

# Tribunal Supremo

**TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia num.  
275/2022 de 4 marzo  
JUR\2022\111758**

En el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, las devoluciones solicitadas sobre la base de la improcedencia de la cuantía retenida sobre determinados premios de Loterías y Apuestas del Estado de acuerdo con lo previsto en el Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995, constituyen devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo a los efectos del artículo 31 LGT, generando, la falta de respuesta de la Administración, un crédito en favor del solicitante (silencio positivo), resultando de aplicación, en su caso, el artículo 29.1 de la LICA para materializar la correspondiente devolución.

**ECLI:**ECLI:ES:TS:2022:1040

**Jurisdicción:**Contencioso-Administrativa

Recurso de Casación 2946/2020

**Ponente:**Excmo Sr. Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

## **T R I B U N A L S U P R E M O**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 275/2022**

Fecha de sentencia: 04/03/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2946/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 22/02/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2946/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 275/2022**

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 4 de marzo de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 2946/2020, interpuesto por don Plácido, quien actúa en nombre y representación de don Jose Ignacio, representado por el procurador de los Tribunales don Manuel Sánchez-Puelles González Carvajal, bajo la dirección letrada de don Francisco Cantón Almazán, contra la sentencia dictada el 2 de diciembre de 2019 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que inadmitió el recurso 429/2016, en materia del Impuesto sobre la Renta de No Residentes ["IRNR"].

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO. -****Resolución recurrida en casación.**

El presente recurso de casación se dirige contra la [sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de diciembre de 2019 \(PROV 2020, 80435\)](#), que inadmitió el recurso contencioso-administrativo (núm. 429/2016), interpuesto por la representación procesal de don Jose Ignacio, por la vía del [artículo 29.1](#) de la [Ley 29/1998, de 13 de julio \(RCL 1998, 1741\)](#), reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa ("LJCA", "BOE" núm. 167, de 14 de julio), sobre el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.

**SEGUNDO. -****Tramitación del recurso de casación.**

**1.- Preparación del recurso.** El procurador don Manuel Sánchez-Puelles, en representación de don Plácido, quien actúa a su vez en nombre y representación de don Jose Ignacio, mediante escrito de 14 de febrero de 2020 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 2 de diciembre de 2019.

El tribunal de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 25 de febrero de 2020, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

**2.- Admisión del recurso.** La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 29 de octubre de 2020, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, a los efectos de materializar las devoluciones solicitadas a través del modelo 210 -declaración del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes- resulta de aplicación el [artículo 29.1](#) de la [LJCA \(RCL 1998, 1741\)](#), en el caso de que la Administración no lleve a cabo acción alguna transcurridos los plazos de seis meses desde la presentación de la solicitud, sobre la base de la improcedencia de la cuantía retenida sobre determinados premios de Loterías y Apuestas del Estado de acuerdo con lo previsto en el Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995, y del ulterior transcurso de tres meses desde que el contribuyente le intima de

nuevo para su devolución.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

- El [artículo 29.1](#) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio), en relación con los [artículos 24 y 9.3 CE \(RCL 1978, 2836\)](#).

- Los [artículos 21, 22, 23 y 24](#) de la [Ley 39/2015, de 1 de octubre \(RCL 2015, 1477\)](#), del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

- Los [artículos 103.1, 221 y 227](#) de la [Ley 58/2003, de 17 de diciembre \(RCL 2003, 2945\)](#), General Tributaria; los [artículos 128.3 y 129](#) del [Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio \(RCL 2007, 1658\)](#), por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos y el [artículo 18](#) del [Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo \(RCL 2005, 1069, 1378\)](#), por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex [artículo 90.4](#) de la LJCA."

**3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación).** El procurador don Manuel Sánchez-Puelles, en representación de don Plácido, quien actúa a su vez en nombre y representación de don Jose Ignacio, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 29 de diciembre de 2020, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, despliega, en síntesis, una triple vía argumental:

1.- Que la sentencia impugnada confunde el procedimiento de devolución derivado de la presentación de autoliquidación y el procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidación

Señala que el procedimiento de devolución derivado de la presentación de autoliquidación viene regulado en los [artículos 125 y 31](#) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT", "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre) y desarrollado en los [artículos 122 a 125](#) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los

procedimientos de aplicación de los tributos ("Reglamento de gestión e inspección tributaria", "BOE" núm. 213, de 5 de septiembre). De acuerdo con estos preceptos, cuando de la presentación de una autoliquidación resulta una cantidad a devolver para el contribuyente, la Administración tributaria está obligada a devolver las cantidades que proceda de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo.

A partir de aquí considera que las opciones disponibles para la Administración son (i) reconocer la devolución solicitada; o (ii) iniciar un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección en caso de que estimase pertinente comprobar algún extremo, pero en ningún caso se encuentra habilitada legalmente para no hacer nada, para no llevar a cabo actuación alguna, con la consiguiente indefensión provocada, la vulneración del principio de buena administración y la conculcación de las obligaciones derivadas de los Tratados internacionales suscritos.

No habiéndose iniciado ningún procedimiento de gestión o inspección ni notificado una paralización del procedimiento por causa imputable al contribuyente (únicas circunstancias que podrían justificar la no devolución en el plazo de seis meses), considera evidente que no existía ninguna prerrogativa o derecho por parte de la Administración para retener las devoluciones debidas.

Transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses surge un derecho de crédito a favor del obligado tributario. En el caso que nos ocupa, la normativa del IRNR no contempla un plazo diferente, es más el reglamento del IRNR se remite a la Ley del IRPF para regular el procedimiento de devolución

Explica que, por el contrario, el procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidación se encuentra regulado en el [artículo 120.3](#) LGT y desarrollado en los [artículos 126 a 129](#) del Reglamento de gestión e inspección tributaria, y se aplica en aquellos casos en que el obligado tributario considera que una autoliquidación ha perjudicado sus intereses legítimos, instando la rectificación de dicha autoliquidación. Es estos supuestos, el plazo máximo para notificar la resolución será de seis meses. Transcurrido dicho plazo sin haberse realizado la notificación expresa del acuerdo adoptado, la solicitud podrá entenderse desestimada a la luz del artículo 128.4 del Reglamento de aplicación de los tributos.

## 2.- Que la sentencia recurrida equipara inactividad y silencio

Denuncia que la Audiencia Nacional considera que la inactividad debe equipararse a un silencio y que, éste, debe entenderse como negativo, criterio que estima erróneo, porque si hay silencio, siempre sería positivo (al amparo de lo previsto en el [artículo 104.3](#) de la LGT y la [disposición adicional primera](#) del Reglamento de gestión e

inspección tributaria), al tratarse de un procedimiento de devolución iniciado a petición del interesado y no existiendo disposición legal o reglamentario expresa en contrario, a diferencia de lo que ocurre en el procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidación, en el que, transcurrido el plazo de seis meses sin haberse realizado la notificación expresa del acuerdo, la solicitud se entiende desestimada presuntamente.

### 3.- Procedencia de acudir al [art 29.1](#) LJCA

Transcurridos los tres meses desde que el contribuyente intimó de nuevo a la Administración para su devolución, considera que tiene derecho al cauce procedimental previsto en el [artículo 29.1](#) de la LJCA para obtener la devolución solicitada, con los intereses de demora que se devengan automáticamente sin necesidad de intimar a la Administración y que el contribuyente tiene derecho a una prestación de hacer a su favor: la devolución de la cantidad solicitada

Apunta que un acto inexistente no puede ser recurrido a través de la interposición de una reclamación económico-administrativa, pues no se encuentra entre los supuestos tasados susceptibles de reclamación en el [art 227](#) LGT

Considera que la [sentencia del Tribunal Supremo de 26 de marzo de 2012 \(RJ 2012, 5526\)](#), rec. cas. 1408/2009, ECLI:ES:2012:2208, ya ha declarado que el [artículo 29.1](#) de la LJCA es aplicable en materia tributaria.

En definitiva, solicita que se case y anule la [sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de diciembre de 2019 \(PROV 2020, 80435\)](#), solicitando de esta Sala los siguientes pronunciamientos:

Que declare la improcedencia de inadmitir un recurso contencioso-administrativo por entender que no opera la inactividad administrativa, sino que opera el silencio administrativo negativo, existiendo, a su juicio, un acto presunto de la Administración Tributaria susceptible de reclamación económico-administrativa, en aquellos supuestos derivados de un procedimiento de devolución derivado de la presentación de una autoliquidación, en concreto, los [artículos 125 y 31](#) de la LGT y 122 a 125 del Reglamento de gestión e inspección tributaria.

Que estime procedente la aplicación del procedimiento recogido en el [artículo 29.1](#) LJCA como mecanismo para evitar la indefensión provocada en el contribuyente en aquellos casos en que el mismo se vea perjudicado por la inactividad de la Administración, pudiendo acudir a la vía jurisdiccional directamente.

Que declare la procedencia de devolver los importes correspondientes a las retenciones practicadas indebidamente sobre determinados premios de Loterías y

Apuestas del Estado, derivada de la aplicación de un Convenio de doble imposición, tras el transcurso del plazo de seis meses desde que se presentó el modelo 210, la intimación a la Administración y el transcurso posterior de otros tres meses desde aquélla.

**4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación).** El Abogado del Estado presentó escrito de oposición de fecha 25 de febrero de 2021, solicitando la desestimación del recurso de casación.

Expresa que se trata de decidir si estamos ante la mera ejecución de la solicitud de devolución, derivada de la presentación de una autoliquidación o ante una denegación por silencio negativo.

Considera que no se presentó una autoliquidación, sino que el modelo (210) de autoliquidación se utilizó para solicitar una devolución singular, reconocida por aplicación del Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995 ["CDI"] ("BOE" núm. 140, de 12 de junio de 1997).

La solicitud de devolución presentada por el interesado vino motivada por haber soportado el gravamen sobre los premios de loterías y apuestas en el IRNR y, a tenor de la [Disposición adicional quinta](#) del [Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo \(RCL 2004, 651\)](#), por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes ["TRLIRNR"] ("BOE" núm. 62, de 12 de marzo), relativa al "Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas", considera que el apartado 3 de esa Disposición adicional impone al contribuyente por IRNR la obligación de presentar declaración, determinando el importe de la deuda y procediendo a su ingreso, salvo que se haya practicado retención, en cuyo caso no es obligatoria la presentación de la declaración. Por tanto, al haberse practicado la retención no era obligatoria la presentación de la declaración.

Argumenta que estamos ante una devolución de un ingreso indebido y, a estos efectos, señala las diferencias entre las devoluciones derivadas de la normativa del tributo y las devoluciones de ingresos indebidos, aludiendo a las [sentencias del Tribunal Supremo de 5 de junio de 2018, rca 634/2017 \(RJ 2018, 3252\)](#), ECLI:ES:TS:2018:2396 y 5 de diciembre de 2018, [rca \(RCL 2002, 2070\)](#), 129/2017 [ECLI:ES:TS:2018:4277 \(RJ 2018, 5513\)](#) y explica que en el presente caso (i) la retención inicialmente practicada era debida por previsión expresa de la [Disposición Adicional Quinta](#) del TRLIRNR, que la establece aun cuando pueda proceder una exención en virtud de un CDI; (ii) con la finalidad de garantizar la exención que puede

derivarse del CDI, si es que concurren las circunstancias, se prevé la posibilidad de solicitar la devolución de la retención correctamente practicada y debida, que deviene indebida si se acredita la procedencia de esa exención.

La consecuencia es que no resultan aplicables al caso los [artículos 31 LGT](#) y [103 Ley 35/2006, de 28 de noviembre \(RCL 2006, 2123y RCL 2007, 458\)](#), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio ("LIRPF", "BOE" núm. 285, de 29 de noviembre), sino las normas que regulan la devolución de ingresos indebidos, como son, los [artículos 32, 120.3 y 221.1 y 4 LGT](#) y los [artículos 126 a 128](#) del Reglamento de gestión e inspección tributaria y 14 y siguientes del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa ("Reglamento de revisión en vía administrativa", "BOE" núm. 126, de 27 de mayo).

Considera que no se da el supuesto de inactividad del [art.29 LJCA](#), que no hay una prestación concreta sobre cuya existencia no se discute, sino que estamos en presencia de un acto que puede entenderse desestimado por silencio administrativo.

Apunta que no se trata de un supuesto de devolución derivada de la normativa del tributo ([art. 31 LGT](#)), al que sea aplicable el art. 103, en cuyo caso y a efectos meramente dialécticos, podría plantearse si concurre inactividad administrativa exigible de acuerdo con el [art. 29 LJCA](#). Para el abogado del Estado, la solicitud de la recurrente requiere examinar si efectivamente concurren los requisitos para la aplicación del CDI lo que requiere un examen por parte de la Administración sujeto a debate contradictorio.

Concluye que estamos ante una solicitud de devolución, contemplada en las normas del tributo con caracteres propios que permiten calificarla como devolución de ingresos indebidos, siendo la consecuencia de esa configuración que la falta de resolución en plazo produce los efectos propios de la desestimación presunta por silencio, ya sea una rectificación de autoliquidación ([art. 128.4](#) Reglamento de gestión e inspección tributaria), ya se trate de una mera solicitud de devolución de ingresos indebidos (art. 19.3 Reglamento de revisión en vía administrativa).

**5.- Votación, fallo y deliberación del recurso.** De conformidad con el [artículo 92.6 LJCA](#), y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 1 de marzo de 2021, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 17 de diciembre de 2021 se designó Magistrado ponente



al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 22 de febrero de 2022, fecha en que comenzó su deliberación.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO. -

#### La controversia jurídica

El sustrato fáctico del dilema que se nos presenta viene determinado por la retención practicada al recurrente como consecuencia de un premio de lotería.

La controversia viene aliñada, además, por otros dos ingredientes de los que no se puede prescindir. Por un lado, que el recurrente es obligado tributario -por su condición de retenido- a efectos del IRNR; por otro lado, que, al ser residente en Francia, resulta de aplicación el correspondiente CDI, en cuya virtud no debía tributar en España por el premio con el que resultó agraciado, toda vez que la carga tributaria sobre ese premio se trasladaba en su integridad al país vecino, con la consiguiente improcedencia de la retención practicada en España.

Si sobre tales circunstancias no existe discusión, las dudas emergen, sin embargo, en torno a la vía procedimental aplicable a los efectos de la devolución de esas retenciones, más en particular, respecto de las consecuencias de la ausencia de un pronunciamiento administrativo al respecto.

Así, el recurrente patrocina que estamos en presencia de una devolución derivada de la normativa de cada tributo ([artículo 31 LGT \(RCL 2003, 2945\)](#)) y, ante la falta de respuesta, denuncia una inactividad de la Administración, apreciación que le ha llevado a reclamar la materialización de la devolución a través del procedimiento del [artículo 29.1 LJCA \(RCL 1998, 1741\)](#).

Frente a ello, el abogado del Estado considera que se trata de una devolución de ingresos indebidos ([artículo 32 LGT](#)), que debe entenderse desestimada por silencio negativo, resultando improcedente, por ende, acudir al [artículo 29.1 LJCA](#), toda vez que, en su opinión, ante la desestimación presunta, el obligado tributario debió acudir a la vía económico-administrativa.

Hasta aquí, el debate inmediato del asunto.

Sin embargo, en la medida que la solución del recurso de casación ha de basarse en aplicar el [art 31 LGT](#) o el [art 32 LGT](#), lo que aquí subyace es determinar la manera en que los obligados tributarios pueden exigir la efectiva devolución por la Administración tributaria, de las cantidades a las que estiman que tienen derecho, cuando esa Administración se limita a permanecer inactiva, escenario que,

evidentemente, como parecen haber advertido los propios escritos de interposición y de oposición, trascienden las particularidades del presente recurso de casación.

## **SEGUNDO. -**

### **Breve descripción de los hechos**

1.- El recurrente presentó autoliquidación (modelo 210) del IRNR, de la que resultó un importe a devolver, puesto que soportó el gravamen especial sobre premios de Loterías y Apuestas del Estado (devolución de unas retenciones), al considerar que tenía derecho a solicitar esa devolución a la luz de la [Disposición adicional quinta](#) del TRLIRNR en tanto se trata de un particular no residente fiscal en España y el convenio de doble imposición con Francia, estado de su residencia, establece que estas rentas únicamente serán objeto de gravamen en el país de residencia, entendiéndose vedado el gravamen en España en virtud de un Tratado Internacional.

2.- Habiendo transcurrido más de seis meses desde que presentó la solicitud de devolución, resultante de la declaración del IRNR de fecha 28 de octubre de 2014, don Jose Ignacio reclamó a la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la AEAT el cumplimiento de la obligación de devolución, mediante escrito de fecha 16 de septiembre de 2015.

3.- La Oficina Nacional de Gestión Tributaria, le informó que el motivo del retraso en la devolución del importe resultante de la declaración (modelo 210) presentada era la pérdida de validez del Código de Identificación de No Residente incluido en el modelo 210.

4.- El recurrente presentó ante la citada Oficina Nacional de Gestión Tributaria escrito de 26 de febrero de 2016, en el que aportaba copia del certificado expedido por la Jefatura Superior de Policía de Madrid con fecha 2 de febrero de 2016 con el N.I.E. que constaba en dicha fecha en el Registro Central de Extranjeros de la Dirección General de la Policía.

5.- Tras ponerse en contacto de nuevo con esa Oficina, el recurrente fue informado de que a la Administración no le constaba el escrito a que se refiere el párrafo anterior, presentando don Jose Ignacio un nuevo escrito el 27 de junio de 2016 ante la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la AEAT, en el que volvía a aportar copia del citado certificado.

## **TERCERO. -**

### **La decisión de la sala de instancia**

Ante la ausencia de respuesta, se interpuso recurso contencioso-administrativo

ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, por la vía del [artículo 29.1 LJCA \(RCL 1998, 1741\)](#).

La ratio decidendi de la sentencia se contiene en el Fundamento de Derecho Segundo con el siguiente tenor literal:

"El [artículo 29.1](#) de la LJCA establece:

"1. Cuando la Administración, en virtud de una disposición general que no precise de actos de aplicación o en virtud de un acto, contrato o convenio administrativo, esté obligada a realizar una prestación concreta en favor de una o varias personas determinadas, quienes tuvieran derecho a ella pueden reclamar de la Administración el cumplimiento de dicha obligación. Si en el plazo de tres meses desde la fecha de la reclamación, la Administración no hubiera dado cumplimiento a lo solicitado o no hubiera llegado a un acuerdo con los interesados, éstos pueden deducir recurso contencioso-administrativo contra la inactividad de la Administración."

Este precepto no es aplicable al presente supuesto. El precepto define como inactividad, entre otros casos, si en virtud de una disposición general que no precise de actos de aplicación (...) esté obligada a realizar una prestación concreta en favor de una o varias personas determinadas. Pero en el supuesto enjuiciado es necesario un acto administrativo, el reconocimiento de la deuda y la orden de pago.

No estamos ante un supuesto de inactividad, sino ante un acto presunto por silencio administrativo.

El [artículo 16](#) del [Real Decreto 1776/2004 \(RCL 2004, 1789\)](#), establece:

"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.

2. Conforme a lo previsto en el artículo 3 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 \(RCL 2006, 2123y RCL 2007, 458\)](#). (...)"

Por su parte el [artículo 31](#) de la [LGT \(RCL 2003, 2945\)](#) dispone:

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

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

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

Pues bien, ante la falta de previsión de la norma, el silencio administrativo debe entenderse negativo (por ser la norma general en materia tributaria), y dicha denegación es susceptible de ser impugnada en vía económica administrativa, como hemos visto anteriormente.

El [artículo 235](#) de la LGT determina:

"1. La reclamación económico-administrativa en única o primera instancia se interpondrá en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado, desde el día siguiente a aquél en que se produzcan los efectos del silencio administrativo o desde el día siguiente a aquél en que quede constancia de la realización u omisión de la retención o ingreso a cuenta, de la repercusión motivo de la reclamación o de la sustitución derivada de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente."

Quiere ello decir, que el recurrente puede plantear la reclamación ante el TEAR competente en cualquier momento, y, por tratarse de silencio administrativo, sin plazo (salvo, claro está, el de prescripción).

Por todo lo expuesto resulta la inadmisión del recurso."

#### **CUARTO.**

##### **Devolución derivada de la normativa del tributo vs. devolución de ingresos indebidos**

A los efectos de resolver el recurso es clave, en primer lugar, determinar si estamos ante una solicitud de devolución, derivada de la normativa del tributo, o ante una devolución de ingresos indebidos.

Este es el primer paso para poder determinar si la falta de respuesta de la Administración comporta, en las circunstancias del caso, el silencio positivo y, por tanto, una inactividad administrativa susceptible de impugnación por la vía del [art. 29](#).

[1 LJCA \(RCL 1998, 1741\)](#) ; o, por el contrario, para considerar el silencio como negativo, en línea con la decisión de instancia, para la que debería haberse seguido la reclamación económico-administrativa contra la desestimación presunta de la devolución.

Anticipamos ya que nos encontramos, como mantiene el recurrente, ante un supuesto de devolución derivado de la normativa del tributo.

En varias ocasiones hemos perfilado los límites entre uno y otro tipo de devolución. Así, en nuestra [sentencia 299/2021, de 4 de marzo de 2021 \(RJ 2021, 1158\)](#), [rca \(RCL 2002, 2070\)](#) .789/2020 hemos apuntado, recordando la sentencia de 5 de diciembre de 2018, rec.129/2017, que no cabe confundir los mecanismos de reembolso de las cantidades satisfechas indebidamente que regulan los [artículos 31 y 32 LGT \(RCL 2003, 2945\)](#), 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.

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 sólo cuando se conoce el quantum

de la obligación tributaria final puede determinarse que procede la devolución, en razón del exceso así verificado.

Sin embargo, si el ingreso tributario es originariamente indebido, lo pertinente es aplicar el régimen del [artículo 32](#) LGT y, desde un punto de vista procedimental, el [artículo 221](#) LGT.

Sin perder de vista esta delimitación, habrá que tener en cuenta el tenor de la [Disposición adicional quinta](#) del TRLIRNR:

Disposición adicional quinta. Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas.

"1. Estarán sujetos a este impuesto mediante un gravamen especial los premios incluidos en el apartado 1.a) de la [disposición adicional trigésima tercera](#) de la [Ley 35/2006, de 28 de noviembre \(RCL 2006, 2123y RCL 2007, 458\)](#), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, en los términos establecidos en la misma, obtenidos por contribuyentes sin mediación de establecimiento permanente, y con las especialidades establecidas a continuación.

2. Los premios previstos en esta disposición adicional estarán sujetos a retención o ingreso a cuenta en los términos previstos en el artículo 31 de este Texto Refundido. Asimismo, existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta cuando el premio esté exento en virtud de lo dispuesto en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable. El porcentaje de retención o ingreso a cuenta será el 20 por ciento. La base de retención o ingreso a cuenta vendrá determinada por el importe de la base imponible del gravamen especial.

3. Los contribuyentes por este impuesto que hubieran obtenido los premios previstos en esta disposición estarán obligados a presentar una declaración por este gravamen especial, determinando el importe de la deuda tributaria correspondiente, e ingresar su importe en el lugar, forma y plazos que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. No obstante, no existirá obligación de presentar la citada declaración cuando el premio obtenido hubiera sido de cuantía inferior al importe exento o se hubiera practicado en relación con el mismo la retención o el ingreso a cuenta previsto en el apartado 2 anterior.

4. Cuando se hubieran ingresado en el Tesoro cantidades, o soportado retenciones a cuenta por este gravamen especial, en cuantías superiores a las que se deriven de la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición, se podrá solicitar dicha

aplicación y la devolución consiguiente, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente. La Administración tributaria podrá facilitar al Estado de residencia del contribuyente los datos incluidos en dicha solicitud de devolución, en los términos y con los límites establecidos en la normativa sobre asistencia mutua.

5. En el ámbito del Impuesto sobre la Renta de no Residentes los premios previstos en esta disposición adicional, obtenidos por contribuyentes sin mediación de establecimiento permanente, solo podrán ser gravados por este gravamen especial."

A partir de su lectura, resulta difícil compartir la tesis del abogado del Estado, que mantiene que este supuesto se articula como si de una devolución de ingresos indebidos se tratase, pese a reconocer que, "la retención inicialmente practicada era debida por previsión expresa de la DA Quinta [TRLIRNR \(RCL 2004, 651\)](#), que la establece aun cuando pueda proceder una exención en virtud de un CDI."

En efecto, si la retención era debida -reiteramos, explícitamente lo reconoce el abogado del Estado y, por supuesto, así lo apreciamos-, al venir impuesta por una disposición de rango de ley que contempla, precisamente este supuesto particular (retenciones practicadas a no residentes sobre premios de lotería), es evidente que el ingreso como consecuencia de dicha retención era también debido.

El carácter debido o indebido del ingreso (léase de la retención) debe escrutarse al tiempo en que ese ingreso ha sido realizado. En ese caso, la retención era debida al tiempo de producirse (no hay duda de que se tenía que practicar) sin perjuicio de que, luego, deviniera indebida porque la propia normativa del tributo (esto es, la [Disposición Adicional Quinta TRLIRNR](#)), así lo establece, ante la operatividad de una exención en virtud de un CDI.

Además, algún pronunciamiento del Tribunal Económico-Administrativo Central ["TEAC", resolución de 11 de marzo de 2019, 01391/2016/00/00] viene a corroborar tal diferenciación en un asunto de práctica de retenciones, distinguiendo, precisamente, su carácter inicialmente debido o indebido. Lo que consideró el TEAC en aquel asunto fue que el reclamante -trabajador español en Perú a quien se le practicaron unas retenciones- no tenía la condición de contribuyente ni por el IRPF (porque no residía en España) ni por el de IRNR (porque ninguna de sus rentas del trabajo derivó de una actividad desarrollada en territorio español).

En consecuencia, a diferencia de lo que ocurre en el presente recurso, en el caso analizado por el TEAC, la retención cuya devolución solicitaba el reclamante era indebida en el momento mismo de realizarse y, con base a tal consideración, concluyó que la retención nunca debió haberse practicado, avalando, en consecuencia, la vía del [art 32](#) LGT, a diferencia de lo que ocurre en este recurso de

casación.

En efecto, en este caso, la retención era procedente por lo que la cantidad retenida era debida, lo que no impide que quien la soportó tenga derecho a la devolución cuando, como aquí ocurre, la propia norma reconoce una exención, determinada por un CDI.

En conclusión, la solicitud del recurrente responde a las características de una devolución derivada de la normativa del tributo, es decir, a una devolución que se sitúa bajo la cobertura del [artículo 31](#) LGT al que, como veremos, remite la propia normativa relativa al IRNR.

## **QUINTO. -**

### **El procedimiento para la solicitud de la devolución y su marco jurídico**

En el presente caso, el recurrente utilizó el modelo 210 (de presentación de autoliquidación) aunque, como veremos, técnicamente no se trataba de una autoliquidación y tampoco estaba obligado a presentarla para solicitar la devolución.

Como expresa el apartado 4 de la DA Quinta del TRLIRN la devolución se realizará "en las condiciones que se establezcan reglamentariamente", por lo que habrá que identificar las condiciones que rigen a la hora de solicitar la aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición y la devolución consiguiente, en el escenario que describe aquel apartado, haber soportado retenciones a cuenta, en cuantías superiores a las que se deriven de la aplicación de un Convenio.

La respuesta se encuentra en el [artículo 16](#) del [Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio \(RCL 2004, 1789\)](#), por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes ("BOE" núm. 188, de 5 de agosto):

#### Artículo 16. Devoluciones.

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.

2. Conforme a lo previsto en el artículo 3 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 \(RCL 2006, 2123y RCL 2007, 458\)](#).

3. Además de los contribuyentes, podrán presentar declaraciones con solicitud de



devolución los responsables solidarios y los sujetos obligados a retener.

4. Cuando se hubieran ingresado en el Tesoro cantidades, o soportado retenciones a cuenta, en cuantías superiores a las que se deriven de la aplicación de un convenio de doble imposición, se podrá solicitar dicha aplicación y la devolución consiguiente, dentro del plazo de cuatro años, contado desde la fecha del ingreso o del término del período de declaración e ingreso de la retención. El Ministro de Economía y Hacienda, en el supuesto de falta de reciprocidad, podrá establecer un plazo distinto."

A partir del precepto transcrito, el abogado del Estado establece una diferenciación entre (i) devoluciones derivadas de la normativa del tributo, por superar la retención a la cuota, supuesto al que -en opinión del Abogado del Estado- se refieren los tres primeros apartados, que se ejercita mediante la presentación de la autoliquidación, con remisión expresa a lo dispuesto en el [artículo 105 TRLIRPF \(RCL 2004, 622\)](#) (hoy [artículo 103 LIRPF](#)); y (ii) devoluciones que tienen lugar cuando las retenciones son superiores a la deuda derivada de la aplicación de un CDI, caso contemplado en el apartado 4 del art. 16 del Reglamento, en el que se prevé la posibilidad de solicitar la devolución, con carácter general dentro del plazo de cuatro años contados desde la fecha de ingreso de finalización del periodo para proceder al ingreso de la retención.

No podemos compartir tal perspectiva diferenciadora.

Primero, porque, dicho apartado 4 del art. 16 del Reglamento no es sino una particularidad de lo dicho en los tres apartados anteriores pues, en definitiva, todo el precepto describe supuestos de un exceso en la retención.

Segundo, porque, más allá de la indicación explícita de un plazo de cuatro años para solicitar la devolución, dicho apartado 4 del art. 16 del Reglamento no introduce norma procedimental alguna para, eventualmente, proceder a la devolución de las cantidades retenidas en exceso, porque el procedimiento se establece ya en el apartado 2 del artículo 16 del Reglamento, que no es otro que el del [artículo 105 TRLIRPF](#) (hoy [art. 103](#) de la LIRPF).

Por tanto, el régimen jurídico en el que se contextualiza el presente recurso de casación es el previsto en el [artículo 103](#) de la LIRPF, que se refiere a la devolución derivada de la normativa del tributo:

Artículo 103. Devolución derivada de la normativa del tributo.

1. Cuando la suma de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados de este Impuesto, así como de las cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes a que se refiere el párrafo d) del artículo 79 de esta Ley y, en su caso, de las deducciones previstas en el artículo 81 y 81 bis de esta Ley, sea superior al importe

de la cuota resultante de la autoliquidación, 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.

Cuando la declaración hubiera sido presentada fuera de plazo, los seis meses a que se refiere el párrafo anterior se computarán desde la fecha de su presentación.

2. Cuando la cuota resultante de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación provisional, sea inferior a la suma de las cantidades efectivamente retenidas y de los pagos a cuenta de este Impuesto realizados, así como de las cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes a que se refiere la letra d) del artículo 79 de esta Ley y, en su caso, de las deducciones previstas en el artículo 81 y 81 bis de esta Ley, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la citada cuota, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones, provisionales o definitivas, que procedan.

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.

4. Transcurrido el plazo establecido en el apartado 1 de este artículo sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa no imputable al contribuyente, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora en la cuantía y forma prevista en los [artículos 26.6 y 31](#) de la [Ley 58/2003, de 17 de diciembre \(RCL 2003, 2945\)](#), General Tributaria.

5. El procedimiento de devolución será el previsto en los artículos 124 a 127, ambos inclusive, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

Por su parte, el [artículo 31](#) LGT en su redacción anterior a la [Ley 11/2021, de 9 de julio \(RCL 2021, 1336, 1833\)](#), de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal ("BOE" núm. 164, de 10 de julio), establecía lo siguiente:

Artículo 31. Devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.

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

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

2. Transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

Es evidente que el trascurso del plazo de los seis meses sin ordenar el pago de la devolución genera intereses de demora. Cabe preguntarse si no hay más consecuencias. El [artículo 31](#) LGT no anuda de forma explícita ninguna otra. Ahora bien, ello no significa que no existan pues, defender lo contrario, carecería de sentido, teniendo en consideración que la devolución es un procedimiento específico y que la Administración está obligada a dar una respuesta a las peticiones que se le dirijan, lo que nos debe conducir a analizar el efecto de la ausencia de respuesta administrativa en el procedimiento de devolución derivado de la normativa de cada tributo, cuestión que trataremos a continuación.

## **SEXTO. -**

### **Consecuencias de la falta de respuesta administrativa ante la solicitud de devolución: el silencio positivo**

El contribuyente utilizó el modelo (210) de autoliquidación por el IRNR a los efectos de la devolución pretendida. Sin embargo, como ya se ha expuesto, no estaba obligado a presentar la citada declaración porque, con relación al premio obtenido, se practicó ya la retención y, en tal caso, conforme se infiere de la [Disposición adicional quinta](#) del [Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo \(RCL 2004, 651\)](#), por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes ("LIRNR", "BOE" núm. 62, de 12 de marzo), no es obligatoria la declaración.

Como dice el abogado del Estado, estamos ante una devolución "singularmente reconocida por aplicación del CDI con Francia". A la vista del modelo 210, cumplimentado por el recurrente, no parece que, en efecto, a través de este practicara una autoliquidación, de hecho, la cuota que señala es igual a la retención sufrida de 56.712.31 euros.

Por tanto, es evidente que, en el presente caso, la autoliquidación no persiguió la funcionalidad que le es propia, circunstancia ésta que, no obstante, carece de incidencia negativa en el eventual derecho del recurrente a la devolución porque sea por una vía u otra, la respuesta de la Administración debe ser común, más en particular, como se va a analizar, sólo puede ser alguna de las contempladas en el

[artículo 127 LGT \(RCL 2003, 2945\)](#).

En efecto, los [artículos 124](#) LGT a 127 LGT -referidos al procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos- ponen de manifiesto que la iniciación del procedimiento de devolución se canaliza mediante la presentación de una autoliquidación de la que resulte cantidad a devolver, o mediante la presentación de una solicitud de devolución o mediante la presentación de una comunicación de datos (art 124).

Veamos el contenido de los [artículos 125](#), [126](#) y [127](#) LGT:

Artículo 125. Devoluciones derivadas de la presentación de autoliquidaciones.

1. Cuando de la presentación de una autoliquidación resulte cantidad a devolver, la Administración tributaria deberá efectuar la devolución que proceda de acuerdo con lo establecido en el [artículo 31](#) de esta ley.

2. El plazo establecido para efectuar la devolución comenzará a contarse desde la finalización del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación.

En los supuestos de presentación fuera de plazo de autoliquidaciones de las que resulte una cantidad a devolver, el plazo al que se refiere el artículo 31 de esta ley para devolver se contará a partir de la presentación de la autoliquidación extemporánea.

Artículo 126. Devoluciones derivadas de la presentación de solicitudes o comunicaciones de datos.

1. Cuando así lo señale la normativa tributaria, el procedimiento de devolución se iniciará mediante la presentación de una solicitud ante la Administración tributaria o, en el caso de obligados tributarios que no tengan obligación de presentar autoliquidación, mediante la presentación de una comunicación de datos.

2. El plazo para practicar la devolución de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 de esta ley comenzará a contarse desde la presentación de la solicitud o desde la finalización del plazo previsto para la presentación de la comunicación de datos.

3. El procedimiento se regulará por las normas propias de cada tributo.

Artículo 127. Terminación del procedimiento de devolución.

El procedimiento de devolución terminará por el acuerdo en el que se reconozca la devolución solicitada, por caducidad en los términos del apartado 3 del artículo 104 de esta ley o por el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección.

En todo caso se mantendrá la obligación de satisfacer el interés de demora sobre la devolución que finalmente se pueda practicar, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 de esta ley.

A los efectos del presente recurso, la lectura de estos preceptos permite decantar que (i) si la devolución se presenta a través de autoliquidación, resulta aplicable el artículo 31 LGT ([artículo 125](#) LGT); (ii) que en caso de que no exista obligación de presentar autoliquidación, la devolución se solicita a través de una comunicación de datos ([artículo 126.1](#) LGT); (iii) que, en este caso, el procedimiento será el regulado por la normativa propia de cada tributo ([artículo 126.3](#) LGT); y (iv) que, en cualquier caso, sea por autoliquidación, sea por comunicación de datos, la normativa reguladora del procedimiento de devolución establece expresamente tres posibilidades para su terminación ([art 127](#) LGT).

Pues bien, el recurrente presentó autoliquidación por lo que, con independencia de que existieran o la obligación de presentarla, el [artículo 125](#) LGT obliga a tener en consideración el procedimiento del [artículo 31](#) LGT.

Pero es que, además, se llegaría a la misma conclusión -es decir, que estamos ante una devolución derivada de la normativa del tributo-, a partir del [artículo 126](#) LGT, que se remite a la normativa propia del tributo en cuestión, esto es, el IRNR. Pues bien, la transcrita [Disposición adicional quinta](#) del TRLIRNR, referida al gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas, encarga al reglamento el desarrollo de las condiciones que se establezcan que, conforme a lo ya hemos expresado, no son otras que las del artículo 16 del Reglamento del IRNR que, a su vez, se remite al hoy [artículo 103 LIRPF \(RCL 2006, 2123y RCL 2007, 458\)](#) y, por tanto, a los supuestos de devolución derivada de la normativa del tributo.

La última conclusión a la que hemos aludido, es que existen tres posibilidades para la terminación el procedimiento de devolución ([art 127](#) LGT):

- Por el acuerdo en el que se reconozca la devolución solicitada.
- Por caducidad en los términos del apartado 3 del [artículo 104](#) LGT.
- Por el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección.

Debe enfatizarse que la normativa es taxativa y, como hemos visto, en este caso, no ha recaído acuerdo alguno, no se ha iniciado un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección y, evidentemente, no cabe plantear -por lo demás, nadie lo hace- la existencia de caducidad pues, la misma debe producirse en los términos "del apartado 3 del [artículo 104](#) de esta ley", es decir, en un

escenario en el que la inactividad es imputable al solicitante contribuyente lo que, obviamente no es el caso.

Cabe preguntarse entonces qué sucede cuando el procedimiento de devolución no termina por alguna de las tres vías citadas.

Consideramos que las claves de la solución se encuentran en el apartado 3 del artículo 104 LGT:

"En los procedimientos iniciados a instancia de parte, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa producirá los efectos que establezca su normativa reguladora. A estos efectos, en todo procedimiento de aplicación de los tributos se deberá regular expresamente el régimen de actos presuntos que le corresponda.

En defecto de dicha regulación, los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, salvo las formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición a que se refiere el artículo 29 de la Constitución y en los de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio.

Cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario, la Administración le advertirá que, transcurridos tres meses, podrá declarar la caducidad del mismo."

Por tanto, si no hay acuerdo expreso, si no hay caducidad y si no ha habido procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección, desde luego no parece que el [artículo 104.3](#) LGT permita concluir en un acto desestimatorio presunto o por silencio, pues ninguna norma jurídica que regula el procedimiento de devolución, derivada de la normativa del tributo, otorga dicho sentido al silencio.

Antes bien, lo que se ha producido es el silencio positivo porque a diferencia de lo que ocurre, por ejemplo, en una tasación pericial contradictoria (TPC) que, como apuntamos en nuestra [sentencia 32/2019, de 17 de enero \(RJ 2019, 261\)](#), rec. 212/2017, está destinado a "corregir", "discutir" o "combatir" la tasación del perito de la Administración, un procedimiento de devolución como el que nos ocupa debería resolverse con un "sí" o con un "no", supuesto este último que podría darse, cuando la Administración entienda necesario acudir al correspondiente procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección, cosa que, reiteramos una vez más, aquí no ha acontecido.

Puede resultar comprensible el alegato del abogado del Estado cuando afirma que,

"la solicitud de la recurrente requiere examinar si efectivamente concurren los requisitos para la aplicación del CDI lo que requiere un examen por parte de la Administración sujeto a debate contradictorio" . Sin embargo, la Administración pudo iniciar el correspondiente procedimiento, precisamente para verificar o para comprobar tales circunstancias y no lo hizo.

Y, desde luego, ante las peticiones efectuadas por los obligados tributarios lo que, desde ningún punto de vista puede constituir una opción o alternativa plausible para la Administración, es permanecer inerte pues, a ello se opone nuestra Constitución, al diseñar un modelo de Administración moderna, eficiente y plenamente comprometida con el principio de legalidad.

A estos efectos, resulta muy ilustrativa la Resolución de la Dirección General de Tributos, V1802-05 de 19 de septiembre de 2005, según la cual, "transcurrido el plazo de seis meses sin que se haya practicado la devolución solicitada o la devolución que la Administración considere procedente, el obligado tributario adquiere un crédito frente a la Administración tributaria por el importe de la devolución inicialmente solicitada, con independencia de las ulteriores liquidaciones que puedan practicarse"

De esta manera, el silencio de la Administración ante una petición de devolución del [artículo 31](#) LGT, comporta el reconocimiento de un crédito en favor de quien insta la solicitud, con la consiguiente inactividad de la Administración si no procede a ordenar su pago.

Parece sintonizar con esta conclusión, el [artículo 124](#) del [Reglamento de gestión e inspección tributaria \(RCL 2007, 1658\)](#) que no deja mucho margen a cualquier otra consideración pues, recibida la autoliquidación, solicitud o comunicación de datos, obliga a la Administración a examinar "la documentación presentada y la contrastará con los datos y antecedentes que obren en su poder", apuntando, incluso, que si "fuese formalmente correcta, se procederá sin más trámite y, en su caso, de manera automatizada, al reconocimiento de la devolución solicitada" (apartado 1 del artículo 124).

Pero es que, además, la fuerza conminatoria de términos tales como el de la suficiencia puramente formal -" formalmente correcta"-, el de "sin más trámite" y el "de manera automatizada" aparece perfectamente complementada con la previsión contenida en el apartado 2 del artículo 124, que habilita la Administración "a iniciar un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección" en los casos que "se aprecie algún defecto formal [...] o posible discrepancia en los datos o en su calificación, o cuando se aprecien circunstancias que lo justifiquen".

En la misma línea, el apartado 1 del artículo 125 del Reglamento considera

notificado el acuerdo de devolución con la "recepción de la transferencia bancaria o, en su caso, del cheque" , precepto éste que ya en su apartado 3 considera que "[c]uando existan defectos, errores, discrepancias o circunstancias que originen el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección" la terminación del procedimiento de devolución se producirá con "la notificación de inicio del correspondiente procedimiento" , en cuyo seno habrá que determinarse "la procedencia e importe de la devolución y, en su caso, otros aspectos de la situación tributaria del obligado."

Queda de esta manera, corroborado por un Reglamento de la propia Administración, cuanto se acaba de expresar, esto es, o se acuerda la devolución o se incoa el correspondiente procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección.

## **SEPTIMO. -**

### **La perspectiva del [art 29 LJCA \(RCL 1998, 1741\)](#)**

Establece el [art 29](#) LJCA:

1. Cuando la Administración, en virtud de una disposición general que no precise de actos de aplicación o en virtud de un acto, contrato o convenio administrativo, esté obligada a realizar una prestación concreta en favor de una o varias personas determinadas, quienes tuvieran derecho a ella pueden reclamar de la Administración el cumplimiento de dicha obligación. Si en el plazo de tres meses desde la fecha de la reclamación, la Administración no hubiera dado cumplimiento a lo solicitado o no hubiera llegado a un acuerdo con los interesados, éstos pueden deducir recurso contencioso-administrativo contra la inactividad de la Administración.

2. Cuando la Administración no ejecute sus actos firmes podrán los afectados solicitar su ejecución, y si ésta no se produce en el plazo de un mes desde tal petición, podrán los solicitantes formular recurso contencioso-administrativo, que se tramitará por el procedimiento abreviado regulado en el artículo 78.

La [sentencia del Tribunal Supremo \(Secc 3ª\) 187/2019, de 18 de febrero \(RJ 2019, 435\)](#) , rec. 3509/2017, [ECLI:ES:TS:2019:409 \(RJ 2019, 435\)](#) sintetiza la jurisprudencia existente sobre el [art 29](#) LRJCA, de la que cabe extraer las siguientes consideraciones:

- La acción prevista en el [artículo 29.1](#) LJCA por inactividad administrativa, no pretende remediar cualquier incumplimiento administrativo, sino que está destinada a exigir prestaciones concretas, sobre cuya existencia no se debate, derivadas de una disposición general (siempre que no precise de actos de aplicación) o de un contrato



o convenio, pretendiendo, en consecuencia, el cumplimiento de obligaciones o prestaciones que ya han sido previamente establecidas.

- Sobre la base de la Exposición de Motivos de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa, el [art 29 LJCA](#) se concibe como un instrumento jurídico que permite al ciudadano combatir la pasividad y las dilaciones administrativas, con relación, siempre a prestaciones concretas y a actos que tengan un plazo legal para su adopción.

- El procedimiento de control de la inactividad de la Administración establecido en el [artículo 29.1 LJCA](#), tiene un carácter singular y no constituye un cauce procesal idóneo para pretender el cumplimiento por la Administración de obligaciones que requieren la tramitación de un procedimiento contradictorio antes de su resolución ( [STS de 18 de noviembre de 2008 \(RJ 2008, 7904\)](#) , rec. 1920/2006, ECLI:ES:TS:2008:6412).

- No resulta viable una pretensión, planteada al amparo del [artículo 29.1 LJCA](#), cuando existe un margen de actuación o apreciación por parte de la Administración ( [ST de 14 de diciembre de 2007 \(RJ 2008, 491\)](#) , rec. 7081/2004, ECLI:ES:TS:2007:8557).

- No basta con invocar el posible beneficio que para el recurrente implique una actividad concreta de la Administración, lo cual constituye soporte procesal suficiente para pretender frente a cualquier otra actividad o inactividad de la Administración, sino que en el supuesto del artículo 29 lo lesionado por esta inactividad ha de ser necesariamente un derecho del recurrente, definido en la norma, correlativo a la imposición a la Administración de la obligación de realizar una actividad que satisfaga la prestación concreta que aquel tiene derecho a percibir, conforme a la propia disposición general [ [SSTS de 8 de enero de 2013 \(RJ 2013, 1200\)](#) (rec. 7097/2010), ECLI:ES:TS:2013:52; [STS de 16 de septiembre de 2013 \(RJ 2013, 6491\)](#) (recurso 3088/2012), ECLI:TS:2013:4502].

- Esta opción tiene su sentido cuando no se plantea litigio alguno sobre la existencia de una obligación de dar o hacer concreta y se trata de juzgar la legalidad de la inactividad o pasividad administrativa en cumplir esa prestación, debida e incumplida, en cuyo caso el pronunciamiento de la sentencia consistirá en la condena a hacer lo que no se hizo y se debía haber hecho, o, en palabras del [artículo 32.1 LJCA](#) "que (se) condene a la Administración al cumplimiento de sus obligaciones en los concretos términos en los que estén establecidas".

- La inactividad tan solo opera donde no juega el mecanismo del silencio administrativo, según afirma la Exposición de Motivos de la Ley reguladora de la

Jurisdicción Contencioso- Administrativa.

A mayor abundamiento existen ya pronunciamientos en el ámbito específicamente tributario sobre la aplicación del [artículo 29.1 LJCA](#) para hacer efectivas, precisamente, determinadas devoluciones. Así, la [sentencia del Tribunal Supremo \(sec. 2ª\) de 26 de marzo de 2012 \(RJ 2012, 5526\)](#), rec. 1408/2009, [ECLI:ES:TS:2012:2208 \(RJ 2012, 5526\)](#) reconoce la procedencia de acudir al artículo [art 29.1 LJCA](#) ante la inactividad de la Administración con relación a los sujetos pasivos que no puedan realizar las deducciones pertinentes (en IVA) por ser superior su cuantía a la de las cuotas devengadas, a los efectos de solicitar la devolución del saldo a su favor:

"[...] El contenido y el alcance de este precepto no dejan de plantear dudas, en particular, en lo que atañe a la interpretación de la expresión "prestación concreta". Caben dos exégesis, una estricta, que mal mi entienda únicamente como tal las actividades de índole material, propia de algunos servicios públicos, y otra más amplia, comprensiva de cualquier obligación de la Administración agotadoramente definida en la ley.

En apoyo de la primera tesis abundarían los trabajos parlamentarios. Se introdujo una enmienda en Senado, la número 8, para añadir al artículo 29.1 precisamente la referencia a "una disposición general que no precise de acto de aplicación" con el objetivo de que el acceso al recurso contencioso-administrativo por la vía de la inactividad no se limitara a los supuestos de los contratos o convenios, "sino también cuando la Administración en virtud de una disposición general, deba realizar una actividad prestacional de fomento" (Boletín Oficial de las Cortes Generales, Senado, de 2 de junio de 1998, num. 298, p. 9). En la misma línea, la enmienda num. 4 presentada en el Congreso de los Diputados aludía también a la política prestacional (Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso, de 24 de noviembre de 1997, p. 66).

La exposición de motivos de la Ley 29/1998 parece, sin embargo, ir por la línea de la interpretación amplia. En su apartado V dice que el recurso contra la inactividad "se dirige a obtener de la Administración, mediante la correspondiente sentencia de condena, una prestación material debida o la adopción de un acto expreso en procedimientos iniciados de oficio, allí donde no juega el mecanismo del silencio administrativo. De esta manera se otorga un instrumento jurídico al ciudadano para combatir la pasividad y las dilaciones administrativas. (...) (La ley se refiere) siempre a prestaciones concretas y actos que tengan un plazo legal para su adopción".

A la vista de la voluntad del legislador, expresada en la exposición de motivos de la

Ley, esta Sala se decanta por el mantenimiento de una interpretación amplia, pues, aun reconociendo que las tesis estrictas no carecen de cierto fundamento, pueden conducir a un callejón sin salida, vaciando de contenido el precepto y eliminando su efecto útil en cuanto alude a las disposiciones generales, pues resulta difícil de imaginar una actividad material, prestacional o de fomento, definida con carácter agotador en una norma de tal índole, que no necesite de actos de aplicación por imponerse directamente desde la misma a la Administración una prestación concreta a favor de una o varias personas determinadas.

Del texto de la norma se obtiene que son dos los requisitos que deben concurrir para que se abran, por este cauce específico, las puertas de la jurisdicción contencioso-administrativa frente a la inactividad de la Administración. En primer lugar, la obligación de la Administración de realizar una prestación concreta a favor de una o varias personas determinadas en virtud de una disposición general que no precise de actos de aplicación o de un acto, contrato o convenio administrativo. En segundo término, que esas personas reclamen de la Administración el cumplimiento de dicha obligación y transcurran tres meses sin dar satisfacción a lo solicitado o sin llegar a un acuerdo con los interesados.

[...]

Así pues, los sujetos pasivos que no puedan realizar las deducciones pertinentes por ser superior su cuantía a la de las cuotas devengadas, tienen derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor el 31 de diciembre de cada año o, en su caso, al término de cada periodo de liquidación (apartados 1 y 2). Formulada la solicitud de devolución, la Administración ha de practicar una liquidación provisional en seis meses contados desde el término del plazo previsto para presentar la declaración-liquidación en la que se solicite la devolución o, si lo fuere intempestivamente, desde la presentación. Ahora bien, si no liquida provisionalmente en ese plazo, queda obligada a devolver de oficio el total de la cantidad solicitada, sin perjuicio de la ulterior práctica de liquidaciones provisionales o definitivas que pudieran resultar procedentes (apartado 3).

A juicio de esta Sala, parece evidente que la Ley configura de forma agotadora una obligación de la Administración, una prestación de contenido concreto que no necesita de actos de aplicación. En efecto, pedida la devolución y transcurrido el plazo para realizar la liquidación provisional, el legislador ha querido que la Administración devuelva de oficio el importe total solicitado. Desde luego, resulta de todo punto rechazable la tesis de que ese acto de aplicación sería la decisión de devolver, porque, con tal planteamiento, se vaciaría de contenido el [artículo 29.1](#) de la Ley 29/1998, ya que, precisamente, la no adopción de esa decisión constituye la

inactividad contra la que se pretende recurrir [...]"

#### **OCTAVO. -**

##### **Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

Con arreglo a lo que establece el [artículo 93.1 LJCA \(RCL 1998, 1741\)](#), procede, en función de todo lo razonado precedentemente declarar lo siguiente:

"En el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, las devoluciones solicitadas sobre la base de la improcedencia de la cuantía retenida sobre determinados premios de Loterías y Apuestas del Estado de acuerdo con lo previsto en el Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995, constituyen devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo a los efectos del [artículo 31 LGT \(RCL 2003, 2945\)](#), generando, la falta de respuesta de la Administración, un crédito en favor del solicitante (silencio positivo), resultando de aplicación, en su caso, el [artículo 29.1](#) de la LJCA para materializar la correspondiente devolución."

Proyectando la doctrina expresada sobre la sentencia impugnada, cabe significar que si bien acertó al identificar la solicitud del recurrente como un procedimiento de devolución derivado de la mecánica de cada atributo, con fundamento en el [artículo 31 LGT](#) -por lo que la premisa de la que parte es correcta-, sin embargo, no pueden compartirse las consecuencias que extrae de la misma, en particular, que, "ante la falta de previsión de la norma, el silencio administrativo debe entenderse negativo (por ser la norma general en materia tributaria)" careciendo, asimismo, de justificación la argumentación del tribunal de instancia para inadmitir el recurso contencioso-administrativo, interpuesto por el recurrente por la vía del [artículo 29.1 LJCA](#).

Consecuentemente, se estima el presente recurso de casación contra la [sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de diciembre de 2019 \(PROV 2020, 80435\)](#), resolución que se casa y anula.

Habiendo transcurrido más de seis meses desde que presentó la solicitud de devolución por el recurrente, unida a la intimación a la Administración posterior y a la ausencia de cuestionamiento ante esta sede casacional sobre el resto de requisitos del [artículo 29.1 LJCA](#), procede estimar el recurso interpuesto por el recurrente, debiendo devolver la Administración, con los correspondientes intereses, los importes correspondientes a las retenciones practicadas sobre el premio de Loterías y

Apuestas del Estado, al que se refiere el recurrente en su solicitud.

## **NOVENO. -**

### **Costas**

De conformidad con el [artículo 93.4 LJCA \(RCL 1998, 1741\)](#) no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las costas generadas en la instancia cada parte abonará las suyas y las comunas por mitad .

## **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

### **1.-**

Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al Fundamento de Derecho Octavo.

### **2.-**

Declarar haber lugar al recurso de casación 2946/2020, interpuesto por el procurador de los Tribunales don Manuel Sánchez-Puelles González Carvajal, en representación de don Jose Ignacio, contra la sentencia de 2 de diciembre de 2019, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que inadmitió el recurso 429/2016, sentencia que se casa y anula.

### **3.-**

Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de don Jose Ignacio contra la inactividad de la Administración frente a su solicitud de devolución de las retenciones practicadas por el concepto de gravamen especial sobre premios de Loterías y Apuestas del Estado, debiendo devolver la Administración, con los correspondientes intereses, los importes correspondientes a las retenciones practicadas.

### **4.-**

No ha lugar a imponer las costas procesales ni las de este recurso de casación y las causadas en instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El presidente, don Rafael Fernández Valverde, votó en Sala y no pudo firmar.