, su voluntad no pagar por el IRPF. El 22-08-2019 la Administración estima su solicitud de rectificación indicando que "se tramita la devolución de lo pagado por el impuesto improcedentemente, debiendo presentar el reclamante el modelo 210 a fin de liquidar el impuesto correcto".

El 25-10-2019 se notifica al interesado requerimiento para que proceda a la presentación del referido modelo 210 correspondiente al ejercicio 2015. Transcurrido el plazo sin que conste la presentación del mismo la Administración inicia un procedimiento de comprobación limitada del IRNR del ejercicio 2015 mediante propuesta de liquidación provisional de 13-11-2019.

Obsérvese que es el propio contribuyente el que considera improcedente la tributación por el IRPF en atención a su condición de no residente. Y no existe controversia en que el sujeto pasivo en el ejercicio 2015 no debía tributar por el IRPF por la beca del IDEX, indicándose en el Acuerdo dictado por la Administración como consecuencia de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del IRPF del ejercicio 2015 presentada por el contribuyente que "se tramita la devolución de lo pagado por el impuesto improcedentemente debiendo presentar el modelo 210 a fin de liquidar el impuesto correcto", siendo ambos impuestos incompatibles, IRPF e IRNR, de forma que la devolución del ingreso efectuado de uno de ellos implica la exigencia del otro. Es evidente que, en atención a esta situación alternativa de la obligación -o una u otra forma de tributación- la conexión entre uno y otro impuesto constituye un "prius" lógico. Y, como bien advierte la Exposición de Motivos de la Ley 34/2014, uno de los objetivos de la reforma es evitar "la nula tributación" a consecuencia de la prescripción.

Pues bien la solicitud de rectificación del IRPF del ejercicio 2015 interrumpió la prescripción del IRNR del ejercicio 2015 pues, en el presente caso, sus elementos se determinan en función de los correspondientes al IRPF habiéndose producido una tributación distinta a consecuencia de la solicitud de rectificación presentada por el contribuyente en donde manifiesta su voluntad de no pagar el IRPF por la beca IDEX, por lo que se desestiman las alegaciones de la reclamante al respecto".

En la **Resolución de 23/03/2022 (RG 7065/2019)**, se planteaba la prescripción del derecho del contribuyente a solicitar la devolución del IRNR mediante el modelo 210. En congruencia con el criterio reflejado en la resolución anterior, si bien la situación se planteaba en sentido inverso, se concluía que las actuaciones de la Administración tributaria efectuadas respecto del IRPF sí interrumpen el plazo de prescripción para la presentación del modelo 210, relativo al IRNR, apelando a aquella estrecha interrelación entre uno y otro impuesto, en tanto que obligaciones alternativas, ya resaltada en la resolución de febrero.

En dicha Resolución indicábamos:

"En el caso controvertido se han producido los siguientes hitos:

- La recurrente presenta autoliquidación por el IRPF correspondiente al ejercicio 2013.

- Posteriormente, en fecha 22/03/2016, presenta escrito en el que señala que durante el año 2013 no era residente en territorio español y, por lo tanto, no debía haber presentado la declaración por el IRPF de dicho ejercicio por tener la residencia habitual en Cabo Verde.

- En fecha 17/09/2016 la Administración inicia un procedimiento de comprobación limitada mediante la notificación de la propuesta de liquidación provisional y del trámite de alegaciones.

- En fecha 17/10/2016 la Administración dicta Resolución con liquidación provisional acordando lo siguiente:

"En base a lo anterior, y tras examinar el escrito presentado por usted el día 22/03/2016 en el que señala que durante el año 2013 usted no era residente en territorio español, y por lo tanto no debía haber presentado la declaración de dicho ejercicio por tener la residencia habitual en Cabo Verde se procede al inicio de este procedimiento de comprobación de dicha autoliquidación.

En este sentido, visto que la autoliquidación del IRPF 2013 se presentó de manera incorrecta, pero que de la misma se derivó una cuota a devolver de 1.474,48 euros, se procede a dejar sin efecto todos los rendimientos declarados en el IRPF 2013 (ya que usted debe presentar la declaración de no residente por dicho ejercicio, en la que se regularizará su situación), y a declarar improcedente la devolución solicitada y cobrada por usted".

Es primero la propia contribuyente la que manifiesta en su solicitud de rectificación de la autoliquidación de IRPF su condición de no residente en España, y es también la propia Administración la que, tras dicha solicitud, en el procedimiento tramitado al efecto, reconoce que la recurrente no debía tributar en el ejercicio 2013 por el IRPF, instándole a la presentación del modelo 210 a los efectos de regularizar su situación tributaria, siendo ambos impuestos incompatibles, IRPF e IRNR, de forma que la eliminación de los rendimientos declarados efectuada en uno de ellos implica la exigencia de los mismos en el otro, por lo que esta situación alternativa de la obligación, o una u otra forma de tributación, no hace sino poner de manifiesto la conexión existente entre ambos impuestos.

En este sentido interesa resaltar la expresión empleada en el apartado 9 introducido en el artículo 68 LGT por la Ley 34/2015, anteriormente transcrito: "cuando en éstas se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, ya sea por la Administración Tributaria o por los obligados tributarios". Así como lo expresado en la Exposición de Motivos: "cuando la Administración Tributaria regulariza una obligación tributaria relacionada con otra del mismo obligado tributario, si la Administración, de oficio o en virtud de una solicitud de rectificación de autoliquidación presentada por el obligado tributario, pretende modificar la obligación tributaria conexas aplicando los criterios en los que se ha fundamentado la regularización de la primera obligación".

En consecuencia, en el presente caso, en que la interesada presentó el 22/03/2016 escrito manifestando que durante el año 2013 no era residente en territorio español y, por lo tanto, no debía haber presentado la declaración por el IRPF y la Administración en fecha 17/09/2016 inició un procedimiento de comprobación limitada, concluyendo en la liquidación provisional de 17/10/2016 referida, todas estas actuaciones impiden considerar transcurrido el plazo de cuatro años para la presentación del IRNR, por lo que la presentación del Modelo 210 el día 09/10/2018, no puede reputarse extemporánea".

Cuarto.

Expuestos los criterios de este TEAC que por razón de congruencia han de servir de entorno teórico para solucionar el caso que nos ocupa, este es parangonable al que se suscitaba en la resolución de 23/03/2022, pues se plantea si las actuaciones efectuadas en el seno de procedimiento de rectificación del IRPF, ejercicio 2013, interrumpieron el plazo de prescripción para la presentación del modelo 210, relativo al IRNR, con resultado a devolver.

En este punto debemos dejar claro, tal y como se plasma en las dos resoluciones referenciadas, que la regulación del apartado 68.9 de la LGT relativo a las obligaciones conexas está prevista para aquellas situaciones donde existe una regularización por parte de la Administración.

Así queda reflejado en la Exposición de Motivos (el subrayado es nuestro):

"La existencia de obligaciones tributarias conexas plantea importantes problemas en materia de prescripción no resueltos actualmente en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Así, **cuando la Administración Tributaria regulariza una obligación tributaria** relacionada con otra del mismo obligado tributario, si la Administración, de oficio o en virtud de una solicitud de rectificación de autoliquidación presentada por el obligado tributario, pretende modificar la obligación tributaria conexas aplicando los criterios en los que se ha fundamentado la regularización de la primera obligación, es posible que no pueda hacerlo por encontrarse la deuda ya prescrita, dando lugar a situaciones en las que los obligados tributarios y el acreedor público pueden resultar gravemente perjudicados(...)"..

Es por ello que debemos concluir, al contrario de lo sostenido por el recurrente, que con la mera presentación de la autoliquidación del IRPF del ejercicio 2013 no se interrumpe el plazo de prescripción del derecho a solicitar la

devolución del IRNR de ese ejercicio, por cuanto ninguna obligación tributaria ha sido regularizada por parte de la Administración.

Dicho lo cual, debemos analizar si las actuaciones acaecidas en el seno del procedimiento de comprobación a través del cual la Administración sí regulariza la obligación relativa al IRPF 2013, interrumpieron la prescripción del derecho a solicitar la devolución por el IRNR de ese mismo ejercicio.

Los hitos a tener en cuenta son los siguientes:

-En fecha 29 de mayo de 2014 el recurrente presenta autoliquidación por el IRPF correspondiente al ejercicio 2013.

-Posteriormente, en fecha 18/04/2018, presenta solicitud de rectificación de autoliquidación del IRPF 2013 mediante escrito en el que manifiesta la improcedencia de la autoliquidación del IRPF presentada debido a su condición de no residente en base a la Sentencia del Tribunal Supremo de 27-11-2017.

-En fecha 27/09/2018 la Administración dicta Acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación, estimando la solicitud de rectificación, dejando sin efecto la declaración de IRPF presentada correspondiente a dicho ejercicio, de acuerdo con la liquidación provisional que se adjunta a dicho procedimiento, e indicando que "*En consecuencia, la beca percibida por Don Axy está sujeta al IRNR, quien deberá presentar el modelo 210*".

-En fecha 26/04/2019 presenta modelo 210.

Podemos observar que cuando se inicia (en 18/04/2018) el procedimiento de rectificación de autoliquidación del IRPF 2013, que finaliza con Acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación en el que se estima la solicitud de rectificación y se dicta liquidación provisional, ya estaba prescrito el derecho a solicitar la devolución por el IRNR de ese mismo ejercicio, que finalizó el 22/01/2018, por lo que aunque reconozcamos la conexión existente entre ambos impuestos en este caso no resulta operativa en tanto que no puede interrumpirse un plazo ya vencido.

Por todo ello, y a la vista de los antecedentes que figuran en el expediente, debemos desestimar las alegaciones del interesado y confirmar la resolución impugnada, declarando improcedente la devolución solicitada.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.