

# *La devolución de retenciones en el IRPF*

Gerardo FERNÁNDEZ FUENTES  
*Colaborador de Derecho Financiero y Tributario  
Escuela Universitaria de Estudios Empresariales  
Universidad Complutense de Madrid*

## **RESUMEN**

El presente trabajo pretende mostrar la importancia de la devolución de las retenciones en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, porque, como es sabido, el considerable exceso de esos pagos a cuenta origina una exagerada e injusta cantidad de devoluciones, a veces tardía y sin intereses. Para ello analizo, en primer lugar, qué es la devolución de ingresos indebidos, y las clases de pagos a cuenta. Una vez examinadas estas dos cuestiones básicas, profundizo en el régimen jurídico de esas devoluciones.

## **INTRODUCCIÓN**

Es de todos conocida la importancia que tienen, al menos cuantitativamente, las retenciones practicadas a lo largo del año sobre los rendimientos del trabajo. En concreto, estas retenciones representaron, aproximadamente, un 62 por 100 sobre la recaudación bruta<sup>1</sup> atribuible al período impositivo de 1992<sup>2</sup>. La cuantía de todas las retenciones y demás ingresos a cuenta, sin distinguir el origen de los rendimientos sobre los que se practicaron, ascendió a un total de 3.597.964<sup>3</sup> millones, lo que representa algo más de un 76 por 100 de la recaudación bruta de ese mismo período impositivo.

---

<sup>1</sup> La recaudación bruta ascendió a 4.713.767 millones, siendo las retenciones por rendimientos del trabajo 2.905.586 millones.

<sup>2</sup> *Resultados IRPF 1992*. Agencia Tributaria, Departamento de Gestión Tributaria, p. 9.

<sup>3</sup> De los 3.597.964 millones, 2.905.586 corresponden a las retenciones sobre los rendimientos del trabajo, casi un 81 por 100.

También se desprende de los datos recogidos por la Agencia Tributaria, en el balance del primer año de aplicación de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas<sup>4</sup>, que las devoluciones en el período impositivo de 1992 supusieron alrededor del 16 por 100 de la recaudación total, lo que pone de manifiesto la importancia de las mismas.

Esta es una de las razones por las que nos interesa el estudio de la devolución de retenciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Para ello, es necesario, en primer lugar, analizar la devolución de ingresos indebidos, para entender los supuestos de devolución de retenciones.

En segundo lugar, es preciso, realizar una aproximación a las distintas técnicas de gestión del Impuesto sobre la Renta que producen la anticipación del tributo, con el fin de estudiar su tipología y su naturaleza, fijándonos sobre todo en la obligación de retención.

Una vez estudiadas a grandes rasgos estas técnicas, pasaremos a examinar la obligación de devolución de retenciones, regulada en el artículo 100 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas<sup>5</sup>.

## I. CLASES FUNDAMENTALES DE DEVOLUCIÓN DE INGRESOS

Como digo, es necesario trazar un esbozo de la legislación y la doctrina existente en torno al concepto de devolución de ingresos tributarios. La finalidad: delimitar el marco en el que se desenvuelve la devolución de retenciones en el IRPF.

Es de todos conocido que existen determinadas ocasiones en que las sumas ingresadas por cualquier concepto tributario deben ser objeto de restitución al contribuyente. A grandes rasgos son dos los supuestos en que procede dicha restitución<sup>6</sup>:

- cuando los ingresos son indebidos, dando lugar a un derecho de devolución<sup>7</sup>, y
- cuando los ingresos en un principio son correctamente debidos, dando lugar al denominado «reembolso».

Siguiendo a CASANA MERINO, podemos decir que, en este último caso, procede el reembolso como consecuencia de una alteración de las relaciones jurídicas entre contribuyente y Administración, sea por modificación de la capacidad económica del contribuyente, por motivos de política económica, por

<sup>4</sup> *Resultados IRPF 1992*. Agencia Tributaria, Departamento de Gestión Tributaria, p. 7.

<sup>5</sup> En adelante, LIRPF.

<sup>6</sup> Para un estudio más detallado de la distinción entre la devolución de impuestos y otras figuras próximas a ella, *vid.* CORRAL GUERRERO, L.: *El derecho del contribuyente a la devolución de impuestos*, Edersa, Madrid, 1977.

<sup>7</sup> Procede cuando los ingresos son indebidos por error de hecho o por la anulación del acto determinante del ingreso.

comparación con cantidades anticipadas por el sujeto pasivo o por cualquier otra causa<sup>8</sup>.

Sin embargo, GARCÍA NOVOA considera que no cabe distinguir jurídicamente entre devolución de ingresos indebidos y devolución de ingresos debidos, porque es indiferente el momento, en el pago o posteriormente, en que se produce la contradicción entre pago y determinación legal de la obligación. Por tanto, no utiliza dos términos diferentes para designar a las devoluciones de impuestos<sup>9</sup>.

En cualquier caso, y con independencia del momento de producirse, la naturaleza y origen de ambos supuestos son extraños entre sí. La devolución de impuestos indebidos es consecuencia de una entrega al Tesoro no ajustada a Derecho; el reembolso de cantidades anticipadas –por ejemplo, en el IRPF– tiene su origen en un ingreso realizado conforme a la Ley, es legal, pero habiéndose efectuado en exceso, procede su restitución.

En definitiva, la doctrina utiliza el término «devolución de ingresos indebidos» para referirse a aquellos supuestos de ingresos ilegales, es decir, que nunca fueron debidos. Por el contrario, se utiliza la denominación «reembolso» para designar aquellos casos en los que el ingreso realizado es en principio debido y legal, pero procede posteriormente su restitución, cualquiera que sea la causa de la que ésta provenga<sup>10</sup>.

De ambas figuras, sólo la devolución de ingresos indebidos responde a un concepto compacto, con caracteres homogéneos, y regido por una normativa genérica aplicable al mismo. En cambio, el derecho de reembolso está recogido en una regulación dispersa, generalmente distinta para cada impuesto en particular.

Podemos señalar, como ejemplos de reembolsos, y sin ánimo exhaustivo, los excesos de pagos a cuenta respecto a la deuda resultante en el IRPF<sup>11</sup> y en el IS<sup>12</sup>, o el reembolso del IVA por exceso continuo de las deducciones en la liquidación de las cuotas devengadas<sup>13</sup>.

De todos ellos son objeto del presente estudio los primeros, es decir, los que tienen su origen en los excesos de pagos a cuenta respecto a la deuda resultante en el IRPF. Tal derecho de reembolso y el procedimiento a seguir para obtener su realización, como se ha señalado, está regulado en la normativa propia del IRPF.

<sup>8</sup> Cfr. CASANA MERINO, F.: *La devolución de ingresos indebidos en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, p. 27.

<sup>9</sup> GARCÍA NOVOA, C.: *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, Marcial Pons, Madrid, 1993, pp. 153 y ss.

<sup>10</sup> También distingue entre devolución y reembolso la legislación. Así, el Reglamento por el que se regula el procedimiento para la realización de las devoluciones de ingresos indebidos, aprobado por el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, reconoce implícitamente ambas categorías, tanto en la exposición de motivos como en el articulado.

<sup>11</sup> Cfr. art. 100, LIRPF.

<sup>12</sup> Cfr. art. 31.3, LIS.

<sup>13</sup> Existen otros muchos supuestos de reembolso, *vid.* CASANA MERINO, F.: *La devolución de ingresos indebidos en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, pp. 28-35.

Habr  de tenerse en cuenta, no obstante, que de acuerdo con el apartado segundo de la disposición adicional quinta del Reglamento de devolución de ingresos indebidos, ante la inexistencia de una regulación propia y específica de determinados reembolsos, o ante la insuficiencia de ésta, serán aplicables supletoriamente las normas propias de los derechos de devolución<sup>14</sup>.

En cualquier caso, serán aplicables a todas las devoluciones de naturaleza tributaria los artículos 11, 13 y 14 del citado Reglamento, referentes a la ordenación y realización del pago, normas de imputación presupuestaria y expedientes colectivos de devolución.

Hasta aquí hemos analizado las dos clases fundamentales de devolución de ingresos indebidos. Ahora procede examinar el concepto doctrinal de obligaciones a cuenta, por ser el presupuesto que origina los casos de devolución de ingresos que ahora nos ocupan, es decir, la derivada de las retenciones.

## II. LAS OBLIGACIONES A CUENTA

### 1. Pagos a cuenta

Según se desprende del artículo 40 del RIRPF, existen distintas técnicas de gestión del impuesto que producen la anticipación del tributo: las retenciones, los ingresos a cuenta y los pagos fraccionados<sup>15</sup>.

La **retención** consiste en descontar o detraer una parte del importe de los rendimientos sujetos a tal obligación<sup>16</sup> por quienes los satisfacen, para que, posteriormente, lo declaren e ingresen directamente en la Administración tributaria<sup>17</sup>. Por tanto, el contribuyente de IRPF, es decir, el perceptor de esos rendimientos, deberá soportar la retención correspondiente.

La segunda categoría de pagos a cuenta viene dada por el **ingreso a cuenta**, establecido sobre las retribuciones en especie<sup>18</sup> y sobre determinados rendimientos mobiliarios.

<sup>14</sup> Cfr. D.A. 5.ª, R.D. 1163/1990.

<sup>15</sup> Cfr. art. 40, RIRPF.

<sup>16</sup> Según el artículo 43 del Reglamento del IRPF, son objeto de retención a cuenta los siguientes rendimientos:

- Rendimientos del trabajo.
- Rendimientos del capital mobiliario.
- Rendimientos profesionales.
- Premios.

Además de estos rendimientos y por la nueva redacción del artículo citado, aprobada por Real Decreto 2414/1994, de 16 de diciembre, también quedan sujetos a retención determinados rendimientos de actividades agrícolas o ganaderas.

<sup>17</sup> Cfr. MARTIN QUERALT, J.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 1991, 2.ª ed., p. 341.

<sup>18</sup> Su cuantía se calcula según lo establecido para las retribuciones en especie (art. 27 LIRPF). Para mayor conocimiento, vid. R ZAS VALDÉS, J. A.: *Rendimientos del trabajo en especie*, Civitas, Madrid, 1994, pp. 123 y ss.

Por su parte, los **pagos fraccionados** consisten en el deber, impuesto a empresarios y profesionales, de ingresar cada cierto tiempo una parte de los rendimientos derivados de sus actividades. Esas cantidades ingresadas también son tenidas en cuenta a la hora de practicar la liquidación del tributo.

Acabamos de ver el concepto de cada una de las clases de pagos a cuenta, según el legislador<sup>19</sup>, o de «obligaciones a cuenta» en expresión de la doctrina. En cualquier caso, corresponde ahora apuntar un breve esbozo de la naturaleza de las mismas.

Por lo que se refiere a la **naturaleza** de las obligaciones de retención, diversas son las tesis mantenidas por la doctrina<sup>20</sup>. Sin entrar en la discusión doctrinal, que queda fuera del ámbito de este estudio, nos parece la postura más acertada la sostenida por MARTÍN QUERALT<sup>21</sup>, al decir que se trata de ingresos anticipados, de carácter provisional, que se computan a cuenta en la obligación tributaria principal a cargo del contribuyente, determinando que surja a su cargo la obligación de ingresar la diferencia entre una y otra, o por el contrario que surja un derecho a la devolución de lo ingresado en exceso.

## 2. La obligación de retención

Por la importancia que estas obligaciones tienen en los supuestos de devolución, en este epígrafe analizamos sus características y efectos.

### A) Características

Como puede observarse, en las obligaciones de retención intervienen tres sujetos (retenedor, Administración y retenido) y, por tanto, se estructuran triangularmente, siendo el vértice superior la Administración financiera, y los dos vértices inferiores el sujeto receptor de los rendimientos sometidos a gravamen (retenido), y el sujeto que debe satisfacer dichos rendimientos (retenedor). La relación que existe entre el retenido y la Administración tributaria es la obligación tributaria principal; la que existe entre aquella y el retenedor es la obligación de retener, distinta de la principal pero con algunos efectos sobre la misma. Por último, cierra el triángulo la relación existente entre retenedor y retenido.

De ello se deduce que la prestación tributaria, en el IRPF, no se ingresa íntegramente a través del pago ordinario de una obligación tributaria surgida por la realización del hecho imponible. Por el contrario, se arbitra una obliga-

<sup>19</sup> Cfr. art. 40, RIRPF.

<sup>20</sup> Existen opiniones doctrinales diversas; entre otras, considerarlas garantía o caución real del crédito de la Hacienda pública, o conceptualizarlas como pago de la futura obligación tributaria. Cfr. COLLADO YURRITA, M. A.: *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Estudios de Derecho Financiero, Civitas, Madrid, 1992, 1.ª ed., pp. 51 y ss.

<sup>21</sup> Cfr. MARTÍN QUERALT, J.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 1991, 2.ª ed., p. 342.

ción diferente, es decir, con origen en otro presupuesto de hecho, cuyo objeto es el ingreso de una suma de dinero a cargo de persona distinta al sujeto pasivo del Impuesto. Posteriormente, al calcular la cuota diferencial<sup>22</sup>, las cantidades ingresadas se tienen en cuenta respecto a la obligación tributaria principal surgida del hecho imponible, y a cargo del contribuyente de IRPF.

La **característica principal** de las obligaciones de retención consiste en ser obligaciones **autónomas**, es decir, tienen un hecho generador distinto del hecho imponible<sup>23</sup> de la obligación tributaria principal; pero **dependientes** de la misma, en la medida en que la prestación objeto de la obligación de retención minor o reduce la prestación correspondiente a la obligación principal.

Fuera de este efecto, existe absoluta diferencia entre la obligación principal y la obligación de retención.

Para tratar de observar cómo se cumplen las características de la dependencia y de la autonomía, veamos un ejemplo de obligación de retención:

En el IRPF el hecho imponible consiste en la obtención de renta total, es decir, quien adquiere renta asume la posición de deudor de esta obligación tributaria principal. En la LIRPF se establece que determinados rendimientos estén sometidos a retención. El pagador de los rendimientos, en el momento de abonar la retribución por trabajo, debe retener una cantidad, asumiendo la obligación de ingresarla en la Administración tributaria.

Si comparamos esta obligación con la principal, se cumplen las características antes mencionadas, pues, en primer lugar, el presupuesto de hecho es el pago del rendimiento del trabajo, renta parcial, que no coincide con el hecho imponible de la obligación principal (obtención de renta total); además, tampoco coincide el sujeto pasivo, ya que en la obligación principal lo es quien obtiene los rendimientos (contribuyente), mientras que en la obligación de retención lo es quien paga esos rendimientos (retenedor), generalmente las empresas.

En segundo lugar, la relación de dependencia entre las dos obligaciones se produce con el cumplimiento de los deberes de declarar y de autofliquidar. En ese momento, el receptor de los rendimientos del trabajo debe calcular su cuota diferencial. Para ello, restará de la cuota líquida la cuantía de las retenciones que se le han practicado. Si la diferencia es positiva, debe ingresar su importe en la Administración tributaria. En caso contrario, esto es, si la diferencia resulta negativa, el contribuyente tiene un derecho a que le sea devuelto el exceso ingresado en concepto de retención.

-----  
<sup>22</sup> Como es sabido, en el IRPF se distinguen tres tipos de cuotas: cuota íntegra (resultante de aplicar a la base liquidable el tipo de gravamen), cuota líquida (que resulta al practicar las deducciones correspondientes a la cuota íntegra), y cuota diferencial (que es la cuota líquida menos las retenciones practicadas).

<sup>23</sup> Mejor dicho, es un *componente imponible*, es decir, una parte del hecho imponible que, en este caso, genera unas obligaciones no principales, como son las que tienen carácter de «a cuenta». Cfr. CORRAL GUERRERO, J.: Nota introductoria al libro de J. A. ROZAS VALDÉS, *Rendimientos del trabajo en especie*, Civitas, Madrid, 1994.

## B) Efectos

Los efectos de la obligación de retener se pueden dividir en dos grandes grupos, según se haya cumplido o no la obligación. No vamos a detallar los efectos del incumplimiento, puesto que en este trabajo nos interesan únicamente los efectos del cumplimiento de la obligación de retener, en concreto, sólo los derivados del exceso de ingreso.

Vamos, pues, a analizar someramente el cumplimiento de la obligación de retener.

Como es de todos conocido, el **cumplimiento** de la obligación de retener se puede desglosar en la observancia de cuatro prestaciones de carácter público derivadas de la participación en la gestión. Estos cuatro deberes son:

Primero, la **autoliquidación** que debe realizar el retenedor para poder determinar la cuantía de la retención. Segundo, el descuento o **retención** propiamente dicha de la cantidad correspondiente. Tercero, la **declaración** y autoliquidación de las cantidades que ha retenido. Cuarto, el **pago** de dichas cantidades a la Administración tributaria.

De los cuatro deberes, la autoliquidación y la detracción tienen como destinatario al retenido, mientras que la declaración y el pago tienen como destinatario a la Administración tributaria.

La casuística del cumplimiento es muy variada<sup>24</sup>, pero al objeto de este estudio sólo nos interesan aquellos casos en los que la cantidad retenida e ingresada sea superior a la cuota líquida determinada en la autoliquidación de IRPF. En esta situación, siendo la diferencia negativa, la Administración tributaria deberá devolver el exceso que suponen las retenciones respecto a la cuota resultante del total de los rendimientos gravados por el IRPF<sup>25</sup>.

Este supuesto de devolución del exceso de retenciones en el IRPF es objeto de estudio en el siguiente epígrafe, que pasamos a desarrollar a continuación, y que es el núcleo del trabajo.

## III. LA OBLIGACIÓN DE DEVOLUCIÓN DE RETENCIONES

### 1. Introducción

En cuanto a la devolución del exceso de retenciones, tanto la Ley como el Reglamento le dedican dos extensos artículos, el 100 y el 66, respectivamente.

El artículo 66 del Reglamento se encuentra ubicado en el Capítulo IV con artículo único, titulados ambos «*Devolución de oficio*».

<sup>24</sup> Las posibles situaciones que pueden darse son:

- Que la cuantía retenida e ingresada no alcance la suma total debida a título de tributo.
- Que la suma retenida e ingresada coincida con esa cantidad.
- Que las retenciones supere dicha cantidad.

<sup>25</sup> Cfr. arts. 98 a 100, LIRPF.

Por su parte, el artículo 100 de la Ley se halla situado en el Título Décimo rubricado «*Gestión del Impuesto*». Es necesario destacar que esta expresión contiene no sólo aspectos aplicativos o formales, sino también aspectos sustantivos o materiales, como son: la consideración de la devolución como relación obligatoria, y en su caso, la accesoria de pago de intereses.

## 2. Aspectos materiales

Se encuentran contenidos en la Ley con estas palabras:

*«Cuando la suma de las cantidades retenidas en la fuente y las ingresadas a cuenta supere el importe de la cuota resultante de la autoliquidación, la Administración vendrá obligada a practicar liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo para la presentación de la declaración.»<sup>26</sup>*

A) Del cual se infiere el hecho generador de la obligación de devolución compuesto de tres elementos:

1.º Cuantía de la retención. Este elemento se encuentra incluido en la expresión «*suma de las cantidades retenidas en la fuente y las ingresadas a cuenta*».

2.º Cuantía de la cuota líquida.

3.º Exceso de la primera sobre la segunda. Estos dos últimos elementos quedan establecidos al decir la Ley que la cuantía de las retenciones «*supere el importe de la cuota resultante de la autoliquidación*».

El efecto que se produce cuando la cuantía de la cuota líquida supere la cuantía de las retenciones es el surgimiento de la obligación de devolución. Para determinar su cuantía, la Administración queda compelida a cumplir ciertos deberes que veremos en los aspectos procedimentales.

En la doctrina se advierten las siguientes **notas** que pueden caracterizar a la obligación de devolución:

1.º Desde el punto de vista del Derecho de los gastos públicos, se trata de una obligación **pública** porque consiste en un pago público derivado de la restitución de tributos<sup>27</sup>.

2.º Desde el punto de vista del Derecho tributario:

a) Consiste en una obligación **tributaria**, por estar relacionada con el IRPF.

b) Es **dineraria**, pues su cumplimiento sólo se puede llevar a cabo mediante el pago de la devolución.

<sup>26</sup> Cfr. art. 100, 1 y 2 LIRPF.

<sup>27</sup> Cfr. CORRAL GUERRERO, L.: *Introducción al Derecho tributario*, Trivium, Madrid, 1993, p. 78.

c) Es **dependiente**, porque, al igual que el impuesto es imprescindible para que exista retención, la devolución necesita, no sólo de la retención, sino también del propio Impuesto, para su existencia.

d) Por último, tiene **carácter inverso**. Es decir, en esta relación entre la Administración y el contribuyente se invierten las posiciones acostumbradas que ostentan ambos en las obligaciones tributarias. La Administración tributaria asume la posición pasiva, quedando obligada al reembolso del exceso ingresado. Por otro lado, y como explica FALCÓN Y TELLA<sup>28</sup>, surge un derecho de devolución a favor del contribuyente. Dicho derecho de reembolso es consecuencia de la naturaleza misma de la obligación de retención<sup>29</sup>.

La importancia del cambio de posición acreedora y deudora se pone de manifiesto en el tratamiento que tienen los intereses de demora, y en algunos aspectos formales (inicio del procedimiento, tramitación, etc.).

B) El segundo aspecto sustantivo, la **obligación de pago de intereses de demora**, viene regulado en la Ley en la expresión:

*«Transcurrido el plazo para efectuar la devolución sin haber tenido lugar ésta, el sujeto pasivo podrá solicitar por escrito que le sean abonados intereses de demora en la forma dispuesta en el artículo 45 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria...»*

El mencionado apartado establece la obligación de pago de intereses de demora una vez transcurrido un determinado plazo, siete meses en total, como tendremos ocasión de ver.

Sin embargo, la obligación de pago de intereses no opera de manera «automática», sino que para que surta efecto hay que reclamar su cumplimiento por escrito.

Los intereses se computan desde la fecha del escrito de petición, y en la cuantía del interés legal del dinero.

En cuanto al momento en el que comienzan a devengarse los intereses moratorios, LÓPEZ MARTÍNEZ<sup>30</sup> manifiesta su oposición a lo establecido en la Ley, defendiendo que sería más justo y equitativo establecer, cuando menos, el momento del devengo del impuesto en el que se han practicado las retenciones. Por otro lado, no se puede olvidar que se impone al contri-

<sup>28</sup> Cfr. FALCÓN Y TELLA, R.: *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del Impuesto*, Editorial Cóllex, Madrid, 1993, p. 660.

<sup>29</sup> El derecho de reembolso sólo es ejercitable respecto a las cantidades efectivamente retenidas o ingresadas a cuenta (cfr. art. 100.3, LIRPF). De ahí que, en caso de autoliquidación a devolver, el contribuyente haya de acompañar a las mismas la prueba documental de las retenciones practicadas; en concreto, certificación acreditativa de la retención (cfr. arts. 102 y 59.3, LIRPF y RIRPF, respectivamente).

<sup>30</sup> Cfr. LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Régimen jurídico de los llamados «intereses moratorios» en materia tributaria*, Estudios de Derecho Financiero, Civitas, Madrid, p. 124.

buyente la injusta carga de solicitar los intereses, cuando deberían producirse «de oficio».

### 3. Aspectos formales

Procedemos ahora al estudio de los aspectos formales que aparecen en la Ley. Para ello, nos serviremos de la división clásica del procedimiento en tres fases: iniciación, instrucción y terminación.

A) La fase de iniciación está así prevista:

*«La Administración procederá a devolver de oficio, en el plazo de un mes, el exceso ingresado sobre la citada cuota.»<sup>31</sup>*

Del texto citado, tiene interés la expresión «**devolver de oficio**». La locución «de oficio» viene del latín «*officium*», que significa servicio, deber. Por otro lado, se contrapone a la expresión «a instancia de parte». Así se puede observar, en la LRJAP y PAC<sup>32</sup>, que entiende por actividad administrativa de oficio aquella que no requiere solicitud del interesado, siendo bastante el acuerdo del órgano competente.

Todo lo que antecede pone de manifiesto la divergencia que existe entre la Ley y la práctica, puesto que, en esta última, de oficio es la instrucción del procedimiento, pero no el inicio del mismo: es decir, la devolución no es automática<sup>33</sup>: es necesaria solicitud justificada del contribuyente retenido<sup>34</sup>, en modelo oficial, con ocasión del cumplimiento de los deberes de declarar y autoliquidar la obligación tributaria principal.

Así pues, se puede interpretar la expresión «de oficio» referida al hecho de la devolución en sí. Es decir, una vez notificada la liquidación no hay que solicitar la devolución del exceso de retenciones, aunque para el inicio del procedimiento sea necesaria la solicitud «a instancia de parte».

B) Ya en la fase de **instrucción** podemos apreciar que, previamente a la devolución en sí, la Administración tiene la obligación de efectuar una liquidación provisional<sup>35</sup>.

Entiendo que esta liquidación provisional a que hace referencia el texto legal es un acto de instrucción, porque es necesaria «para la determinación, conocimiento y comprobación de los datos en virtud de los cuales deba pronunciarse la resolución»<sup>36</sup>.

<sup>31</sup> Cfr. art. 100.2, LIRPF.

<sup>32</sup> Cfr. arts. 68 y 69, LRJAP y PAC, cuyo nombre completo es Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, de 26 de noviembre de 1992.

<sup>33</sup> Cfr. *Manual práctico, Renta 93*, Agencia Tributaria, Ministerio de Economía y Hacienda, 1994, p. 28.

<sup>34</sup> En concreto, se solicita por medio del «Documento de Ingreso o Devolución» que acompaña a los impresos de la declaración propiamente dicha.

<sup>35</sup> Cfr. art. 100.1 en relación con el 99, LIRPF.

<sup>36</sup> Cfr. art. 78.1, primer inciso, LRJAP y PAC.

Antes de proceder la liquidación provisional, cabe la posibilidad de que la administración tributaria realice los actos de comprobación que estime convenientes.

Si las actuaciones de comprobación e investigación son necesarias, pueden ser llevadas a cabo por las oficinas de gestión, de acuerdo con los datos declarados, los justificantes aportados por el contribuyente y los antecedentes de que disponga la Administración<sup>37</sup>. En cuyo caso, la liquidación tributaria derivada de la comprobación tendrá la consideración de definitiva<sup>38</sup>.

En caso de no ser necesarios los actos de comprobación, para saber si procede o no la devolución, la Administración tributaria debe realizar la liquidación provisional mencionada. Con esto se determina la cuantía de la obligación, confirmando o rectificando el importe de la devolución solicitada por el contribuyente.

Esta obligación de liquidación provisional se debe realizar en el plazo de seis meses a contar desde la finalización del plazo para presentar la declaración<sup>39</sup>, y comprende una doble hipótesis: de cumplimiento o de incumplimiento.

Respecto al cumplimiento de la obligación de liquidación provisional, si determina que, efectivamente, la cuota resultante es menor que las cantidades retenidas; se procede a la devolución del exceso en el mes siguiente<sup>40</sup>.

En el caso de incumplimiento, es decir, si la Administración no practica la liquidación provisional en el plazo fijado, también en el mes siguiente debe devolver el exceso ingresado sobre la cuota autoliquidada<sup>41</sup>.

En resumen, en cualquiera de los dos supuestos, cumplimiento o incumplimiento de la obligación de liquidación, se debe devolver el exceso ingresado en el plazo de un mes. Si esta obligación de devolver no se cumple en ese plazo, el contribuyente tiene derecho a percibir el interés legal<sup>42</sup>, en concepto de interés de demora, desde la fecha que lo solicite por escrito<sup>43</sup>.

C) Por último, respecto a la **terminación** del procedimiento de devolución, puede darse una doble hipótesis: que hayan sido necesarias actuaciones de comprobación e investigación, o que no lo hayan sido.

En caso de que haya existido comprobación, como he señalado, la liquidación tributaria tendrá la consideración de definitiva<sup>44</sup>. En cuyo caso debe notificarse al contribuyente en la forma prevista.

En el supuesto de que haya procedido la liquidación provisional, sin com-

<sup>37</sup> Cfr. art. 99, LIRPF.

<sup>38</sup> Cfr. art. 120.2 a), LGT.

<sup>39</sup> Cfr. art. 100.1, LIRPF.

<sup>40</sup> Cfr. art. 100.2, LIRPF.

<sup>41</sup> Cfr. art. 100.3, LIRPF.

<sup>42</sup> El tiempo total que ha pasado hasta que se pueden pedir intereses de demora es de siete meses; es decir, seis meses para practicar la liquidación (o sin haberla practicado) y un mes para devolver «de oficio».

<sup>43</sup> Cfr. arts. 100.4 y 66.2, LIRPF y RIRPF, respectivamente.

<sup>44</sup> Cfr. art. 120.2 a), LGT.

probación previa, y si aquélla no se ha rectificado, también debe notificarse al contribuyente. Considero que al no rectificarse el contenido de la misma, la liquidación queda convertida en definitiva<sup>45</sup>.

Es decir, hayan existido o no actuaciones de comprobación, el procedimiento termina con un acto administrativo, la liquidación, ya sea provisional o definitiva, que debe notificarse en la forma reglamentaria, y que es reclamable en vía económico-administrativa<sup>46</sup>.

#### 4. Cumplimiento de la obligación

Establece el Reglamento<sup>47</sup> que se efectuará el pago por transferencia bancaria o cheque cruzado en determinadas circunstancias.

En la práctica, se efectúa exclusivamente mediante transferencia bancaria a la cuenta que indique el contribuyente en el «Documento de Ingreso o Devolución» que acompaña a los impresos de la declaración propiamente dicha.

No obstante, y en cumplimiento de lo dispuesto en el Reglamento, cuando el contribuyente no tenga cuenta abierta en ninguna entidad bancaria de su provincia, podrá hacer constar dicha circunstancia en escrito dirigido al Administrador, o Delegado, de la Agencia Tributaria que corresponda a su domicilio habitual, adjuntando dicho escrito a la declaración. A la vista del mismo y previa comprobación, el Administrador, o el Delegado, podrá ordenar la devolución que proceda mediante cheque cruzado del Banco de España.

### IV. CONCLUSIONES

Las conclusiones del estudio realizado se pueden resumir en las siguientes consideraciones:

1. De la misma manera que el impuesto es imprescindible para que exista retención, la devolución necesita no sólo de la retención, sino también del propio Impuesto, para su existencia.

2. A pesar de la ubicación del artículo 100 de la Ley, en el Título denominado «Gestión del Impuesto», de su contenido se infiere que regula no sólo aspectos procedimentales o de «gestión», sino también importantes aspectos sustantivos.

3. Estos aspectos sustantivos, que se desprenden de la normativa del Impuesto, son dos: la obligación de devolución, y la obligación del pago de intereses.

4. El hecho generador de la obligación de devolución es un hecho complejo, con tres elementos: la cuantía de las retenciones, la cuantía de la cuota líquida, y que la primera sea superior a la segunda.

<sup>45</sup> Cfr. art. 124.2, LGT.

<sup>46</sup> Cfr. art. 165 a), LGT.

<sup>47</sup> Cfr. art. 66, RIRPF.

5. En cuanto a los aspectos procedimentales, en primer lugar llama la atención la calificación de oficio de la devolución. Pensamos que la Ley se refiere a que, una vez notificada la liquidación provisional, no hay que solicitar la devolución del exceso de retenciones. No obstante, es necesaria la solicitud del contribuyente en el impreso oficial correspondiente para que se inicie el procedimiento de devolución.

6. Una vez solicitada, para saber si procede o no la devolución de las retenciones, la Administración tiene la obligación de llevar a cabo una liquidación provisional en la que comparará los elementos del hecho generador de la obligación de devolución para determinar, en su caso, la cuantía de la devolución. Para ello dispone de seis meses desde que acabó el plazo para presentar la autoliquidación del impuesto. Si no resuelve en ese plazo, entra en juego el silencio administrativo.

7. Haya efectuado o no tal liquidación, en el séptimo mes debe devolver el exceso retenido al contribuyente. Si no lo hiciere en ese plazo, el contribuyente tendrá derecho a unos injustos intereses de demora. Son injustos, tanto por tener que solicitarlos por escrito, como por el diferente porcentaje que se aplica, según sea la Administración o el contribuyente el acreedor de los mismos.

## BIBLIOGRAFÍA SELECCIONADA

AA.VV.

1993 *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del Impuesto*, Editorial Cóllex, Madrid.

AEAT

1994 *Manual práctico, Renta 93*. Agencia Tributaria, Ministerio de Economía y Hacienda.

*Resultados IRPF 1992*. Agencia Tributaria, Departamento de Gestión Tributaria.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., y FONSECA CAPDEVILLA, E.

1992 *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Deusto, Bilbao, pp. 206-237.

CARBAJO VASCO, D., y LÓPEZ-TELLO y DÍAZ-AGUADO, L.

1991 *Todo sobre la reforma fiscal: renta, patrimonio, sociedades y no residentes*, Praxis, Madrid, pág. 425-437.

CASANA MERINO, F.

1992 *La devolución de ingresos indebidos en materia tributaria*, La Ley, Madrid.

COLLADO YURRITA, M. A.

1992 «Configuración jurídica de la retención a cuenta en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 6 de junio de 1991», en *Crónica Tributaria*, n.º 61.

1992 *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Estudios de Derecho Financiero, Civitas, Madrid, 1.ª ed.

CORRAL GUERRERO, L.

1977 *El derecho del contribuyente a la devolución de impuestos*, Edersa, Madrid.

1993 *Introducción al Derecho tributario*. Ed. Trivium, Madrid, 1.ª ed.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E.

1991 «Derecho a la devolución de ingresos». En la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

FALCÓN Y TELLA, R.

1994 «El mito de la elevación al íntegro en materia de retenciones», en *Impuestos*, n.º 21.

FERREIRO LAPATZA, J. J.; LASARTE ÁLVAREZ, J.; MARTÍN QUERALT, J., y PALAO TABOADA, C.

1983 *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, pp. 532-568.

FERRIRO LAPATZA, J. J.; MARTÍN QUERALT, J.; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., y PÉREZ ROYO, F.

1993 *Curso de Derecho tributario. Parte especial. Sistema tributario: los tributos en particular*. 7.ª ed., Marcial Pons, Madrid, pp. 151-177.

GARCÍA NOVOA, C.

1993 *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, Marcial Pons, Madrid.

LÓPEZ MARTÍNEZ, J.

*Régimen jurídico de los llamados «intereses moratorios» en materia tributaria*, Estudios de Derecho Financiero, Civitas, Madrid.

MARTÍN QUERALT, J.

1983 «Notas en torno a la configuración jurídica de la retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». *Hacienda Pública Española*, n.º 82.

1991 *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2.ª ed., pp. 340-346.

MATEU-ROS CEREZO, R.

1985 *Devolución de ingresos indebidos y revisión por infracción manifiesta de ley*, Civitas, Madrid.

MORENO ROYES, F., y SANTIDRIÁN ALEGRE, J.

1991 *Los nuevos impuestos sobre la Renta y el Patrimonio*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1.ª ed., pp. 272-280.

NAVAS VÁZQUEZ, R.

1992 *La devolución de los ingresos tributarios*, *Estudios de Derecho Financiero*, Civitas, Madrid.

PALACÍN RIBE, R. *et al.*

1991 *La reforma de 1991 de los impuestos sobre la renta y el patrimonio*, Ed. Gómez Trujillo y 3 más C.B., Madrid, 1.ª ed.

PALAO TABOADA, C.

1968 «La retención a cuenta». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. Vol. XVIII.

PARRONDO, J., y RAMÍREZ, E.

1991 *Comentarios al nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Centro de Estudios del Seguro, Madrid, pp. 274-283.

PÉREZ ROYO, F.

1993 *Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema Tributario: los tributos en particular*, de AA.VV., Marcial Pons, Madrid, 9.ª ed.

PÉREZ ROYO, I.

1992 *La nueva regulación del IRPF*, Marcial Pons, Madrid, pp. 235-268.

RODRÍGUEZ ÁLVAREZ, A.

1993 «La devolución de ingresos indebidos», en *Impuestos*, n.º 20.

ROZAS VALDÉS, J. A.

1994 *Rendimientos del trabajo en especie*, Civitas, Madrid, pp. 123 y ss.

SERRANO ANTÓN, F.

1994 *La devolución de deudas tributarias*, tesis doctoral inédita, Departamento de Derecho Financiero y Tributario, UCM, Madrid.