



Roj: **SAN 1799/2021 - ECLI:ES:AN:2021:1799**

Id Cendoj: **28079230042021100143**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **4**

Fecha: **28/04/2021**

Nº de Recurso: **654/2018**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **IGNACIO DE LA CUEVA ALEU**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## **AUDIENCIA NACIONAL**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

### **SECCIÓN CUARTA**

**Núm. de Recurso:** 0000654 /2018

**Tipo de Recurso:** PROCEDIMIENTO ORDINARIO

**Núm. Registro General:** 03609/2018

**Demandante:** MAPFRE VIDA, SOCIEDAD ANÓNIMA DE SEGUROS Y REASEGUROS SOBRE LA VIDA HUMANA

**Demandado:** TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

**Abogado Del Estado**

**Ponente Ilmo. Sr.:** D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

### **SENTENCIA Nº:**

**Ilma. Sra. Presidente:**

D<sup>a</sup>. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

**Ilmos. Sres. Magistrados:**

D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

D<sup>a</sup>. CARMEN ALVAREZ THEURER

D<sup>a</sup>. ANA MARTÍN VALERO

Madrid, a veintiocho de abril de dos mil veintiuno.

Visto por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional el presente recurso tramitado con el **número 654/2018**, interpuesto por **la entidad MAPFRE VIDA, SOCIEDAD ANÓNIMA DE SEGUROS Y REASEGUROS SOBRE LA VIDA HUMANA**, representada por la procuradora D<sup>a</sup> Alicia Casado Deleito contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Central (TEAC), de 8 de marzo de 2018, desestimatoria de la reclamación interpuesta contra acuerdo de 10 de junio de 2015 dictado por la Jefa Adjunta de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (en adelante DCGC) por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto contra la resolución que desestimaba la solicitud de ingresos indebidos en relación con las autoliquidaciones presentadas por el concepto "Retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguros de vida o invalidez (Modelo 128) del ejercicio 2010.

Ha comparecido como parte demandada la Administración General del Estado, representada por la Abogacía del Estado



## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** La parte actora interpuso ante esta Sala, con fecha 18 de junio de 2018, recurso contencioso-administrativo contra la resolución antes mencionada, acordándose la incoación del proceso contencioso-administrativo, al que se dio el cauce procesal previsto en la Ley reguladora de esta jurisdicción.

**SEGUNDO.-** Formalizó la demanda mediante escrito presentado el 22 de octubre de 2018, en el cual, tras exponer los hechos y los fundamentos de derecho que estimó aplicables, terminó suplicando: «...dicte sentencia por la que revoque, por ser contraria a Derecho, la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 8 de marzo de 2018, recaída en la reclamación económico-administrativa número **00/5635/2015**, interpuesta contra el acuerdo de fecha 10 de junio de 2015 dictado por la Jefa Adjunta de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, que desestimó el recurso de reposición interpuesto y confirmaba la denegación de la solicitud de devolución de ingresos indebidos presentada con fecha 13 de marzo de 2015, relativa a "Retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario" del IRPF correspondiente al ejercicio 2010, por importe de 190.772,93 euros, así como los actos de los que trae causa. ».

**TERCERO.-** La Abogacía del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado en fecha 29 de noviembre de 2018, en el cual, tras exponer los hechos y refutar cada uno de los argumentos de derecho de la actora, terminó suplicando la desestimación del recurso, con expresa imposición de costas a la recurrente.

**CUARTO.-** Se fijó la cuantía el procedimiento en 190.772,93 1 €, y se admitieron las pruebas propuestas por la parte actora, tras lo cual se declararon conclusas las actuaciones y, presentados por las partes escritos de conclusiones, se señaló para que tuviera lugar la votación y fallo el día 21 de abril de 2021, fecha en la que tuvo lugar.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU, quien expresa el parecer de la Sala.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Se debate en este proceso al conformidad a Derecho de la resolución del Tribunal Económico-administrativo Central (TEAC), de 8 de marzo de 2018, desestimatoria de la reclamación interpuesta contra acuerdo de 10 de junio de 2015 dictado por la Jefa Adjunta de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (en adelante DCGC) por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto contra la resolución que desestimaba la solicitud de ingresos indebidos en relación con las autoliquidaciones presentadas por el concepto "Retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguros de vida o invalidez (Modelo 128) del ejercicio 2010.

**SEGUNDO.-** Los hechos relevantes para resolver este litigio son, sucintamente expuestos, los siguientes:

a) La demandante presentó, dentro de los plazos reglamentarios, las declaraciones-liquidaciones mensuales por el concepto de retenciones a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario procedentes de operaciones de capitalización y contratos de seguros de vida o invalidez (Modelo 128) correspondientes al ejercicio 2010, ascendiendo al total de retenciones declaradas e ingresadas a 28.322.044,18 euros.

Asimismo, presentó en plazo el resumen anual de las retenciones sobre dichos rendimientos (Modelo 188), ascendiendo el volumen de las retenciones a 28.246.101,17 euros.

Con posterioridad, durante el ejercicio 2011, la entidad presentó varias declaraciones sustitutivas de las declaraciones-resumen anual (modelo 188), siendo la última de ellas presentada el 26 de julio de 2012.

b) El 23 de junio de 2014 se notificó a la demandante el inicio de actuaciones de comprobación e investigación referidas al concepto Retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos de capital mobiliario para los periodos mayo de 2010 a diciembre de 2013. Estas actuaciones tenían carácter parcial, limitándose a la comprobación de los rendimientos de capital mobiliario, procedentes de operaciones de seguro y capitalización, en los contratos de seguros mixtos de capital diferido en el caso de rescate o vencimiento.

Tales actuaciones finalizaron el 1 de junio de 2015 mediante notificación de resolución con liquidación provisional regularizando los periodos de junio a diciembre de 2010, ya que en la fecha de notificación del inicio de las actuaciones había prescrito el mes de mayo.

c) El 13 de marzo de 2015 -antes, por tanto, de que finalizase el procedimiento inspector-, la demandante presentó solicitud de devolución de las retenciones ingresadas indebidamente por importe de 175.943,01 euros, manifestando que el volumen total de retenciones declaradas e ingresadas a través de las



declaraciones-liquidaciones mensuales (Modelo 128) había sido de 28.322.044,18 euros, mientras que el volumen de retenciones declaradas en el resumen anual (modelo 188) fue de 28.246.101,17 euros.

En consecuencia, solicita la devolución del importe de las retenciones indebidamente ingresadas y los intereses de demora correspondientes, calculados desde la fecha de ingreso de las citadas retenciones.

d) Por resolución de 29 de abril de 2015 -confirmada luego en reposición, el 10 de junio-, se inadmitió la solicitud de devolución de las retenciones. Del conjunto de las resoluciones se extrae que la inadmisión se sustentó en un doble fundamento: i) porque, de conformidad con lo dispuesto en el art. 126.2 RGAT, no cabía formular la solicitud de rectificación de su autoliquidación en relación con un concepto y periodo que estaba siendo objeto de comprobación; y ii) porque, en cualquier caso, aun aceptando la argumentación del actor que niega que las actuaciones inspectoras comprendiesen las retenciones de cuya devolución se trata, el derecho a la devolución de las retenciones ingresadas indebidamente habría prescrito ( arts. 66, 67 y 687 LGT). Contra esta resolución se interpuso reclamación económico-administrativa, desestimada en la resolución del TEAC que aquí directamente se impugna.

e) El TEAC prescinde del análisis de sí las devoluciones solicitadas se incluyen o no dentro de las actuaciones de comprobación, por cuanto afirma que no obra en el expediente suficiente documentación para realizar tal análisis.

Ahora bien, partiendo de la hipótesis de que dicha solicitud de devolución tiene origen en contratos de seguros mixtos distintos a los comprobados, como alegaba la demandante, entiende que el derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos había prescrito.

Rechaza a tal efecto que las actuaciones de comprobación seguidas con el demandante produjeran la interrupción del plazo de prescripción del derecho de este a solicitar la devolución, toda vez que la interrupción por las actuaciones de la Administración tendentes a la regularización de la deuda tributaria afecta a la facultad de la Administración para liquidar el tributo de que se trate [ art. 68.1 en relación con el art. 66.a) LGT]. Mientras que la interrupción del derecho a solicitar la devolución se produce por los actos del interesado a que se refiere el art. 66.3 LGT.

Argumenta que, según la jurisprudencia del Tribunal Supremo ( SSTS de 25 de noviembre de 2009; 23 de junio de 2010; y de 17 de febrero de 2011), las declaraciones-resumen anual de retenciones, en la medida en que supondrían la ratificación de las liquidaciones trimestrales, interrumpen la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria. Sin embargo entiende que tal jurisprudencia no es de aplicación al caso por cuanto el régimen jurídico aplicable en tales supuestos exigía que con la declaración-resumen se aportaran copias de las declaraciones trimestrales, lo que no ocurre bajo el régimen jurídico vigente en que tal presentación no es necesaria y, en consecuencia, no podría predicarse de la declaración-resumen el carácter ratificadorio de las declaraciones trimestrales.

Concluye, por tanto, que el plazo de prescripción del derecho de la demandante a solicitar la devolución de ingresos indebidos no se ha interrumpido ni con las actuaciones de comprobación de la Administración ni con las actuaciones de la interesada de presentación de declaraciones sustitutivas de los modelos 188 (resumen anual).

Así las cosas, dado que la reclamante presentó la solicitud de devolución el 13 de marzo de 2015; esto es, una vez transcurridos los 4 años desde que se presentó la última declaración-liquidación (20 de enero de 2011), el derecho a solicitar dicha devolución estaría prescrito de acuerdo con el artículo 66 LGT, ya que no existió causa que haya interrumpido el plazo de prescripción.

**TERCERO.-** En la demanda se abandona el primero de los motivos por el cual la actora había sostenido que su derecho a la devolución de ingresos indebidos habría prescrito: que las actuaciones de comprobación limitada de las que fue objeto el demandante hubieran interrumpido la prescripción del derecho a instar la devolución que pudiera corresponderle.

La cuestión se centra, por tanto, en si el derecho a la devolución de las cantidades ingresadas en concepto de retenciones se interrumpe o no por la presentación de la declaración-resumen anual de *"retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguros de vida o invalidez"* (Modelo 128), y, más en concreto, por las declaraciones sustitutivas de dichas declaraciones.

Pues bien, la Sala no comparte la argumentación del TEAC, pero sí la conclusión desestimatoria a la que llega. Ello por las razones que seguidamente se exponen.

**CUARTO.-** El Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre la cuestión de si las declaraciones-resumen anual de retenciones practicadas interrumpen o no el derecho de la Administración a liquidar el tributo de que se



trate en dos SSTs de 18 de mayo de 2020 (recs. 5962/2017 y 6583/217) sobre IRPF e IVA respectivamente. Rechaza que, como se había entendido hasta entonces, las declaraciones-resúmenes anuales de retenciones practicadas en el IRPF y las declaraciones-resumen anual del IVA, tengan carácter de autoliquidaciones (más en concreto, que supongan la ratificación de las autoliquidaciones mensuales o trimestrales) y, en consecuencia, supongan un acto del obligado tributario "conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria" que interrumpiera la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo ex art. 68.1.c) LGT.

La razón que conduce al Tribunal Supremo a esta conclusión es que como consecuencia de los cambios normativos de las declaraciones-resumen, no es preciso aportar junto con ellas ninguna copia de las declaraciones-liquidaciones periódicas presentadas durante el año al que afecta la declaración-resumen anual. En consecuencia, no cabe predicar de esta declaración un contenido ratificatorio de las declaraciones-liquidaciones que resume, sino que se trata simplemente de una declaración informativa emitida en cumplimiento de un deber de colaboración, pero que no cuantifica la deuda tributaria a la que se refiere. En este aspecto constituiría una declaración en el sentido técnico que proporciona el art. 119.2 LGT ( *Se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos*) y no una autoliquidación definida en el art. 120.1 LGT ( *Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar*).

**QUINTO.-** El supuesto que aquí nos ocupa no se refiere a la interrupción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria - art. 66.a) LGT-, sino al derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos - art. 66. c) LGT.

Ahora bien, habremos de partir de la naturaleza de la declaración resumen tal como ha sido apreciada por el Tribunal Supremo en las SSTs a las que se acaba de hacer mención, para extraer luego las consecuencias sobre la interrupción de la prescripción del derecho concernido. Más específicamente si tales declaraciones resúmenes, así como las declaraciones sustitutivas o rectificativas de las mismas, integran o no la causa de suspensión de la prescripción del apartado a) del art. 68.3 LGT, según el cual:

*"El plazo de prescripción del derecho al que se refiere el párrafo c) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:*

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

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

Bien entendido que, tal como previene la STS de 18 de mayo de 2020, aun cuando puedan existir diferencias entre cada modelo de resumen anual según los tributos de los que se trate (IVA e IRPF), *"es el propio régimen jurídico al que ha de atenderse y no a dichas similitudes o aspectos comunes"*.

**SEXTO.-** En el caso de las retenciones e ingresos a cuenta por rentas o rendimientos del capital mobiliario procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez, que es el que nos ocupa, existen también dos modelos para dar cumplimiento a obligaciones de distinta naturaleza, de modo sustancialmente idéntico al caso de las retenciones correspondientes a rendimientos del trabajo de determinadas actividades económicas, premios y de específicas imputaciones de renta (modelo 111 de autoliquidación periódica y modelo 190 de resumen anual) que fue analizado en la ya mencionada STS de 18 de mayo de 2020.

En efecto, el modelo 128 es una autoliquidación periódica de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas sobre rentas o rendimientos del capital mobiliario procedente de operaciones de capitalización y de contratos de seguros de vida o invalidez. Es en definitiva el instrumento a través del cual el sujeto obligado a practicar retenciones o ingresos a cuenta, cumple con su obligación de autoliquidación y pago de las retenciones previsto en el art. 108.1 RLIRPF ( *"E l sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta deberá presentar, en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, declaración de las cantidades retenidas y de los ingresos a cuenta que correspondan por el trimestre natural inmediato anterior, e ingresar su importe en el Tesoro Público"*). Estas autoliquidaciones admiten también, si fuera necesario o procedente, su presentación complementaria - art. 122.1 LGT-.

Por el contrario, el modelo 188 es un resumen anual de rentas o rendimientos del capital mobiliario procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez, que ha de presentarse en cumplimiento del art. 108.2 RLIRPF ( *"el retenedor u obligado a ingresar a cuenta deberá presentar en*



los primeros veinte días naturales del mes de enero una declaración anual de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados"). Esta declaración-resumen admite también la presentación de este modelo con carácter modificativo o sustitutivo de otra declaración anterior, tal como por lo demás se prevé en el art. 122.3 LGT, según el cual: "los obligados tributarios podrán presentar declaraciones o comunicaciones de datos complementarias o sustitutivas, haciendo constar si se trata de una u otra modalidad, con la finalidad de completar o reemplazar las presentadas con anterioridad".

La declaración-resumen anual y sus declaraciones sustitutivas, son, consecuentemente, declaraciones informativas mediante las que se cumple la obligación impuesta en el art. 105 LIRPF y concretada en el art. 108.2 del RLIRPF, pero ni son autoliquidaciones, ni rectificaciones de autoliquidaciones previas, ni con ellas se pretende la devolución o reembolso de cantidad alguna, que son los actos del obligado tributario a los que el art 68.3 LGT, concede virtualidad interruptora de la prescripción del derecho a solicitar devoluciones de cantidades indebidamente ingresadas.

Es más, la propia STS de 18 de mayo de 2020, a propósito de los modelos 111 y 190, relativos a otro tipo de retenciones sustancialmente idénticas en lo que aquí interesa, ya anticipó que en el caso de las declaraciones-resumen anual que se presenten con carácter sustitutivo de otras ya presentadas, lo procedente es la práctica de una liquidación complementaria en el modelo 111 o la solicitud de devolución de ingresos indebidos, según el caso.

Pues bien, lo mismo sucede en el presente supuesto, en el cual, el propio modelo 128 contiene una casilla para indicar el carácter complementario de la autoliquidación por retenciones. Y del propio modo habrá de acudir a la solicitud de devolución de ingresos indebidos, que es la actuación del obligado tributario que interrumpe propiamente la prescripción del derecho a solicitar la devolución.

**SÉPTIMO.-** De lo anteriormente expuesto se deriva la desestimación del recurso, toda vez que, una vez afirmado que las declaraciones-resúmenes no interrumpieron el derecho de la demandante a solicitar la devolución de ingresos indebidos, tal derecho habría prescrito cuando se solicitó una vez transcurridos más de cuatro años desde que se efectuó el ingreso pretendidamente indebido.

La desestimación del recurso por este motivo deja sin contenido el segundo de los motivos esgrimidos por la actora, esto es, la procedencia de la devolución de lo que considera indebidamente retenido e ingresado por este concepto.

**OCTAVO-** En materia de costas, a tenor de lo dispuesto en el art. 139.1 LJCA, procede su imposición a la parte demandante.

Vistos los preceptos ya citados, así como los de general y pertinente aplicación,

## FALLAMOS

**DESESTIMAMOS** el recurso contencioso-administrativo **núm. 654/2018**, interpuesto por la Procuradora doña Alicia Casado Deleito, en nombre de **MAPFRE VIDA, SOCIEDAD ANÓNIMA DE SEGUROS Y REASEGUROS SOBRE LA VIDA HUMANA**, contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Central (TEAC), de 8 de marzo de 2018, desestimatoria de la reclamación interpuesta frente a la desestimación de la solicitud de ingresos indebidos en relación con las autoliquidaciones presentadas por el concepto "Retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguros de vida o invalidez (Modelo 128) del ejercicio 2010.

**CONDENAMOS** a la actora al pago de las **COSTAS**.

Intégrese la presente sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el día siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.-** La anterior Sentencia ha sido publicada en la fecha que consta en el sistema informático. Doy fe.