

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO**  
**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**  
**RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO N.º 619/2019**  
**DE PROCEDIMIENTO ORDINARIO**  
  
**SENTENCIA NÚMERO 410/2021**

ILMOS. SRES.  
PRESIDENTE:  
D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA

MAGISTRADOS:  
D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ  
D.ª TRINIDAD CUESTA CAMPUZANO

En Bilbao, a nueve de noviembre de dos mil veintiuno.

La Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados/as antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 619/2019 y seguido por el procedimiento ordinario contra la resolución, de veintitrés de mayo de 2019 N° 2019 00021, del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya (en adelante, TEAF), por la que se desestimó la reclamación planteada contra acuerdo del Servicio de Tributos Directos por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) de 2012.

Son partes en dicho recurso:

**-DEMANDANTE:** D. [REDACTED], representado por la procuradora D.ª BEATRIZ UNZUETA CRESPO y dirigido por el letrado D. JUAN RAMÓN MEDINA CEPERO.

**-DEMANDADA:** La [REDACTED], representada por la procuradora D.ª MÓNICA DURANGO GARCÍA y dirigida por la letrada D.ª AMAIA ZURBANO-BEASKOETXEA LARAUDOGOITIA.

Ha sido Magistrada Ponente la Ilma. Sra. D.ª TRINIDAD CUESTA CAMPUZANO.

## **I.-ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** El veintiséis de agosto de 2019, la procuradora de los tribunales doña Beatriz Unzueta Crespo, actuando en nombre y representación de don [REDACTED], presentó escrito de interposición de recurso contencioso-administrativo contra la resolución, de veintitrés de mayo de 2019, del TEAF, por la que se desestimó la reclamación planteada contra acuerdo del Servicio de Tributos Directos por el IRPF de 2012.

El día veintiséis del mes siguiente, la señora letrada de la administración de justicia dictó decreto de admisión a trámite del recurso interpuesto. Al mismo tiempo, se requería a la demandada la remisión del correspondiente expediente.

**SEGUNDO.-** Una vez recibido el expediente administrativo, la señora letrada de la administración de justicia dictó, el veintiuno de noviembre de 2019, diligencia mediante la cual se daba traslado a la actora para que presentara la demanda.

El día veinte del mes siguiente, la procuradora de los tribunales doña Beatriz Unzueta Crespo, actuando en nombre y representación de don [REDACTED], presentó su escrito de demanda. Este terminaba suplicando que se dictara resolución por la que se estimara la aplicación de los intereses de demora que corresponderían desde la solicitud de rectificación de errores y devolución de ingresos indebidos de don Thierry Aime Delmas con relación a su IRPF de 2012, presentada con fecha de quince de septiembre de 2016.

**TERCERO.-** El siete de enero del año pasado, la señora letrada de la administración de justicia dictó diligencia por la cual se tenía por formalizada la demanda. Al mismo tiempo, se daba traslado a la administración para que contestara.

El día siete del mes siguiente, la procuradora de los tribunales doña Monika Durango García, actuando en nombre y representación de la [REDACTED], presentó su escrito de contestación a la demanda. Este terminaba suplicando que se dictara sentencia por la que se desestimara el recurso en todos los pedimentos, y todo lo demás que legalmente procediera, confirmándose, en consecuencia, el acto administrativo impugnado, con expresa imposición de las costas del proceso a la parte demandante.

Tres días más tarde, la señora letrada de la administración de justicia dictó diligencia por la cual se tenía por contestada la demanda.

**CUARTO.-** El tres de marzo de 2020, la señora letrada de la administración de justicia dictó decreto por el cual se fijó la cuantía del procedimiento en 7.803,44 euros. Al mismo tiempo, se declaró concluso el pleito.

**QUINTO.-** El veintiuno de septiembre del corriente, el presidente de la sala dictó acuerdo por el cual se pasaban, a la Sección Primera, los asuntos en materia de IRPF, inicialmente asignados a la Sección Segunda, que estuvieran pendientes de señalamiento para votación y fallo. Entre ellos se encontraba el que ahora nos ocupa.

Por aplicación de las normas de reparto de asuntos de la Sección Primera, correspondió la ponencia a Trinidad Cuesta Campuzano.

**SEXTO.-** Para la votación y fallo se señaló el cuatro de noviembre del año en curso; fecha en que se practicó la diligencia. Seguidamente, quedaron los autos vistos para dictar sentencia.

## **II.-FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **PRIMERO.- POSICIÓN DE LA PARTE ACTORA.**

Don [REDACTED] se alza contra la resolución, de veintitrés de mayo de 2019, del TEAF, por la cual se desestimó la reclamación interpuesta frente al acuerdo del Servicio de Tributos Directos por el IRPF de 2012.

Para empezar, la demanda explica que, el quince de septiembre de 2016, el interesado habría iniciado un procedimiento de solicitud de ingresos indebidos por las retenciones que le habría practicado, durante 2012, la empresa [REDACTED]. Sin embargo, la Hacienda Foral habría contestado que la solicitud habría de efectuarse mediante presentación de la autoliquidación del modelo 210.

Siguiendo esas instrucciones, don [REDACTED] habría presentado, el diecinueve de octubre de 2017, el modelo 210, correspondiente al Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin establecimiento permanente.

El veintiuno de mayo del año siguiente, la administración habría dirigido, al recurrente, requerimiento solicitando la justificación de la tributación en Hong Kong de las cantidades recibidas de la empresa española. Después de contestar a ese requerimiento, se le habría notificado liquidación provisional por la que se aprobó la devolución de 84.243,03 euros. No obstante, en ella no se contemplaba el abono de los correspondientes intereses de demora.

Tras presentar el oportuno recurso de reposición, la administración habría reconocido la procedencia de abonar parte de esos intereses, en concreto, los devengados desde el día siguiente al de la finalización del plazo para efectuar la devolución inicialmente solicitada (el veinte de abril de 2018) hasta la fecha de adopción del acuerdo de devolución (veintiocho de septiembre de ese mismo año).

A partir de ahí, la demanda defiende que sería aplicable al caso el procedimiento de devolución regulado en los artículos 26 y 31 de la NFGT.

Explica que el procedimiento se habría iniciado el quince de septiembre de 2016 mediante una reclamación de ingresos indebidos. Sin embargo, la administración habría indicado que el cauce procedimental adecuado sería el de la solicitud de las retenciones practicadas mediante el modelo 210. No obstante esa indicación, reiterada jurisprudencia y la doctrina del TEAC considerarían que el cauce procedimental adecuado sería la presentación de una solicitud de ingresos indebidos.

El recurso continúa argumentando que don [REDACTED], contratado por una empresa española, habría sido desplazado a Hong Kong, pasando a ser residente allí. Pues bien, comoquiera que el actor no era residente en España, la empresa no debería haberle practicado ninguna retención en 2012. Sin embargo, no solo le habría retenido, sino que le habría retenido en concepto de IRPF, en lugar de IRNR. De ahí que el interesado cometiera el error de presentar su declaración de la renta de 2012 mediante el modelo 100, como residente. Se habría producido, en consecuencia, un error de hecho. Además, habría realizado el pago de los impuestos por los rendimientos de trabajo tanto en España como en Hong Kong. Este error lo habría cometido siguiendo las indicaciones de su asesor fiscal.

Por otro lado, señala que la presentación del modelo 247 (destinado a que el pagador de los rendimientos de trabajo calcule y realice el ingreso de las retenciones aplicando las normas del IRNR) sería meramente potestativa. Por consiguiente, la administración no podría acogerse a ese argumento para entender que no se está ante una devolución de ingresos indebidos. De tal

modo que la administración, a su juicio, debería haber aplicado los correspondientes intereses de demora desde que se realizó el ingreso hasta su devolución por la administración (en concreto, desde el quince de septiembre de 2015 hasta el veintiocho de septiembre de 2018).

### **SEGUNDO.- POSICIÓN DE LA DEMANDADA.**

La [REDACTED], por su parte, reclama la confirmación del acuerdo impugnado. Para ello, argumenta que no nos encontraríamos ante un supuesto de ingresos indebidos, sino ante una devolución derivada de la normativa de un tributo.

La administración explica que don [REDACTED] habría presentado, el veintinueve de mayo de 2013, declaración como residente por IRPF (modelo 100), en la que se consignó una cantidad a devolver de 4.944,27, que le habría sido devuelta. Por su parte, la empresa para la que trabajaba el interesado habría practicado retenciones a cuenta de ese impuesto sobre los rendimientos de trabajo por cuenta ajena. Ahora bien, ni uno ni otra habrían indicado que el ahora demandante no residiera en España.

Teniendo en cuenta esta sucesión de hechos, la [REDACTED] llega a la conclusión de que los ingresos en concepto de retenciones habrían sido, en su día, debidos. Niega que se haya acreditado que don [REDACTED] incurriera en ningún error. Simplemente, habría intentado cumplir con sus obligaciones tributarias de la forma que le resultaba más favorable.

A continuación, la administración se refiere al acuerdo de novación contractual temporal suscrito, el veintiocho de agosto de 2011, entre la empresa y el recurrente. Considera que de él se deriva que este tenía asesoramiento cualificado a su disposición para cumplir con sus obligaciones fiscales. Además, la empresa pagadora contaría con la autorización del reclamante para aplicar el régimen fiscal más favorable en lo referente a los rendimientos de trabajo.

Para concluir, la [REDACTED] defiende que el único responsable en la tardanza en la devolución de las cantidades sería don [REDACTED], quien no habría puesto en su conocimiento, a su debido momento, su verdadero lugar de residencia. El único retraso que se podría imputar a la Hacienda Foral sería el transcurrido desde que el interesado presentó la declaración por el IRNR hasta su abono. Ahora bien, por ese retraso ya se habrían pagado los oportunos intereses.

### **TERCERO.- INTERESES DE DEMORA.**

Don [REDACTED] pretende que se le abonen los intereses de demora correspondientes a la cantidad que ya le fue devuelta por la administración. En concreto, considera que estos intereses se habrían producido desde el inicio del procedimiento (quince de septiembre de 2016) hasta que tuvo lugar la devolución. Para justificar esta petición, argumenta que nos encontraríamos ante un supuesto de devolución de ingresos indebidos. Sin embargo, la administración considera que, en realidad, se trataría de una devolución derivada de la propia mecánica del IRPF. Por consiguiente, no procedería la aplicación de más intereses que los que ya se habrían reconocido (por el tiempo transcurrido entre la finalización del plazo para efectuar la devolución —veinte de abril de 2018— hasta la adopción del acuerdo de devolución —veintiocho de septiembre de ese mismo año—).

La figura de la devolución de ingresos indebidos aparece regulada en el artículo 31 de la NFGT en los siguientes términos:

«1. La administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en la Hacienda Pública con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 229 de esta norma foral.

2. Con la devolución de ingresos indebidos, la administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta norma foral sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se adopte el acuerdo en que se reconozca el derecho a percibir la correspondiente devolución.

Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado no se tendrán en cuenta a efectos del cómputo del período a que se refiere el párrafo anterior...»

Por su parte, el artículo 229 del mismo texto se ocupa del procedimiento para la devolución de ingresos indebidos de la siguiente forma:

«1. El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia del interesado, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones.
- b) Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación.
- c) Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción o caducidad del ejercicio de las correspondientes potestades administrativas. En ningún caso se devolverán las cantidades pagadas que hayan servido para obtener la exoneración de responsabilidad en los supuestos previstos en el artículo 250 de esta norma foral.
- d) Cuando así lo establezca la normativa tributaria.

[...]

4. Cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 118 de esta norma foral.

5. En la devolución de ingresos indebidos se liquidarán intereses de demora de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 31 de esta norma foral».

Por su parte, es el artículo 30 el que trata las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo en los siguientes términos:

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

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

2. Transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo, y en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera practicado liquidación por causa imputable a la administración tributaria, esta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta norma foral, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se adopte el acuerdo en que se reconozca el derecho a percibir la correspondiente devolución».

Pues bien, para resolver la cuestión planteada vamos a remitirnos, en primer lugar, a la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo 299/2021, de cuatro de marzo (rec. 789/2020), que nos ofrece las claves esenciales para diferenciar si nos encontramos ante una u otra figura. En esa resolución, nuestro alto tribunal razona como sigue:

«Reiteradamente se ha expuesto por esta sala, entre otras, en sentencia de 5 de diciembre de 2018, dictada en el rec. núm. 129/2017, que no cabe confundir los mecanismos de reembolso de las cantidades satisfechas indebidamente que regulan los artículos 31 y 32 LGT, pues responden a finalidades bien distintas.

La diferencia esencial entre ambas —y la razón de ser del distinto régimen previsto para la obligación de satisfacer intereses en una y otra— no radica en que la devolución tenga lugar en el seno de una relación tributaria trabada respecto de cualquier deuda tributaria, pues todas ellas vienen referidas necesariamente a un tributo singular. Antes bien, la figura del artículo 31 LGT está reservada para aquellos supuestos en que el derecho a la devolución se pone de manifiesto de forma sobrevenida, en un momento posterior al del pago o retención, de acuerdo con lo previsto en la normativa específica de cada tributo, por discordancia en favor del contribuyente entre la cantidad ingresada (por ejemplo, en concepto de retenciones, pagos a cuenta, etc.) y la resultante de la obligación tributaria finalmente establecida.

[...]

En este caso, por tanto, se trata de cantidades ingresadas que son debidas en tal momento, pero que, por efecto de la técnica impositiva, se convierten en improcedentes.

La devolución de ingresos indebidos del artículo 32 LGT obedece a una finalidad distinta a la anterior, normativamente separada de ella, por la que se reconoce el derecho de los contribuyentes —obligados tributarios les llama la ley, presuponiendo que ya lo son— a obtener la devolución de ingresos indebidos que procedan y a ser compensados con los intereses de demora [...]

Del régimen legal diferenciado entre ambas obligaciones que incumben a la administración fiscal —y crean correlativos derechos del interesado, conforme al artículo 34.1.b) LGT—, semejantes en parte, pero diferentes, resulta que la nota distintiva entre ambas es el carácter originariamente debido en el primer caso, en el de las denominadas devoluciones de oficio, pues solo cuando se conoce el *quantum* de la obligación tributaria final puede determinarse que procede la devolución, en razón del exceso así verificado, lo que a su vez determina la lógica del régimen de los intereses, exigibles desde que el ingreso se torna indebido por razón de su desajuste económico con la obligación tributaria. De ahí que la administración incurra en *mora debitoris* desde que no devuelve de oficio el exceso desde el momento señalado por la ley de cada tributo o, en su defecto, transcurridos seis meses desde la constancia del exceso.

Sin embargo, si el ingreso tributario es originariamente indebido, lo pertinente es aplicar el régimen del artículo 32 LGT —y, desde el punto de vista procedimental, del artículo 221 de la misma ley—».

Pues bien, hemos de partir de la diferenciación que, entre estas dos figuras, efectúa la sentencia transcrita para determinar si, en el caso que nos ocupa, nos encontramos ante una devolución de ingresos indebidos (como sostiene el actor) o si, por el contrario, se trata de una devolución de oficio, derivada de la propia mecánica del impuesto (tal y como defiende la [REDACTED])

La empresa española para la que trabajaba don [REDACTED] efectuó, en el ejercicio 2012, las retenciones correspondientes al IRPF. Posteriormente, el interesado presentó la autoliquidación por ese impuesto. Sin embargo, el actor no estaba sujeto a él, habida cuenta de que era residente en Hong Kong y, por consiguiente, debía tributar en esa región administrativa especial china. Expuesta así la situación, parece evidente que esos ingresos en la hacienda española no debieron producirse nunca, dado que el recurrente tenía que abonar sus impuestos en la ciudad donde residía. Se trata, por consiguiente, de unos ingresos indebidos en origen. En efecto, en ningún momento puede considerarse que las retenciones efectuadas por la empresa eran procedentes o que se ajustaban a la mecánica del impuesto, habida cuenta de que nunca debieron producirse.

De este modo, la Hacienda Foral pudo disfrutar de unas cantidades que no le correspondían, dado que don [REDACTED] no estaba sometido al IRPF. Posteriormente,

descubierto el error, procedía la devolución al interesado de las cantidades que había ingresado de forma indebida. Y esta restitución, para ser completa, ha de incluir los intereses de demora reclamados con la demanda. En efecto, estos intereses tienen por objeto compensar al particular por el hecho de no haber podido disponer de esas cantidades durante el tiempo en que permanecieron, de manera indebida, en poder de la administración. De hecho, como hemos visto, la normativa aplicable prevé que, para casos como el que ahora nos ocupa, se produzca el abono automático de los intereses de demora.

Consecuentemente con lo razonado, procede la estimación del recurso contencioso-administrativo planteado por don [REDACTED]. Ello nos ha de llevar a anular la resolución impugnada, y a condenar a la [REDACTED] a abonar al recurrente los intereses de demora procedentes, a contar desde el veinticinco de quince de septiembre de 2016 hasta el veintiocho de septiembre de 2018 (descontando, claro está, la cantidad que ya se haya abonado por este concepto).

#### **CUARTO.- COSTAS.**

Conforme a lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley 29/1998, dado que se está estimando el recurso y que no concurre ninguna circunstancia que justifique lo contrario, procede imponer las costas causadas en la tramitación del procedimiento a la parte demandada.

#### **FALLO**

Estimando el recurso contencioso-administrativo 619/2019, interpuesto por la procuradora de los tribunales doña Beatriz Unzueta Crespo, actuando en nombre y representación de don [REDACTED], frente a la resolución, de veintitrés de mayo de 2019, del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya, por el que se desestimó la reclamación 21/2019, planteada contra denegación de devolución de ingresos indebidos:

1º) Anulamos, por ser disconforme a derecho, el acuerdo impugnado.

2º) Condenamos a la administración abonar a don [REDACTED] los intereses de demora devengados entre el quince de septiembre de 2016 y el veintiocho de septiembre de 2018 (descontando las cantidades que ya se hayan abonado por la administración por este concepto).

3º) Imponemos las costas causadas en la tramitación del procedimiento a la parte demandada.

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer **RECURSO DE CASACIÓN** ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de **TREINTA DÍAS** (artículo 89.1 LJCA), contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que se dé cumplimiento a los requisitos del artículo 89.2, con remisión a los criterios orientativos recogidos en el apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, publicado en el BOE n.º 162, de 6 de julio de 2016, asumidos por el Acuerdo de 3 de junio de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

Quien pretenda preparar el recurso de casación deberá previamente consignar en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el Banco Santander, con n.º 4697 0000 93 0619 19, un **depósito de 50 euros**, debiendo indicar en el campo concepto del documento resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso".

Quien disfrute del beneficio de justicia gratuita, el Ministerio Fiscal, el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales y los organismos autónomos dependientes de todos ellos están exentos de constituir el depósito (DA 15.ª LOPJ).

Así por esta nuestra Sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada fue la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el día de su fecha, de lo que yo la Letrado de la Administración de Justicia doy fe en Bilbao, a 9 de noviembre de 2021.