
Devolución de ingresos tributarios indebidos por los entes locales

Emilio Aragonés Beltrán¹

Magistrado

- 1. Introducción: concepto general y supuestos concretos**
- 2. Devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo local**
 - 2.1. Reglas generales
 - 2.2. Supuestos en la normativa de cada tributo local
- 3. La polémica devolución de ingresos en los casos de anulación de actos censales**
 - 3.1. Gestión compartida
 - 3.2. Regulación legal: no suspensión del procedimiento de cobro
 - 3.3. Devolución de ingresos
 - 3.4. En especial, intereses de demora
- 4. Sistemática de la regulación de la devolución de ingresos indebidos**
- 5. Devolución de ingresos indebidos genuinos**
 - 5.1. *Condictio indebiti*
 - 5.2. Supuestos
 - 5.3. Declaración de inconstitucionalidad de norma legal o de infracción del derecho comunitario
 - 5.4. Procedimiento
 - 5.5. Ejecución de la devolución
- 6. Firmeza y nulidad “cualificada”**
 - 6.1. La firmeza como exclusión de la devolución
 - 6.2. Supuestos de nulidad “cualificada”
- 7. Rectificación de autoliquidaciones**
 - 7.1. Significado y expansión de las autoliquidaciones
 - 7.2. Regulación vigente
 - 7.3. Procedimiento
- 8. Ejecución de la devolución de ingresos indebidos**
 - 8.1. Concepto
 - 8.2. Legitimación, supuestos y contenido
 - 8.3. Procedimiento
- 9. Prescripción**
 - 9.1. Plazos de prescripción y su cómputo
 - 9.2. Interrupción de los plazos de prescripción: regla general
 - 9.3. Derecho a solicitar devoluciones
 - 9.4. Derecho a obtener devoluciones

Bibliografía consultada

1. Agradezco al señor Ignacio Aragonés Seijo, profesor de Derecho Constitucional de la Universidad de Barcelona, las observaciones formuladas y la corrección del texto.

Resumen

Tanto la mecánica de cada tributo como las reglas generales derivadas de la ejecutividad de las liquidaciones tributarias, originan en la práctica numerosos supuestos de devolución a los obligados tributarios, por parte de las Administraciones tributarias, de cantidades previamente ingresadas y sus correspondientes intereses. La Ley reguladora de las Haciendas Locales remite a la normativa general contenida en la Ley General Tributaria, a la que ha de ajustarse la devolución de ingresos indebidos en el ámbito de los tributos locales. Ello exige examinar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo local, incluida la resultante de los tributos de gestión compartida; los supuestos genuinos de ingresos indebidos; los casos de nulidad cualificada; la rectificación de autoliquidaciones; y la ejecución de resoluciones administrativas, económico-administrativas o jurisdiccionales anulatorias.

Palabras clave: *tributos locales; ingresos indebidos; impuesto sobre bienes inmuebles; impuesto sobre actividades económicas; nulidad de actos tributarios; autoliquidaciones; intereses de demora; prescripción.*

Refund of undue local tax payments

Abstract

In many occasions, tax authorities should refund payments already done and the corresponding late payment interests because of the particularities of each local tax and the general rules regarding the enforceability of tax payments. Local tax law remits to general tax law in relation to rules of refunds because of undue payments. Therefore, it is necessary to examine the rules of each local tax including the rules derived from the shared management, the genuine cases of refunds because of undue payments, the case of justified nullity, the rectification of auto payments and the executions of administrative, economic-administrative or judicial resolutions that have a nullified effect.

Keywords: local taxes; refund because of undue payments; property taxes; tax on economy activity; nullification of tax administrative acts; auto payments; late payment interest; time limit for legal action.

1. Introducción: concepto general y supuestos concretos

Muy en general, y de acuerdo con el diccionario, un ingreso tributario será indebido cuando no corresponda o sea ilícito. Pero esta idea tan general no solo no es útil, sino que resulta perturbadora, pues la devolución tiene como esencial presupuesto que el acto en cuya virtud se hubiera producido no hubiera adquirido firmeza, salvo que la ilicitud sea cualificada.

Cuando el ingreso es ilícito o contrario a derecho en general, afectado por una causa de nulidad “ordinaria”, si no se impugna en tiempo y forma el acto administrativo que lo produjo, este devendrá firme y consentido, y no dará lugar a devolución alguna. El principio de seguridad jurídica impone esta conclusión,

que se recoge paradigmáticamente en el artículo 28 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa –LJCA– (“No es admisible el recurso contencioso-administrativo respecto de los actos que sean reproducción de otros anteriores definitivos y firmes y los confirmatorios de actos consentidos por no haber sido recurridos en tiempo y forma”). Se trata, como dice la exposición de motivos de dicha Ley, de una “opción razonable y equilibrada”.

Sin embargo, procederá la devolución, con independencia de la firmeza, en los dos siguientes casos tasados establecidos en la Ley:

– Ante todo, en los supuestos genuinos de ingresos indebidos, correlativos a la antigua figura del cuasicontrato del cobro de lo indebido (artículos 1895 y siguientes del Código Civil), que obliga a la devolución

de pagos hechos por error o sin causa. Se trata de los supuestos contemplados en el artículo 221.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT).

– También en los casos de nulidad “cualificada” a los que se refiere el artículo 221.3 de la misma LGT (nulidad de pleno derecho, supuestos de revocación, rectificación de errores y circunstancias que posibilitan el recurso extraordinario de revisión).

Por otra parte, cuando no exista un acto administrativo firme de liquidación, sino que el ingreso se haya producido como consecuencia de una autoliquidación, cabrá instar la rectificación de esta y la consiguiente devolución de lo ingresado indebidamente.

A los tres casos expuestos ha de añadirse otro de devolución, que no es más que la ejecución de resoluciones administrativas, económico-administrativas o jurisdiccionales que anulen actos de los que hubiere resultado un ingreso. Aquí, el ingreso se produjo como consecuencia del principio de ejecutividad de los actos administrativos (a salvo de la posible suspensión), y, una vez declarada la ilicitud del acto, ha de procederse a la devolución de lo ingresado indebidamente (artículo 221.2 LGT).

Por el contrario, no es propiamente un supuesto de devolución de ingresos indebidos el reembolso o restitución de las cantidades que procedan de acuerdo con la normativa de cada tributo (artículo 31 LGT), y que la doctrina denominaba tradicionalmente como “devoluciones de oficio”, no obstante lo cual analizamos seguidamente este supuesto, por su indudable interés en los tributos locales.

No analizaremos aquí el llamado “reembolso de los costes de las garantías” a que se refieren el artículo 33 LGT y los artículos 72 a 79 del Reglamento de revisión (Real Decreto 520/2005), pues en él no se trata de la devolución de cantidades ingresadas en las Haciendas Públicas que estas han de devolver o restituir, sino de indemnizar el coste abonado a terceros (generalmente, a entidades financieras) por la aportación de garantías para la suspensión o aplazamiento del acto declarado posteriormente improcedente.

Por tanto, los supuestos concretos que analizaremos, y por este orden, serán los cinco siguientes, ceñidos a la tributación local:

1.º) Devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo local (artículo 31 LGT).

2.º) Supuestos genuinos de ingresos indebidos (artículo 221.1 LGT: duplicidad en el pago, cantidad paga superior al importe a ingresar e ingreso de deudas prescritas).

3.º) Casos de nulidad cualificada del artículo 221.3 LGT: nulidad de pleno derecho, supuestos de revocación, rectificación de errores y circunstancias que posibilitan el recurso extraordinario de revisión.

4.º) Rectificación de autoliquidaciones (artículos 120.3 y 221.4 LGT).

5.º) Ejecución de resoluciones administrativas, económico-administrativas o jurisdiccionales anulatorias (artículo 221.2 LGT).

Ha de recordarse que la LGT, según su artículo 1, es de aplicación a todas las Administraciones tributarias, incluidos los entes locales, que sin embargo se rigen por la normativa propia de las Haciendas locales en materia de recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas, según la disposición adicional cuarta de la LGT. En el mismo sentido, y en lo que aquí interesa, dispone el artículo 14.1.a) del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (LHL) que la devolución de ingresos indebidos y la rectificación de errores materiales en el ámbito de los tributos locales se ajustarán a lo dispuesto en los artículos 32 y 220 LGT.

También ha de reseñarse que la LHL, al recoger en su artículo 165.2 el principio del presupuesto bruto, exceptúa del mismo las devoluciones de ingresos que se declaren indebidos por tribunal o autoridad competentes. De esta excepción y de la propia naturaleza de la devolución de ingresos, resulta la incuestionable necesidad de atender al pago de las devoluciones con absoluta prioridad, y al margen de cualesquiera “trastornos graves a su Hacienda” a que se refiere el artículo 106.4 LJCA. Esta consideración no es gratuita, a la vista de alegaciones pretendiendo la suspensión de la ejecutividad de las liquidaciones e ingresos tributarios en base a la situación económica de los entes locales y a supuestas dificultades en los reintegros, diciéndose al respecto en la sentencia del TSJ de Cataluña 1279/2011, de 9 de diciembre de 2011, que “Las alusiones a las dificultades económicas muy importantes que están pasando las corporaciones locales y su trascendencia en orden al reembolso para el caso de estimación del recurso, han de entenderse carentes de cualquier fundamento, tanto jurídico como práctico, pues en materia de devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, nunca se ha planteado, al menos ante esta sección que conoce de los procesos tributarios de esta Comunidad Autónoma, dificultad alguna por ninguna de las Administraciones Públicas. Introducir alegatos de esta clase en los procesos juris-

diccionales resulta perturbador y no pertinente procesalmente, aparte de suponer una contradicción al implicar la aceptación de que la eventual suspensión agravaría la deteriorada economía local”.

2. Devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo local

2.1. Reglas generales

Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, nos dice el artículo 31.1 LGT, las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo. Estas devoluciones constituyen una obligación de contenido económico de las Administraciones tributarias (artículo 30.1 LGT), y, a la vez, un derecho de los obligados tributarios, pero siempre en los términos previstos en la propia LGT, según su artículo 34.1.b).

Aquí no estamos ante ingresos indebidos en cuanto no ajustados a derecho, sino de ingresos “debidos” en el momento de hacerse en cuanto previstos en la regulación de cada tributo, generalmente por el mecanismo de las retenciones e ingresos a cuenta, pero que resultan finalmente excesivos y por ello han de devolverse o reembolsarse, siendo el caso más conocido el del IRPF.

Dentro de estas devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, examinaremos aquellas originadas por la no realización del hecho imponible declarada con posterioridad a la realización del ingreso, que la doctrina denomina “devolución de ingresos indebidos sobrevenidos”, siendo el caso más conocido el de la ulterior declaración de la nulidad de la transmisión por la que se hubiera ingresado el impuesto sobre transmisiones patrimoniales. Ha de advertirse, no obstante, que la naturaleza de estas devoluciones “sobrevenidas” no es pacífica, sosteniéndose tanto su inclusión entre estas devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, como su inclusión en las devoluciones de ingresos indebidos, e incluso su consideración como una tercera modalidad distinta de las dos anteriores.

Por su propia definición, habrá de estarse a la concreta normativa del tributo en cuestión, si bien la LGT y los reglamentos generales que la desarrollan contienen unas normas generales o comunes:

A. La más importante, sin duda, es la que se refiere al abono del interés de demora, que solo tendrá lugar

si transcurre 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. No será necesario que el obligado lo solicite, y el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución (artículo 31.2 LGT).

Las diferencias de este régimen legal respecto del abono de intereses en los casos de propia devolución de ingresos indebidos son esenciales:

En primer lugar, en los casos de ingresos indebidos propios, se abona el interés de demora en todos los supuestos, mientras que cuando se trata de devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo solo se abona si hay un retraso imputable a la Administración, incumpliendo el plazo fijado en la regulación de cada tributo o, en todo caso, el plazo de seis meses. Por tanto, frente al automatismo en todos los casos de ingresos indebidos, aquí únicamente se devengan intereses de demora si transcurren los indicados plazos y, además, el retraso es por causa imputable a la Administración.

Y, en segundo término, el *dies a quo* del devengo de los intereses de demora en estos supuestos de devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo se fija en la finalización del referido plazo, mientras que en los casos de propias devoluciones de ingresos indebidos tal inicio del cómputo del devengo se produce en la fecha en que se hubiera realizado el ingreso indebido.

Se ha sostenido que este plazo de gracia o carencia de seis meses para el devengo de intereses es un privilegio no justificado de la Administración, aunque se ha replicado que, sin haber transcurrido tal plazo, esta no ha incurrido en mora y falta, solo existentes en el caso de demora en la devolución. Pero ello resulta perturbador desde el momento en que se introducen criterios de imputabilidad o culpabilidad para el devengo de los intereses, cuando estos deben devengarse, esencialmente, por quien tiene en su poder y disponibilidad lo ingresado, sin ninguna otra consideración. Debe notarse que cuando el precepto legal menciona la “causa imputable a la Administración tributaria” no se está refiriendo a tal culpabilidad, sino a la imputación de las dilaciones a tal Administración o al obligado tributario, que se detallan en el artículo 104 del Reglamento de actuaciones (Real Decreto 1065/2007), al que se remite el artículo 125.4 del mismo.

B. Dentro de los procedimientos de gestión tributaria, los artículos 124 a 127 LGT regulan el procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos, que son las tres formas de iniciación, según se establezca en la normativa reguladora de cada tributo (artículo 124 LGT).

En el primer caso, el plazo establecido para efectuar la devolución comenzará a contarse desde la finalización del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación, salvo en los supuestos de presentación fuera de plazo, en que se contará a partir de la presentación de la autoliquidación extemporánea (artículo 125 LGT).

Si lo señala así 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. El plazo para practicar la devolución comenzará a contarse desde la presentación de la solicitud o desde la finalización del plazo previsto para la presentación de la comunicación de datos, y el procedimiento se regulará por las normas propias de cada tributo (artículo 126 LGT).

El procedimiento de devolución terminará por el acuerdo en el que se reconozca la devolución solicitada, por caducidad o por el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección, pero, en todo caso, se mantendrá la obligación de satisfacer el interés de demora sobre la devolución que finalmente se pueda practicar (artículo 127 LGT).

Los artículos 122 a 125 del Reglamento de actuaciones tributarias (Real Decreto 1065/2007) contienen precisiones de orden menor al respecto –según su preámbulo, “se limita a completar aquellos aspectos procedimentales no recogidos en la Ley”–:

– Se amplía el concepto legal de devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo: también tienen esta consideración los abonos a cuenta que deba efectuar la Administración tributaria como anticipos de deducciones a practicar sobre cualquier tributo (artículo 122 del Reglamento).

– Se regula la tramitación del procedimiento: la Administración examinará la documentación presentada y la contrastará con los datos y antecedentes que obren en su poder; si fuese formalmente correcta, se procederá sin más trámite y, en su caso, de manera automatizada, al reconocimiento de la devolución solicitada;

si se aprecia algún defecto formal, error aritmético o posible discrepancia en los datos o en su calificación, o cuando se aprecien circunstancias que lo justifiquen, se podrá iniciar un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección (artículo 124).

– Respecto de la terminación del procedimiento, se dispone que cuando proceda reconocer el derecho a la devolución solicitada, el órgano competente dictará acuerdo que se entenderá notificado por la recepción de la transferencia bancaria o, en su caso, del cheque. El reconocimiento de la devolución solicitada no impedirá la posterior comprobación de la obligación tributaria mediante los procedimientos de comprobación o investigación. Cuando se abonen intereses de demora, la base sobre la que se aplicará el tipo de interés tendrá como límite el importe de la devolución solicitada en la autoliquidación, comunicación de datos o solicitud.

– Si existen defectos, errores, discrepancias o circunstancias que originen el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección, el procedimiento de devolución terminará con la notificación de inicio del correspondiente procedimiento, que será efectuada por el órgano competente en cada caso; en dicho procedimiento, se determinará la procedencia e importe de la devolución y, en su caso, otros aspectos de la situación tributaria del obligado. Por fin, cuando la Administración tributaria acuerde la devolución en un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección, por el que se haya puesto fin al procedimiento de devolución, deberán satisfacerse los intereses de demora que procedan, sin que para su cálculo se computen los periodos de dilación por causa no imputable a la Administración que se produzcan en el curso de dichos procedimientos (artículo 125 del Reglamento).

Una regla especial en las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, sin aplicación en los tributos locales, es la prevista en el artículo 62.7 LGT, que recoge un sistema de extinción de la deuda tributaria similar al previsto para la compensación de deudas entre cónyuges en el IRPF.

Sí tiene carácter general la posibilidad legal de que la Administración adopte como medida cautelar, en los casos del artículo 81 LGT, la retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar aquella. En estos casos de devolución reconocida que sea objeto de retención cautelar total o parcial, deberá notificarse la adopción de la medida cautelar

junto con el acuerdo de devolución (artículo 125.1.II del Reglamento de actuaciones tributarias).

2.2. Supuestos en la normativa de cada tributo local

1.º Tasas: Cuando, por causas no imputables al sujeto pasivo, el servicio público, la actividad administrativa o el derecho a la utilización o aprovechamiento del dominio público no se preste o desarrolle, procederá la devolución del importe correspondiente (artículo 26.3 LHL).

La regla legal es consecuencia de la posibilidad legal de exigencia del depósito previo del importe total o parcial de las tasas, y de la imposibilidad, cuando se presente la solicitud que inicie la actuación o el expediente, de realizarse o tramitarse sin que se haya efectuado el pago correspondiente (artículo 26.1 LHL). La devolución se impone en virtud del carácter sinalagmático o bilateral de las tasas: si la norma legal permite el depósito previo (esto es, una medida cautelar equivalente a la obligación de realizar un pago a cuenta) e impide la realización de la actuación administrativa o la tramitación del expediente sin haberse efectuado el pago correspondiente, consecuencia obligada de ello será la devolución del importe correspondiente cuando el servicio, la actividad o el aprovechamiento no tengan lugar por causas no imputables al sujeto pasivo.

Se trata de un supuesto de las llamadas "devoluciones de ingresos indebidos sobrevenidos", de naturaleza no pacífica, aunque creemos que su previsión en la normativa del tributo supone incluirlo en el ámbito del artículo 31 LGT, por lo que será de aplicación el apartado 2 de este precepto respecto de los intereses de demora, de forma que su devengo se computará después del transcurso de seis meses desde que proceda la devolución, y no desde la fecha del depósito o ingreso. Cuando la LHL se refiere al "depósito" previo, no parece que quiera aludir propiamente a tal figura jurídica, lo que implicaría la indisponibilidad de lo depositado, sino más bien a un pago previo a cuenta.

2.º Contribuciones especiales: Del artículo 33 LHL resulta la posibilidad de exigir pagos anticipados en función del coste previsto para el año siguiente, siempre tras la aprobación de acuerdo concreto de imposición y ordenación. Por otra parte, el coste previsto sobre el que se calcula la base imponible tiene carácter de mera previsión, y si el coste real fuese mayor o me-

nor que el previsto, se tomará aquel a efectos del cálculo de las cuotas correspondientes (artículo 31.3 LHL). Por fin, también pueden producirse variaciones en los sujetos pasivos obligados al pago de las contribuciones especiales, en los términos del artículo 32.3 LHL.

Consecuencia obligada de estas reglas legales, son las correlativas relativas a la devolución del exceso pagado o de lo anticipado por quien no sea sujeto pasivo en la fecha del devengo (momento en que las obras se hayan ejecutado):

a) Una vez finalizada la realización total o parcial de las obras, o iniciada la prestación del servicio, se procederá a señalar los sujetos pasivos, la base y las cuotas individualizadas definitivas, girando las liquidaciones que procedan y compensando como entrega a cuenta los pagos anticipados que se hubieran efectuado (artículo 33.4 LHL).

b) Si los pagos anticipados hubieran sido efectuados por personas que no tienen la condición de sujetos pasivos en la fecha del devengo del tributo, o bien excedieran de la cuota individual definitiva que les corresponda, el ayuntamiento practicará de oficio la pertinente devolución (artículo 33.5 LHL).

La exigencia de pagos anticipados ha sido declarada constitucional por la STC 233/1999, de 16 de diciembre de 1999 (fundamento jurídico 14), que rechaza la infracción de los artículos 9.3 y 31.1 de la Constitución. Según concluye el Tribunal Constitucional:

– Los ingresos anticipados de las contribuciones especiales constituyen una figura jurídica tradicional en las normas locales de nuestro país, asimilable a otras obligaciones previstas en nuestro sistema tributario, como es el caso de la retención a cuenta o los pagos fraccionados en el IRPF, que tienen como finalidad garantizar la satisfacción de un crédito futuro: el que tendrá lugar en favor del ente local cuando, ejecutadas las obras (o un tramo de las mismas si estas son fraccionables) o iniciada la prestación del servicio público local, se devenguen las contribuciones especiales.

– Deben destacarse al menos dos razones que impiden considerar que el artículo 33.2 LHL contradice el principio de capacidad económica. En primer lugar, porque el pago anticipado se exige de quien habrá de ser el sujeto pasivo del tributo, ya que, según determina el propio artículo 33.2 LHL, aquel solo puede reclamarse una vez que se ha aprobado el acuerdo concreto de imposición de las contribuciones especiales (artículo 34.1 LHL), así como el de ordenación de las mismas (artículo 34.2 LHL), en el que se contiene "la deter-

minación del coste previsto de las obras y servicios”, “la cantidad a repartir entre los beneficiarios” y “los criterios de reparto” (artículo 34.3 LHL), así como, según especifica el artículo 33.3, segundo inciso, LHL, los sujetos pasivos del tributo.

– Y, en segundo lugar, porque aunque quien figurase como sujeto pasivo en el acuerdo concreto de ordenación –y, por ende, hubiera satisfecho a la corporación local el pago anticipado del tributo– transmitiera los derechos sobre los bienes o explotaciones que motivan la imposición antes de que se produjera el devengo del tributo, es evidente que en un buen número de ocasiones la mera iniciación y el desarrollo de las obras o servicios provocan un aumento del valor –y, por ende, una capacidad económica susceptible de gravamen– en los bienes o explotaciones transmitidos.

En cuanto al coste real definitivo, tiene interés la sentencia del TSJ de Cataluña 905/2008, de 23 de septiembre de 2008, que comienza por destacar que se ha distinguido siempre así entre coste presupuestado o meramente previsto (*ex ante*) y coste real (*ex post*), cuya diferencia se deberá, generalmente, a bajas en la adjudicación de las obras o a revisiones de precios, y, en casos extremos, como el de fijación definitiva de justiprecios expropiatorios, podrá demorarse largo tiempo, y como lógica secuela de ello, podrán existir una cuota provisional y otra definitiva, y, según los casos, habrá lugar a una liquidación o ingreso complementario o a una devolución de lo indebidamente ingresado, cuestión que menciona, con notoria imprecisión sistemática, el artículo 33.4 LHL, sin que para el reparto definitivo del coste real de la obra sea necesario tramitar un nuevo expediente de imposición de contribuciones especiales. La misma sentencia añade que, en todo caso, las variaciones posibles entre el coste presupuestado o previsto y el real solo podrán proceder de ampliaciones de partidas ya contempladas en el proyecto y presupuesto inicial, sin que sean admisibles, por el contrario, modificaciones que pretendan acoger obras no contempladas en el proyecto en su día aprobado o con materiales o características diferentes de los contemplados en el mismo, todo lo cual –añade la sentencia– ha dado lugar a una rica casuística jurisprudencial, correlativa a la existente en la normativa sobre contratos administrativos.

3.º Precios públicos: De igual forma que ocurre en las tasas, y por las mismas razones, dispone el artículo 46.2 LHL que, cuando por causas no imputables al obligado al pago del precio, el servicio o la actividad

no se preste o desarrolle, procederá la devolución del importe correspondiente.

4.º IBI: No existe en la regulación del impuesto sobre bienes inmuebles norma propia alguna de la que se derive una devolución, al no existir pagos anticipados o a cuenta y resultar indivisible, frente a la Hacienda Pública, el período impositivo, que coincide con el año natural, devengándose el impuesto el primer día de tal período impositivo. Por tanto, habrá de exigirse a quien sea titular del derecho gravado el 1 de enero de cada ejercicio, sin perjuicio, por una parte, de la afectación real prevista en el artículo 64 LHL, y, en su caso, de los efectos puramente civiles entre los interesados en caso de transmisión.

La LHL establece en su artículo 77 que será competencia exclusiva de los ayuntamientos la gestión tributaria de este impuesto, comprendiendo la resolución de los expedientes de devolución de ingresos indebidos, distinta de las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo que ahora analizamos. Por fin, hay que remitirse a lo que se señala posteriormente respecto de la polémica remisión que se hace en el artículo 224.1.III LGT a la devolución de ingresos en los casos de estimación de impugnación de los censales.

5.º IAE: En la redacción originaria de la LHL desaparecían las cuotas prorrateables en este impuesto, estableciendo que todas las cuotas eran irreductibles, salvo en el supuesto de nueva alta, de donde se deducía que no podían ser objeto de reducción por ningún otro motivo (STS de 15 de junio de 1996), regulación declarada finalmente inconstitucional por la STC 193/2004, de 4 de noviembre de 2004.

Sin embargo, la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, ya había añadido un segundo párrafo al actual artículo 89.2 LHL, estableciendo la posibilidad de prorratear la cuota también en el caso de baja por cese en el ejercicio de la actividad, y equiparándose así la situación de alta con la de baja, como resulta de la mención a los trimestres naturales. Aunque la norma dice “excluido aquel en que se produzca dicho cese”, ha de entenderse que solo deja de pagarse por los trimestres naturales siguientes. La articulación de este criterio legal se lleva a cabo mediante la solicitud de la devolución de la cuota correspondiente a los trimestres naturales en los que no se hubiese ejercido la actividad.

La referencia legal se hace a trimestres naturales y no a días o meses como se ha propuesto por algún autor, de forma que cualquier cambio de actividad supondrá necesariamente, salvo que se haga coinci-

dir con el final y principio de un trimestre, pagar dos veces por el mismo trimestre. Ha de recordarse que no existe en la LHL un período impositivo especial para las industrias o actividades de campaña o temporada, sin que se tengan en cuenta, con carácter general, los períodos de inactividad, aunque de manera particular aparecen contemplados en las tarifas algunos supuestos en que la cuota se establece en función del tiempo de funcionamiento (así, quioscos en vía pública, hostelería o discotecas), en los cuales las cuotas reducidas por razones de temporalidad son susceptibles a su vez de ser prorrateadas cuando se den las condiciones del precepto legal (Consulta de la Dirección General de Tributos núm. 0135-01, de 26 de enero de 2001).

Practicada una liquidación derivada de Acta de Inspección con cuota y sanción por todo un año, si se cesa en la actividad con fecha 30 de septiembre del mismo año, además de la devolución de parte de la cuota correspondiente al prorrateo legal de la misma, procede también la devolución de la parte proporcional de la sanción (Consulta núm. 1177-02, de 4 de septiembre de 2002). No cabe efectuar compensaciones de cuotas por el hecho de que, en un mismo ejercicio, se produzcan varias altas y/o bajas en la matrícula del impuesto (Consulta núm. 1756-02, de 14 de noviembre de 2002).

Como ha quedado apuntado, el precepto legal no establece la devolución de oficio de la parte de la cuota correspondiente a los trimestres naturales en los que no se hubiere ejercido la actividad, sino que exige una solicitud del sujeto pasivo. Como señala la sentencia del TSJ de Galicia de 16 de noviembre de 2001, la declaración de baja no surte efecto sino a partir del ejercicio fiscal siguiente, o lo que es lo mismo, el contribuyente viene obligado a satisfacer el importe de la liquidación girada, al margen de que pueda solicitar la devolución de la parte de la cuota correspondiente a los trimestres naturales en los que no se hubiere ejercido la actividad. En el caso de baja por cese en el ejercicio de la actividad, las cuotas serán prorrateables por trimestres naturales, excluido aquel en el que se produzca dicho cese, novedad introducida por la Ley de 1993, pero tal posibilidad, que sin duda beneficia al contribuyente, debe operar tan solo en los supuestos en que el órgano de gestión tenga en su poder la comunicación de baja que ha de dirigirle la Administración tributaria del Estado.

Al igual que ocurre en el IBI, el artículo 91.2 LHL establece la competencia exclusiva de los ayuntamientos

para la gestión tributaria del IAE, comprendiendo la resolución de los expedientes de devolución de ingresos indebidos, distinta de las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo que ahora analizamos. Por fin, también aquí hay que remitirse a lo que se señala posteriormente respecto del artículo 224.1.III LGT.

6.º Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica: Este impuesto se devenga el primer día del período impositivo, el cual coincide con el año natural, salvo en el caso de primera adquisición de los vehículos, en cuyo caso el período impositivo comenzará el día en que se produzca dicha adquisición.

El importe de la cuota del impuesto se prorrateará por trimestres naturales, tanto en los casos de primera adquisición como en los de baja definitiva del vehículo, y en los supuestos de baja temporal por sustracción o robo de vehículo, y ello desde el momento en que se produzca dicha baja temporal en el Registro público correspondiente (artículo 96 LHL).

De esta forma, el prorrateo es por trimestres naturales, lo que quiere decir que no lo habrá cuando la adquisición tenga lugar en el primer trimestre del año o la baja se produzca en el último trimestre del mismo. No existe alteración del período impositivo ni del devengo, ni por tanto hay prorrateo, en los supuestos de transferencias de vehículos (a efectos tributarios, pues los interesados pueden pactar lo que estimen oportuno, con efectos únicamente civiles entre ellos). En tales supuestos de transferencia el impuesto se exigirá íntegramente a quien sea titular del vehículo en el comienzo del período impositivo, esto es, el día de la primera adquisición si la transferencia tiene lugar en la primera anualidad o el 1 de enero de cada año en los demás casos.

En los casos de baja, el prorrateo de cuotas dará lugar a la correspondiente devolución, en relación con los trimestres completos pendientes de la anualidad, que se regirá por las reglas generales del artículo 31 LGT y normas complementarias.

De acuerdo con la redacción actual del precepto, procedente de la Ley 50/1998, el prorrateo de cuotas solo tiene lugar en las bajas definitivas y en las temporales por sustracción o robo del vehículo, y desde el momento en que se produzca dicha baja temporal en el Registro público correspondiente, con exclusión de las demás bajas temporales. Será obligado por ello acudir a la normativa contenida en el Reglamento General de Vehículos (Real Decreto 2811/1998, de 23 de diciembre).

Como se sostiene en la Consulta de la Dirección General de Tributos núm. 0870-02, de 05/06/2002, referida al prorrateo de cuotas cuando un vehículo es dado de baja definitiva, el sujeto pasivo tiene derecho al prorrateo de la cuota, por los trimestres posteriores al de la baja definitiva, y para ello el ayuntamiento correspondiente deberá proceder de oficio a la oportuna devolución, sin perjuicio de que esta pueda ser igualmente solicitada por el sujeto pasivo. Dicha devolución no constituye un supuesto de devolución de ingresos indebidos, sino la aplicación del prorrateo de cuotas que dispone la Ley en un supuesto en el que ya se produjo el devengo del tributo.

7.º ICIO: La gestión del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras se desdobra en una primera liquidación provisional a cuenta, en el momento de concesión de la licencia preceptiva (no cuando se solicite, como ilegalmente establecen no pocas ordenanzas), o cuando, no habiéndose solicitado, concedido o denegado aún dicha licencia preceptiva, se inicie la construcción, instalación u obra; y en una segunda liquidación definitiva, una vez finalizada la construcción, instalación u obra.

En la liquidación provisional se determinará la base imponible bien en función del presupuesto visado presentado, o bien, cuando la ordenanza fiscal así lo prevea, en función de los índices o módulos que esta establezca al efecto. En la liquidación definitiva se tendrá en cuenta el coste real y efectivo, pudiendo el ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, modificar la base imponible tomada en cuenta en la liquidación provisional.

Si se practica la liquidación definitiva, se exigirá del sujeto pasivo o se le reintegrará, en su caso, la cantidad que corresponda (artículo 103.1 LHL).

Las SSTs de 28 de julio de 1999 y de 25 de junio de 2002 declaran que en un planteamiento “modal” (en estadística, el valor más frecuente), o, quizás mejor, paradigmático, el devengo o nacimiento del ICIO debería producirse al realizarse por completo el hecho imponible, o sea, una vez terminadas las construcciones, instalaciones u obras de que se tratase, momento en el que, además, podría cuantificarse con conocimiento de causa la base imponible, puesto que esta es “el coste real y efectivo”, pero ocurre, cada vez con más frecuencia, por razones recaudatorias y sobre todo de gestión, que la exigencia de las obligaciones tributarias se anticipa al momento de iniciación del hecho imponible o a etapas intermedias (retenciones, ingresos a

cuenta y fraccionamientos), e incluso, como ocurre en el ICIO, antes de iniciarse la realización del hecho imponible, concretamente a cuando se otorga la licencia de obras.

Añaden estas sentencias del Alto Tribunal que la LHL permite practicar en el momento de concederse la licencia la correspondiente liquidación provisional, condicionada por supuesto a la realización última del hecho imponible, llevando la lógica del sistema de gestión congruentemente a que la liquidación provisional se practique tomando en consideración el presupuesto y los índices o módulos citados, liquidación provisional que será elevada a definitiva, previa la necesaria comprobación administrativa, cuando terminen las obras, momento en el que se puede conocer y cualificar el coste real y efectivo de las mismas.

Es polémica la posibilidad de que la ordenanza establezca una segunda autoliquidación a practicar por el sujeto pasivo, con base en el coste real y efectivo de las obras definitivamente realizadas (*cf.* las sentencias del TSJ de Cataluña de 12 de julio de 2000 y del TSJ de Madrid de 24 de mayo de 2002).

La devolución, reintegro o reembolso procederá, pues, tanto en los casos en que ingresada la liquidación provisional se desista del inicio de las obras, como cuando la liquidación definitiva arroje un resultado inferior a la cantidad ingresada provisionalmente (incluido el caso de que solo se ejecuten parte de las obras comprendidas en la licencia). Aunque la LHL hable de “liquidación provisional a cuenta”, su naturaleza es la de un ingreso a cuenta o anticipado, siendo propiamente la definitiva la única liquidación, con los correspondientes efectos en orden a la prescripción, por ejemplo.

La devolución solo comportará el devengo de los intereses de demora del artículo 31.2 LGT, esto es, desde el comienzo del plazo para la devolución, pues el ingreso a cuenta fue un ingreso debido al concederse la licencia, de acuerdo con la normativa reguladora del impuesto. Lo explica con claridad la sentencia del TSJ de Castilla y León –Sala de Burgos– de 12 de noviembre de 1999: “es obvio que en la actitud desplegada por el recurrente, caracterizada por el pago del impuesto, después de una liquidación provisional, practicada después de haberse solicitado la concesión de una licencia de obras, habiendo desistido después la recurrente de la ejecución de las obras, tramitándose incluso la licencia de actividad, no existe ningún ingreso indebido. Al contrario, en el momento que tales actividades se de-

sarrollaron el impuesto abonado era totalmente debido y ajustado a la normativa legal, luego no puede aplicarse a un ingreso debido, las normas que el legislador da para la devolución de ingresos indebidos aplicables únicamente a los supuestos en que por la existencia de errores fácticos o jurídicos el total o una parte de la cantidad ingresada pueda tener la concentración legal de riesgos indebidos. El Ayuntamiento percibió la cantidad que en el momento del ingreso legalmente era debida y la devolvió, a pesar del transcurso de los plazos legales de caducidad de la licencia concedida, una vez que la solicitante de la licencia, hoy la recurrente, manifestó, por las razones que fuera y que no vienen a cuento, que desistía de iniciar y de realizar la construcción de la estación de servicio. Pero ello que supuso un cambio subjetivo en los proyectos del recurrente nunca puede dar el carácter de indebido de un ingreso debido y legalmente realizado". Simétricamente, no devenga intereses de demora sino desde la notificación de la liquidación definitiva la diferencia positiva que hubiera de ingresarse respecto del ingreso a cuenta.

8.º Plusvalía: Los apartados 2 a 4 del artículo 109 LHL establecen diversos supuestos especiales respecto del devengo y de la devolución del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Se tiene derecho a la devolución cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente por resolución firme haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución del acto o contrato determinante de la transmisión del terreno o de la constitución o transmisión del derecho real de goce sobre el mismo. Pero tal efecto de devolución no tiene lugar: a) Si el acto o contrato le hubiere producido efectos lucrativos, entendiéndose que existen cuando no se justifique que los interesados deban efectuar las recíprocas devoluciones a que se refiere el artículo 1295 del Código Civil; b) Si no se reclama la devolución en el plazo de cinco años desde que la resolución quedó firme; y c) Aunque el acto o contrato no haya producido efectos lucrativos, si la rescisión o resolución se declarase por incumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo del impuesto (artículo 109.2 LHL).

Llama especialmente la atención que el plazo para reclamar la devolución (cuyo *dies a quo* es el de la firmeza de la resolución judicial o administrativa) es de cinco años, apartándose la LHL del plazo general de prescripción tanto de la LGT como de la Ley General Presupuestaria, de cuatro años.

También regula la LHL el mutuo acuerdo y la condición:

– Si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación. Como tal mutuo acuerdo se estimará: a) La avenencia en acto de conciliación; y b) El simple allanamiento a la demanda (artículo 109.3 LHL).

– En los actos o contratos en que medie alguna condición, su calificación se hará con arreglo a las prescripciones contenidas en el Código Civil: a) Si fuese suspensiva no se liquidará el impuesto hasta que esta se cumpla; y b) Si fuese resolutoria, se exigirá el impuesto desde luego, a reserva, cuando la condición se cumpla, de hacer la oportuna devolución (artículo 109.4 LHL).

Dada la sustancial coincidencia de estos criterios legales con los establecidos para el impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (artículos 57 del texto refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993 y 95 del Reglamento de 29 de mayo de 1995), será de aplicación la jurisprudencia recaída respecto de este.

3. La polémica devolución de ingresos en los casos de anulación de actos censales

3.1. Gestión compartida

Como es sabido, el más torturante de los problemas que plantean los tributos locales se produce por la gestión compartida, dual o brifronte de sus dos más importantes impuestos, el IBI y el IAE. En ellos, las respectivas gestiones catastral y censal son competencia de la Administración tributaria del Estado, incluidas las correspondientes inspecciones, así como el conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas por los llamados tribunales de tal clase. Para mayor complicación, aquellas gestiones e inspecciones son delegables en los entes locales, pero, como es sabido (artículo 13.4 de la Ley 30/1992, de Procedimiento Administrativo Común), las resoluciones administrativas se consideran dictadas por el órgano delegante, aquí el estatal.

De ello se derivan complicaciones de todo tipo, alcanzando a las competencias jurisdiccionales, al régimen de ejecutividad y a la ejecución de las resoluciones

administrativas y judiciales, y se potencian al máximo por cuanto las impugnaciones de estos actos catastrales y censales tienen una duración mucho más dilatada (al tenerse que agotar la vía económico-administrativa previa, y por los retrasos más acusados en los órganos jurisdiccionales colegiados que conocen de los recursos) que las relativas a las liquidaciones (no hay que acudir a los órganos económico-administrativos y conocen los juzgados unipersonales). Cuando cualquier lógica impondría que se resolvieran antes los litigios relativos a la valoración catastral o a la clasificación censal y después los que afectaren a las liquidaciones, el sistema legal conduce a la solución contraria, algo así como “colocar la carreta antes que los bueyes”.

3.2. Regulación legal: no suspensión del procedimiento de cobro

Actualmente, hay que estar a lo previsto en el párrafo tercero del artículo 224.1 LGT, del siguiente tenor: “Si la impugnación afectase a un acto censal relativo a un tributo de gestión compartida, no se suspenderá en ningún caso, por este hecho, el procedimiento de cobro de la liquidación que pueda practicarse. Ello sin perjuicio de que, si la resolución que se dicte en materia censal afectase al resultado de la liquidación abonada, se realice la correspondiente devolución de ingresos”. El párrafo se añadió en la tramitación parlamentaria de la LGT, con el designio, según la justificación de la correspondiente enmienda, de “aclarar definitivamente que la impugnación de un acto censal no puede suspender la liquidación, ya que la Administración que conoce del recurso es distinta de la que liquida”.

Debe entenderse que los dos incisos de este párrafo son correlativos el uno del otro. El primer inciso, literalmente entendido, podría dar lugar a pensar que se limita a establecer que la impugnación del acto censal, por este hecho, no suspende la liquidación, pero que impugnada la liquidación regirá respecto de la suspensión de esta el régimen general suspensivo de las liquidaciones, sin mayores limitaciones. Sin embargo, ha de entenderse, como hace la sentencia del TSJ de Cataluña 111/2011, de 3 de noviembre de 2011: “1.º) Que la suspensión de las liquidaciones por IAE o por IBI solo podrá tener lugar, tanto en sede administrativa como jurisdiccional, cuando su impugnación se base en cuestiones o hechos diferentes de la impugnación del acto censal (pendiente ante el órgano económico-

administrativo estatal o inadmisibles ante el ente local o ante el Juzgado); 2.º) Que, por el contrario, la suspensión habrá de ser rechazada cuando la anulación de las liquidaciones por IAE o por IBI se pretenda como simple consecuencia de la invocada nulidad de los actos censales o catastrales o los fundamentos de la reposición no contengan alegación alguna relativa a la gestión tributaria o liquidatoria privativa de los entes locales, limitándose a instar la anulación de las liquidaciones de IAE o de IBI como simple consecuencia o derivación de tener impugnados los actos censales o catastrales, o que únicamente se basan en cuestiones censales o catastrales; 3.º) Que, en consecuencia, la suspensión automática por la prestación de garantía no tendrá lugar cuando la reposición no afecte ni se refiera a la gestión tributaria o liquidatoria del ente local, pues en tal caso no estaríamos más que ante una pretensión cautelar de suspensión por el solo hecho de tener impugnado, o impugnarse simultánea o sucesivamente, el acto censal, lo que viene explícitamente excluido en el art. 224.1.III LGT; y 4.º) Que, como derivación de ello y en aplicación de los arts. 11.2 LOPJ y 247 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, deberá estimarse en la sentencia constitutivo de mala fe, a los efectos de imposición de costas previstos en el art. 139.1 LJCA, la alegación de motivos ficticios o fraudulentamente vertidos como relativos a la gestión propia de los entes locales aquellos que solo se realicen para obtener la suspensión burlando lo dispuesto en tal art. 224.1.III LGT, incurriendo así en manifiesto abuso de derecho y entrañando fraude de ley o procesal contrarios a la buena fe”.

En definitiva, la impugnación del acto catastral o censal solo determinará la suspensión de las liquidaciones en los casos previstos en los artículos 12.4 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (Real Decreto Legislativo 1/2004) y 4 del Real Decreto 243/1995, de gestión del IAE, no rigiendo las normas generales de suspensión de las liquidaciones tributarias, sino la excepcional del primer precepto (solicitud justificando los perjuicios de imposible o difícil reparación, acuerdo expreso y excepcional del Tribunal Económico-Administrativo y contracautelas que aseguren la eficacia del acto impugnado), lo cual viene a reiterarse en el segundo de los preceptos, por la remisión al artículo 111 de la Ley 30/1992, de Procedimiento Administrativo Común. En suma, la disconformidad con el valor catastral o con el acto de gestión censal no producirá ni la suspensión de la acción de cobro de las liquidaciones municipales (salvo suspensión excep-

cional por justificado *periculum in mora*) ni tampoco la suspensión de las liquidaciones que se impugnen por ese solo motivo.

3.3. Devolución de ingresos

Pero lo que aquí interesa es el segundo de los incisos del mismo párrafo: “Ello sin perjuicio de que, si la resolución que se dicte en materia censal afectase al resultado de la liquidación abonada, se realice la correspondiente devolución de ingresos”. Se trata de una consecuencia natural del privilegiado, para los entes locales, sistema de ejecutividad de los actos censales: anulado o rectificado el acto catastral (típicamente, la fijación del valor catastral) o censal (típicamente, la calificación de la actividad), ha de procederse a la correspondiente devolución de ingresos.

Nada más precisa la norma legal, pero ha de tenerse en cuenta:

1.º) En cuanto al momento de la devolución, esta ha de llevarse a cabo cuando se dicte la resolución estimatoria del Tribunal Económico-Administrativo, con carácter inmediato e incluso retroactivo y sin esperar a la firmeza definitiva, cuando sea el ente local quien impugne tal resolución en vía contencioso-administrativa. Ello es necesaria consecuencia de la propia ejecutividad de la resolución económico-administrativa, a salvo de lo que pueda acordarse como medida cautelar por el órgano jurisdiccional.

2.º) Respecto de la eventual firmeza de las liquidaciones, debe insistirse en que la devolución en absoluto requiere que se hayan impugnado las liquidaciones giradas al amparo del acto catastral o censal anulado o rectificado, ni la impide la existencia de eventuales sentencias desestimatorias si se hubieran impugnado, ya sea por causas propias de la gestión propia de los entes locales o ya sea por tener impugnado el acto catastral o censal: lo primero es ajeno a la devolución y lo segundo está inevitablemente abocado al fracaso, pero siempre dejando incólume la devolución en la eventualidad de que la impugnación catastral o censal prospere total o parcialmente. En suma, la firmeza de las liquidaciones es irrelevante para la procedencia de la devolución.

3.º) Además, el plazo de prescripción para la devolución nunca podrá computarse desde que se ingresaron las liquidaciones, sino desde que se dicte la resolución en materia censal, lo cual, en la práctica, puede

ocurrir lustros o decenas de años después del ingreso de las liquidaciones.

4.º) Como consecuencia de lo anterior, los entes locales se podrán ver obligados a muy cuantiosas devoluciones por la anulación o rectificación de los actos catastrales o censales. Repárese, por ejemplo, en las eventuales consecuencias de las resoluciones económico-administrativas o jurisdiccionales relativas a las impugnaciones pendientes contra valoraciones catastrales de los llamados bienes inmuebles de características especiales, tales como centrales eléctricas o nucleares, refinerías de petróleo, presas y embalses, autopistas de peaje, o aeropuertos y puertos comerciales (*cf.* el Real Decreto 1464/2007, de 2 de noviembre, que aprueba las normas técnicas de valoración catastral de estos bienes, y la STS de 30 de junio de 2010, que desestima el recurso directo interpuesto contra él).

5.º) Esta sola circunstancia debiera ser bastante para que los ayuntamientos fueran considerados interesados tanto en las reclamaciones económico-administrativas como en los recursos contencioso-administrativos en que se impugnen tales actos, y por ello emplazados en las reclamaciones y recursos, pero no es así en la práctica en ausencia de una norma específica que debiera introducirse explícitamente, sin que resulte de recibo que tengan la primera noticia de la existencia de impugnaciones cuando estas ya estén resueltas a favor del obligado tributario y deba procederse a la devolución correspondiente.

3.4. En especial, intereses de demora

El devengo de intereses de demora junto con la devolución exige un análisis especial, dado que, adicionalmente, los ayuntamientos habrán de abonar eventuales intereses de demora de gran cuantía, si, como parece, ha de entenderse que los *dies a quo* para el devengo de tales intereses han de ser los de los respectivos ingresos. Aquí aparece con toda su trascendencia el diferente *dies a quo* en las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo (artículo 31.2 LGT) y en las devoluciones de ingresos indebidos (artículo 32.2 LGT). Por tanto, la polémica sobre la naturaleza de una u otra devolución reviste un indudable interés práctico.

El artículo 224.1.III LGT no resuelve directamente la cuestión: no califica el ingreso como indebido, pero no se encuentra dentro de la normativa de un tributo, sino en el precepto que regula la suspensión de la ejecución

del acto recurrido en reposición (*recte*: impugnado en vía administrativa o económico-administrativa). Las cantidades ingresadas podrían estimarse, inicialmente, debidas en aplicación del tributo (IBI o IAE); pero lo trascendente para establecer la naturaleza de la devolución no puede ser que, en virtud de la mecánica impugnatoria y suspensiva, sea obligado el ingreso, sino la ratio de la devolución, que no procede por tratarse de ingresos realizados “como consecuencia de la aplicación del tributo” como en el caso de las retenciones, ingresos a cuenta o ingresos anticipados, sino que el ingreso, aunque obligado, era *ab initio* indebido por ilícito y contrario a derecho, al resultar de una valoración catastral o calificación censal, determinantes de la base imponible, que no correspondían por ilegales. El ingreso era obligado por resultar no de la mecánica del tributo, sino del juego de las disposiciones legales relativas a la ejecutividad de los actos administrativos, de forma simétrica al de todas las liquidaciones tributarias, cuya anulación da lugar sin duda a un ingreso propiamente indebido (artículo 221.2 LGT) y al abono de los intereses de demora desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso (aquí, sucesivos ingresos).

Las razones que justifican un tratamiento diferente del abono de intereses cuando el ingreso es consecuencia de la mecánica de un tributo, se deben a esta propia mecánica de retenciones o pagos a cuenta, y de la misma manera que el contribuyente al que resten cantidades a pagar (declaración positiva o a ingresar del IRPF) no abona intereses desde el mes en que percibió los rendimientos, tampoco la Administración ha de añadir a la devolución (declaración negativa o a devolver) intereses desde los meses o fechas en que se practicaron las retenciones o los ingresos a cuenta, sino únicamente desde el vencimiento del plazo para la devolución.

Estas razones se hallan del todo ausentes en el caso que tratamos de anulación o rectificación del acto catastral o censal. Aquí la devolución tiene lugar por la ejecutividad de tales actos, y, en cuanto a su demora o retraso, por la distribución de competencias entre los entes locales y la Administración del Estado, nada de lo cual puede llevar a considerar el ingreso como “debido”, por más que sea obligado. Cuestión diferente, y aún más problemática, es la posibilidad de acción de los entes locales contra tal Administración estatal, autora del acto anulado o rectificado, pero en todo caso de obligado acatamiento también por los entes locales, pues se trata de impuestos obligatorios y ajustados

siempre a esos actos estatales. No creemos que ello permita una acción de regreso en cuanto al principal de la devolución, pero sí en cuanto a los intereses de demora, pues esta es siempre imputable a tal Administración del Estado, única competente para la respectiva gestión catastral o censal, para la organización y funcionamiento de los tribunales económico-administrativos y también de los tribunales de justicia, y, por tanto, responsable de las demoras en la tramitación de las impugnaciones.

4. Sistemática de la regulación de la devolución de ingresos indebidos

La sección 5.^a del capítulo II del título V de la LGT regula, en su único precepto, el artículo 221, el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, haciéndolo, por tanto, dentro de los procedimientos especiales de revisión. Con tal ubicación sistemática se ha mantenido la tradición legislativa en esta materia, aunque no siempre la devolución de ingresos indebidos presenta carácter revisor, ya que, en ocasiones, no revisa acto alguno, sino que se limita a ejecutar una devolución acordada en un procedimiento auténticamente revisor, administrativo o jurisdiccional.

Se exigirá una fase previa de declaración del derecho en los supuestos expresamente mencionados (genuinos ingresos indebidos del artículo 221.1 LGT: duplicidad en el pago, cantidad pagada superior al importe a ingresar e ingreso de deudas prescritas). También será necesario un procedimiento declarativo en los supuestos en que el obligado tributario pretende la rectificación de su propia autoliquidación, en particular en los supuestos en los que ha ajustado su autoliquidación a los criterios administrativos, pero sin estar conforme con los mismos, en que deberá instar la rectificación de aquella como paso previo para poder obtener el pretendido ingreso indebido. En todos los demás supuestos, la devolución irá precedida de un procedimiento de revisión, ya sea de los especiales, para los actos administrativos firmes, o previo recurso, para los restantes, por lo que el procedimiento de devolución se limitará a ejecutar la resolución recaída en el procedimiento revisor previo, devolviendo las cantidades que procedan.

Por tanto, como devolución de ingresos indebidos entiende exclusivamente la LGT la regulada en su artículo 221, al que se remite el artículo 32.1 de la pro-

pia LGT, quedando fuera del concepto de devolución de ingresos indebidos los demás deberes de contenido económico de la Administración que se mencionan en el artículo 30.1 LGT: obligación de realizar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, la de reembolso de los costes de las garantías y la de satisfacer intereses de demora.

En consecuencia, la devolución de ingresos indebidos cuyo procedimiento se regula en el artículo 221 LGT es la que se define en el artículo 32 de la misma Ley, con tres disposiciones de distinto calado:

a) Una primera, meramente conceptual: La Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores, o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 221 LGT.

b) Una segunda, relativa a los intereses de demora: Con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 LGT, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite, devengándose, a estos efectos, desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución, pero las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado no se tendrán en cuenta a efectos de este cómputo. Por tanto, el devengo de intereses es automático y se acuerda de oficio, sin necesidad de solicitud del interesado, siendo el *dies a quo* el de realización del ingreso indebido y el *dies ad quem* el de ordenación del pago de la devolución.

c) Una tercera, reguladora de un supuesto bien específico: Cuando se proceda a la devolución de un ingreso indebido derivado de una autoliquidación ingresada en varios plazos, se entenderá que la cantidad devuelta se ingresó en el último plazo, y, de no resultar cantidad suficiente, la diferencia se considerará satisfecha en los plazos inmediatamente anteriores. Esta regla específica del artículo 32.3 LGT será aplicable –según establece la disposición adicional cuarta, apartado 2, LGT– a la devolución de ingresos indebidos derivados de pagos fraccionados de deudas de notificación colectiva y periódica realizados a las entidades locales.

A su vez, como ya quedó apuntado, el artículo 221 LGT regula tres cuestiones conceptualmente diferentes, a saber:

Primera.–El reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en los supuestos del apar-

tado 1 del precepto. Se trata de los “ingresos indebidos” *stricto sensu* o ingresos indebidos genuinos.

Segunda.–La ejecución de la devolución, que podrá provenir de la anterior declaración o en virtud de un acto administrativo o una resolución económico-administrativa o judicial, mencionada en el apartado 2 del mismo artículo 221. Según esto, también será ingreso indebido, *lato sensu*, todo el que derive de un acto administrativo, una resolución económico-administrativa o una resolución jurisdiccional.

Tercera.–La rectificación de autoliquidaciones, mencionadas en el apartado 3 del artículo 221 y reguladas en el artículo 120.3 de la misma LGT.

De esta forma, la LGT no ha sabido terminar con la confusión anterior, que era mucho mayor, al no establecerse las precisas diferencias que se introducen en ella, pues el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, con la rúbrica de regulación del procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos (dictado, pues, 27 años después de la promulgación de la Ley General Tributaria de 1963), desarrolló el artículo 155 de esta, cuyo alcance y significado fue objeto de diversas interpretaciones (estrictamente ejecutiva, a manera de trámite de ejecución de todos aquellos acuerdos de los que resulte el derecho a la devolución de ingresos tributarios indebidamente efectuados; como remedio procesal autónomo o vía diferente a la impugnatoria; o de doble carácter: declarativo en casos limitados y ejecutivo en los demás). No faltó quien sostuvo la tesis de la identificación entre ingreso indebido e ingreso ilegal, entendiéndose por tal todo el producido sin justa causa u obtenido en desacuerdo con las normas objetivas establecidas para su exacción.

Esta tesis que prescinde de la firmeza de las liquidaciones ha de considerarse contraria al principio de seguridad jurídica, de forma que declarada por los tribunales la nulidad de una norma, o establecida una determinada interpretación legal, habría de procederse a la devolución de cuantas cantidades se hubieran ingresado dentro de los cuatro años anteriores. La polémica STC 45/1989, de 20 de febrero de 1989 (tributación conjunta en el IRPF), declaró al respecto que deben considerarse no susceptibles de revisión no solo las cuestiones decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, sino también, por exigencia del mencionado principio de seguridad jurídica, las establecidas mediante actuaciones administrativas firmes, pues la conclusión contraria entrañaría un inaceptable

trato de favor para quien recurrió, sin éxito, ante los tribunales, en contraste con el trato recibido por quien no instó en tiempo la revisión del acto de aplicación de las disposiciones hoy declaradas inconstitucionales. En definitiva, cualquier ampliación de la posibilidad de obtener la devolución de lo ingresado por liquidaciones erróneas, nunca podrá llegar a eliminar el concepto mismo de firmeza y carácter definitivo de aquellas liquidaciones no impugnadas en tiempo y forma, de manera que quedarán vacías de contenido las normas sobre los plazos y formas de impugnación de las mismas. En tal sentido, el artículo 219 del viejo Reglamento del impuesto de derechos reales de 15 de enero de 1959 establecía que, para que pueda acordarse la devolución de lo que por el impuesto crea satisfecho de más el contribuyente, por razones distintas del error puramente material o de hecho, es indispensable que en tiempo hábil, o sea dentro del plazo de quince días, a partir del siguiente al de su notificación, se impugne la liquidación que motivare el ingreso, estimándose este firme y aquella consentida y sin ulterior recurso cuando no se haga en tiempo y forma dicha impugnación.

En definitiva, como ya hiciera el Real Decreto 1163/1990 y ahora mantiene el artículo 221 LGT/2003, la variada índole de las cuestiones examinadas exige distinguir cuidadosamente supuestos muy distintos que equívocamente se suelen tratar como ingresos indebidos. Y todo ello completado con lo que antes señalaba la disposición adicional segunda de aquel Real Decreto y ahora dispone el artículo 221.3 LGT/2003, esto es, el respeto a la firmeza de los actos administrativos.

5. Devolución de ingresos indebidos genuinos

5.1. *Condictio indebiti*

Consideramos genuina devolución de ingresos indebidos (“ingresos indebidos” propiamente dichos o *stricto sensu*) la anteriormente regulada en el artículo 7.1 del Real Decreto 1163/1990 y ahora en el artículo 221.1 LGT, precepto que acertadamente prescinde de involucrar en la materia de devolución de ingresos indebidos la rectificación de errores materiales, de hecho o aritméticos, como hacía el apartado 2 del artículo 7 del Real Decreto 1163/1990: el acto administrativo que

acuerde rectificar el error será uno de los ejecutivos según el artículo 221.2 LGT.

Esta genuina devolución de ingresos indebidos deriva del principio general consagrado en el artículo 1895 del Código Civil, según el cual “Cuando se recibe alguna cosa que no había derecho a cobrar, y que por error ha sido indebidamente entregada, surge la obligación de restituirla”. En el derecho romano se reguló la *condictio indebiti*, cuando por error se ha efectuado un pago indebidamente, o sea a base de una obligación inexistente o ineficaz. Nos dice P. Bonfante que el derecho romano requería, para intentar la *condictio*, que el error de quien pagó indebidamente fuese excusable, reglamentando Justiniano de un modo un poco particular el gravamen de la prueba en la *condictio indebiti*, especialmente tratándose de pupilos o menores, mujeres y personas ignorantes que hubieran pagado indebidamente: Digesto 22,3, 25, cuya ley es enteramente obra de los compiladores.

Según la STS (Sala de lo Civil) de 21 de noviembre de 1957, son requisitos para que pueda ejercitarse la acción de repetición de lo indebido:

a) Pago efectivo hecho con la intención de extinguir la deuda (*animus solvendi*) o en general de cumplir un deber jurídico.

b) Inexistencia de obligación entre el que paga y el que recibe, y, por consiguiente, falta de causa en el pago, que puede ser indebido subjetivamente (*ex persona*), cuando, existiendo el vínculo, relacione a personas distintas de la que da y recibe el pago, u objetivamente (*ex re*), cuando falta la relación de obligaciones entre *solvens* y *accipiens*, bien porque jamás haya existido la obligación (“cosa que nunca se debió”, según expresa el artículo 1910 del Código Civil), porque aún no haya llegado a constituirse (obligación sujeta a una condición que todavía no se ha cumplido), porque, habiendo existido la deuda, esté pagada o extinguida (cosa “que ya estaba pagada”, como dice el mismo artículo 1910), o porque se haya entregado mayor cantidad de la debida.

c) Error por parte del que hizo el pago.

Sobre la naturaleza de tal error, es opinión generalmente admitida entre los romanistas la de que el requisito del error de hecho constituye nota afirmada en el régimen de la *condictio indebiti* justiniana. Indica J. Iglesias que en el *Codex*, y a diferencia de lo que ocurre en el Digesto, se observa la preocupación constante por distinguir entre *error facti* y *error iuris*. Por el contrario, la STS (Sala de lo Civil) de 7 de julio

de 1950 insiste en que el artículo 1895 no distingue entre el error de derecho y el error de hecho, teniendo declarado anteriormente que “una cosa es que la ignorancia de la Ley no favorezca al que la padece y otra que contra la realidad misma de las cosas se convierta en vicio de la voluntad lo que es falta de conocimiento o concepto equivocado”, y, por otra parte, es evidente que el artículo 1895, de cuyo cumplimiento se trata, no distingue entre el error de derecho y el error de hecho, limitándose a declarar que cuando se recibe alguna cosa que no había derecho a cobrar y que por error ha sido indebidamente entregada surge la obligación de restituirla, y así es justo que sea, pues de otro modo vendría a no sancionarse un enriquecimiento injusto fundado en el error ajeno, y como quiera que en la escritura de inventario de bienes y entrega de legado a que se refiere la demanda se hace constar que se entregan los expresados valores en cumplimiento de la voluntad del testador, y resulta que tal voluntad era inexistente, forzoso es reconocer en la legataria que recibió el legado la obligación de restituirlo.

5.2. Supuestos

Los supuestos vigentes para el reconocimiento del derecho a la genuina devolución de ingresos indebidos son los cuatro siguientes, conforme al artículo 221.1 LGT:

a) Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones: Este era el único supuesto de ingreso indebido ya previsto en el artículo 6 del Reglamento de reclamaciones económico-administrativas de 29 de julio de 1924, cuyo texto, redactado según lo dispuesto en el Decreto de 2 de agosto de 1934, rezaba así: “No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, cuando los contribuyentes se consideren con derecho a la devolución de cantidades ingresadas en la Hacienda Pública, bien por duplicación del pago o notorio error de hecho, imputable a la Administración o al contribuyente, como error material en la declaración tributaria, equivocación aritmética al liquidar o señalamiento de tipo que no corresponda al concepto liquidado, podrán solicitar del Centro ministerial en que se hayan practicado las liquidaciones o de la Delegación de Hacienda, en su caso, las rectificaciones o devoluciones consiguientes, dentro del plazo de cinco años, contados desde la fecha del ingreso que se reputa indebido. Cuando la Administración advierta cualquiera de los errores evidentes a que se refiere

el párrafo anterior antes de que se realice el ingreso correspondiente en arcas del Tesoro, deberán ser rectificadas de oficio mediante expediente sumario a propuesta de la oficina gestora o de la Intervención, oyendo siempre a esta y acordando en definitiva el Centro ministerial o la Delegación de Hacienda en que se hubieron practicado las liquidaciones correspondientes”.

Este supuesto, como los dos siguientes, se deriva de la existencia de un error material no en la liquidación del tributo o en el acuerdo sancionador, sino en la fase de recaudación, esto es, en el acto del pago o ingreso, ya sea mediante duplicidad (en este supuesto), pago excesivo (supuesto siguiente) o pago de deudas o sanciones prescritas (tercer supuesto). Como consecuencia de ello, si se comprueba que se ha producido una duplicidad en el pago, es irrelevante que tal pago se haya hecho en virtud de actos administrativos firmes, porque esta firmeza no afecta a la cualidad de indebido del ingreso, en el sentido típico o genuino del mismo, esto es, el derivado de la *condictio indebiti* del derecho común, criterio seguido por la sentencia del TSJ de Cataluña 765/2006, de 13 de julio de 2006, en un caso en que se practicaron e ingresaron dos liquidaciones de intereses de demora, una como consecuencia de las actas de inspección, y otra por la Administración de la AEAT, por ingreso fuera de plazo, que abarcaban los mismos períodos impositivos y por idénticos conceptos.

b) Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación: En este supuesto de ingreso de cantidad superior al importe de las liquidaciones o autoliquidaciones, estamos también, claramente, ante un ingreso indebido, semejante a la duplicidad de pago, y parece preferible su reconocimiento como tal a su regulación como error de hecho.

c) Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción: Este supuesto de ingreso de deudas ya prescritas fue durante un tiempo polémico, por cuanto las SSTs de 6 y de 26 de junio de 1989 declararon que la prescripción ganada era renunciable, expresa o tácitamente, por quien la hubiera consumado a su favor, de acuerdo con el artículo 1935 del Código Civil. Sin embargo, ya entonces se advirtió que era muy dudosa la aplicación de esta norma común a las deudas tributarias, en las que la prescripción se aplica de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepción el sujeto pasivo, lo que resulta incompatible

con la renuncia a la prescripción. Por tanto, ya se sostuvo entonces que este supuesto debía incluirse entre los que dan derecho al reconocimiento de devolución de ingresos indebidos, pues si la Administración debió aplicar de oficio la prescripción, el incumplimiento de tal deber no puede perjudicar al sujeto pasivo.

La exposición de motivos del Real Decreto 1163/1990 ya señaló que el mismo introduce dos modificaciones trascendentes en el ordenamiento vigente, entre ellas el reconocimiento del derecho a la devolución de cantidades ingresadas cuando la correspondiente deuda tributaria liquidada ya estaba prescrita, recogida en su artículo 7.1.c). El mismo criterio se recogió en el Reglamento General de Recaudación aprobado por el Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, en su artículo 60. En suma, si la Administración debió aplicar de oficio la prescripción, el incumplimiento de tal deber no puede perjudicar al sujeto pasivo.

Este cambio de orientación en la normativa reglamentaria originó, a su vez, la corrección de la anterior doctrina jurisprudencial. Así lo resalta la STS de 5 de abril de 2002, afirmando que la doctrina jurisprudencial acerca de la renuncia a la prescripción ganada en el campo del derecho tributario fue abandonada, a partir de la sentencia de 10 de marzo de 1995, en las múltiples sentencias que le han sucedido, consecuencia de los cambios que se produjeron en la legislación fiscal, como en ella se detalla (*cfr.* también las SSTs de 14 de febrero de 1997, 12 de noviembre de 1998, y 8 de febrero de 2002).

La LGT zanja definitivamente esta cuestión, mediante dos normas de rango legal: la citada del artículo 221.1.c) y la contenida en el artículo 69.2 (“La prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario”).

d) Cuando así lo establezca la normativa tributaria:

Se trata de una cláusula de cierre, para poner de manifiesto la inclusión de todos aquellos casos en que la normativa tributaria establezca la devolución de ingresos indebidos.

5.3. Declaración de inconstitucionalidad de norma legal o de infracción del derecho comunitario

La LGT no hace mención a la problemática que se deriva de los ingresos realizados en cumplimiento de una

norma legal declarada posteriormente inconstitucional. Inicialmente, el Tribunal Constitucional mantuvo que la inconstitucionalidad de una ley conllevaba su nulidad y consiguiente devolución de lo indebidamente ingresado, por lo que la ausencia de previsiones específicas en las primeras sentencias dictadas por el Tribunal Constitucional, que anularon varios preceptos de la Ley de Saneamiento de las Haciendas Locales, llevó a la promulgación de normas específicas que obligaron a la devolución *ex officio* de las cantidades ingresadas por los entes locales en aplicación de aquellos (*cfr.* Real Decreto 1959/1986, de 29 de agosto, por el que se establece el régimen de devoluciones de las cantidades ingresadas por recargo sobre el IRPF, dictado como consecuencia de la inconstitucionalidad de los artículos 8.1 y 9.1 de la Ley de Medidas Urgentes de Saneamiento de las Haciendas Locales por la STC 179/1985, de 19 de diciembre; Real Decreto-ley 1/1987, de 10 de abril, por el que se concede un crédito extraordinario para hacer efectiva la devolución de las cantidades ingresadas en exceso por las Contribuciones Territoriales Rústica y Pecuaria y Urbana y se regula el procedimiento especial de devolución, consecuencia de la STC 19/1987, de 17 de febrero; y Orden Ministerial de 11 de junio de 1987, que desarrolló la devolución de las contribuciones territoriales prevista en el citado Real Decreto-ley 1/1987).

Pero bien pronto –y ahora ya no ante ingresos de los entes locales, sino de la Hacienda estatal– la situación cambió, a partir de la citada STC 45/1989, de 20 de febrero de 1989 (tributación conjunta en el IRPF), que, como ha quedado expuesto, declaró que deben considerarse no susceptibles de revisión no solo las cuestiones decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, sino también, por exigencia del principio de seguridad jurídica, las establecidas mediante actuaciones administrativas firmes, pues la conclusión contraria entrañaría un inaceptable trato de favor para quien recurrió, sin éxito, ante los tribunales, en contraste con el trato recibido por quien no instó en tiempo la revisión del acto de aplicación de las disposiciones hoy declaradas inconstitucionales. Se consagró así la llamada doctrina “prospectiva” o “pro futuro” de la eficacia de las sentencias del Tribunal Constitucional, repetidamente aplicada por este (*cfr.* el fundamento jurídico 8 de la STC 193/2004, de 4 de noviembre de 2004, que anula la redacción originaria del artículo 90 LHL, en la medida en que excluye del prorrateo por trimestres de las cuotas del impuesto de actividades

económicas los supuestos de baja por cese en el ejercicio de actividades económicas).

Sin embargo, en casos como el de la inconstitucionalidad del gravamen complementario del juego, el Tribunal Supremo ha permitido la devolución de lo ingresado vía indemnización por responsabilidad patrimonial de la Administración, siempre que se hubiere reclamado dentro del año siguiente a la publicación de la sentencia (*cf.* SSTs de 29 de febrero de 2000, 13 de junio de 2000, 15 de julio de 2000, y otras muchas posteriores).

También ha de reseñarse la incidencia en la devolución de ingresos indebidos de las declaraciones del Tribunal de Luxemburgo por infracciones del derecho comunitario. Así, respecto de la regla de prorrata en el IVA, ha de consultarse la sentencia de tal Tribunal de 6 de octubre de 2005; y sobre los efectos de esta, la STS de 24 de enero de 2011 (responsabilidad patrimonial de la Administración) y la sentencia del TSJ de Cataluña 485/2011, de 27 de abril de 2011, que examina en detalle esta problemática, destacando, en particular, que “en ausencia de disposiciones de la Unión relativas a la devolución de ingresos indebidos, corresponde al ordenamiento jurídico de cada Estado miembro designar las jurisdicciones competentes y regular las modalidades procesales aplicables a dichas reclamaciones, tal y como enseñan, entre otras, las sentencias del Tribunal de Justicia de 21 de mayo de 1976, *Roquette frères/Comisión* (26/74, Rec. p. 677); de 16 de diciembre de 1976, *Rewe-Zentralfinanz y Rewe-Zentral* (33/76, Rec. p. 1989; la ya citada *Peterbroeck* (CRec. p. I de 24 de septiembre de 2002, *Grundig Italiana* (CRec. p. Iy de 2 de octubre de 2003, *Weber’s Wine World* (CRec. p. 11365). En definitiva, el propio Tribunal de Justicia, al ubicar el procedimiento para la devolución de los ingresos indebidos en el ámbito de la autonomía procedimental de los Estados miembros, está, en realidad, invitando a considerar dentro de este específico campo los parámetros generales anteriormente descritos”.

5.4. Procedimiento

El artículo 221.1 LGT se limitó a establecer dos prescripciones de carácter procedimental: En su inciso inicial se dispone que el procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia del interesado; y en el párrafo último señala que reglamentariamente se de-

sarrollará el procedimiento previsto en este apartado, al que será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 220, relativo a los plazos máximos para notificar resolución expresa.

El desarrollo reglamentario se llevó a cabo, estrictamente, por lo previsto en la sección 2.ª del capítulo V del Reglamento de revisión (Real Decreto 520/2005), bajo la rúbrica “Procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en los supuestos del artículo 221.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”, si bien dicho capítulo V regula también las “Disposiciones generales” en su sección 1.ª y la “Ejecución de la devolución de ingresos indebidos” en su sección 3.ª.

Las normas procedimentales para el estricto reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos pueden resumirse así:

1. La iniciación, regulada en el artículo 17 del indicado Reglamento:

A) Si lo es a instancia del interesado, la solicitud deberá dirigirse al órgano competente para resolver, y, además de las menciones a que se refiere el artículo 2 del propio Reglamento, contendrá: **a)** Justificación del ingreso indebido, adjuntando los documentos que acrediten el derecho a la devolución, así como cuantos elementos de prueba considere oportunos a tal efecto. Los justificantes de ingreso podrán sustituirse por la mención exacta de los datos identificativos del ingreso realizado, entre ellos la fecha y el lugar del ingreso y su importe; **b)** Declaración expresa del medio elegido por el que haya de realizarse la devolución, de entre los señalados por la Administración competente, pudiendo optarse, si tal Administración no hubiera señalado medios para efectuar la devolución, por transferencia bancaria, indicando el número de código de cuenta y los datos identificativos de la entidad de crédito, o por cheque cruzado o nominativo, medio este último por el que se efectuará si el beneficiario de la devolución no hubiera señalado otro medio de pago; y **c)** En su caso, una solicitud de compensación, en los términos previstos en el Reglamento General de Recaudación (actualmente, artículos 55 a 59 del aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio).

B) Cuando el procedimiento se inicie de oficio, se notificará al interesado el acuerdo de iniciación, y, si los datos en poder de la Administración tributaria son suficientes para formular la propuesta de resolución, el procedimiento podrá iniciarse mediante la notificación de dicha propuesta.

2. El desarrollo o tramitación del procedimiento, según el artículo 18 del mismo Reglamento de revisión:

En la tramitación del expediente, el órgano competente de la Administración tributaria comprobará las circunstancias que, en su caso, determinen el derecho a la devolución, la realidad del ingreso y su no devolución posterior, así como la titularidad del derecho y la cuantía de la devolución, y: **a)** Podrá solicitar los informes que considere necesarios; **b)** Con carácter previo a la resolución, deberá notificar al obligado tributario la propuesta de resolución, para que, en un plazo de 10 días, presente las alegaciones y los documentos y justificantes que estime necesarios, pero podrá prescindirse de dicho trámite cuando no se tengan en cuenta otros hechos o alegaciones que los realizados por el obligado tributario, o cuando la cuantía propuesta a devolver sea igual a la solicitada, excluidos los intereses de demora; y **c)** Finalizadas las actuaciones, el órgano competente para la tramitación elevará al órgano competente para resolver la propuesta de resolución.

3. La resolución, que se rige por el artículo 19:

En el ámbito de competencias del Estado, la competencia para resolver corresponderá al órgano de recaudación que se determine en la norma de organización específica. Según la disposición adicional primera del mismo Reglamento de revisión, tratándose de entidades locales, habrá de estarse al órgano determinado conforme a lo que establezca su normativa específica.

El órgano competente para resolver dictará una resolución motivada en la que, si procede, se acordará el derecho a la devolución, y se determinarán el titular del derecho y el importe de la devolución. En los procedimientos iniciados a instancia de parte, el interesado podrá entender desestimada su solicitud por silencio administrativo transcurrido el plazo máximo de seis meses sin haberse notificado la resolución expresa. Esta última previsión reglamentaria es acorde con la remisión que el artículo 221.1 LGT hace al artículo 220.2 de la misma Ley. De esta forma, el plazo máximo para notificar resolución expresa será de seis meses desde que se presente la solicitud por el interesado o desde que se le notifique el acuerdo de iniciación de oficio del procedimiento. El transcurso de este plazo sin que se hubiera notificado resolución expresa producirá los siguientes efectos: a) La caducidad del procedimiento iniciado de oficio, sin que ello impida que pueda iniciarse de nuevo otro procedimiento con posterioridad; b) La desestimación por silencio administrativo de la solicitud, si el procedimiento se hubiera iniciado a instancia del interesado.

Según la regla general del artículo 221.6 LGT, las resoluciones que se dicten en este procedimiento serán susceptibles de recurso de reposición y de reclamación económico-administrativa.

5.5. Ejecución de la devolución

Según dispone el artículo 221.2 LGT, tanto cuando el derecho a la devolución se hubiera reconocido mediante el procedimiento previsto en el apartado 1 del mismo precepto (genuinos ingresos indebidos), como cuando resulte en virtud de un acto administrativo o una resolución económico-administrativa o judicial, se procederá a la ejecución de la devolución en los términos que reglamentariamente se establezcan. Esta ejecución se regula, conjuntamente para los ingresos indebidos *lato sensu*, en el capítulo V del Reglamento de revisión, y la analizamos posteriormente.

6. Firmeza y nulidad “cualificada”

6.1. La firmeza como exclusión de la devolución

Debe insistirse de nuevo en que la devolución de ingresos indebidos no significa prescindir del concepto de actos firmes, en los que la devolución solo se producirá en los casos expresamente tasados por la Ley, como ya lo establecía la disposición adicional segunda del Real Decreto 1163/1990.

La firmeza excluye en principio cualquier pretensión de devolución, incluso cuando se trate de actos dictados en aplicación de una norma anulada: así lo ha declarado posteriormente el Tribunal Constitucional en la referida STC 45/1989, de 20 de febrero de 1989, y así venía previsto por el artículo 120 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 para la anulación de disposiciones de carácter general, que se equiparaba a derogación, sin perjuicio de subsistir los actos firmes dictados en aplicación de la disposición anulada. En tal sentido, la STS de 26 de junio de 1989 concluyó señalando que “Es muy probable que la solución más justa, en un Estado de derecho, fuera la revisión incluso *ex officio* de los actos administrativos y también de las sentencias, por qué no, cuyo respaldo inmediato estuviere en una ley inconstitucional o en una disposición reglamentaria ilegal, que para el caso es lo mismo,

pero en el estado actual de la cuestión, más arriba expuesto, tanto el legislador como el intérprete supremo de la Constitución nos dicen otra cosa, y a ella hemos de atenernos por el momento”.

Los actos firmes (que, debe recordarse, únicamente se producen cuando la notificación se ha llevado a cabo en debida forma) solo podían ser rectificadas en casos de errores de hecho (artículo 156 LGT de 1963) o revisados a través de los procedimientos especiales, con motivos tasados y extraordinarios, de revisión de los artículos 153, 154 y 171 de la misma LGT de 1963. En tales casos, no se trataría de procedimientos de reconocimiento de devolución de ingresos indebidos, sin perjuicio de la devolución ejecutiva posterior a la resolución que accediera a la rectificación o diere lugar a la revisión.

La regulación actual, en la misma línea, se contiene en el artículo 221.3 LGT: “Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244”. Por tanto, ante un acto firme –sea de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones– solo se puede solicitar la devolución en los siguientes casos: 1.º Revisión de actos nulos de pleno derecho; 2.º Revocación; 3.º Rectificación de errores; y 4.º Recurso extraordinario de revisión.

Respecto de la anulación de disposiciones generales, hay que estar actualmente a lo previsto en el artículo 73 LJCA: Las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general, no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente.

La jurisprudencia aplica reiteradamente estas conclusiones: cuando un contribuyente ha consentido formalmente una liquidación tributaria, por no haber utilizado en su momento el derecho a impugnarla, resulta improcedente, frente a la indudable firmeza del referido acto tributario, pretender, después, la devolución de lo abonado como pago de tal exacción con

fundamento en que se trata de un ingreso indebido (STS de 27 de marzo de 2002); una pretensión exclusivamente de devolución de unos ingresos procedentes de liquidaciones firmes ha de declararse inadmisibles, pero si la solicitud de declaración de nulidad de unas liquidaciones tributarias, y, en su caso y como colofón de ello, la devolución de los ingresos que en su virtud se practicaron, se extendía a su nulidad de pleno derecho u otra causa de revisión, habrá que pronunciarse sobre tal solicitud (STS de 18 de abril de 2002).

6.2. Supuestos de nulidad “cualificada”

Entendemos por tales los cuatro citados en que, no obstante la firmeza del acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones, procede la devolución de ingresos indebidos. Mencionaremos únicamente las novedades que al respecto ha introducido la LGT y los pronunciamientos jurisprudenciales más relevantes:

1.º Revisión de actos nulos de pleno derecho:

El artículo 217.1 LGT incorpora al listado de actos nulos aquellos que menciona el artículo 62 de la Ley 30/1992, de Procedimiento Administrativo Común, y que no estaban presentes en la anterior regulación del artículo 153 LGT de 1963 (los que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional; los que tengan un contenido imposible; y los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición), pero con ello no hay propiamente una innovación en nuestro ordenamiento, toda vez que existe un consenso unánime acerca de la aplicación de estos motivos de nulidad en el ámbito tributario.

También se introducen innovaciones en los motivos: a) Se aclara, en coherencia con la Ley 30/1992, que la incompetencia que da lugar a la nulidad es la que deriva de la materia o del territorio, no así la jerárquica; y b) Por el mismo motivo, la LGT ya no se refiere a los actos constitutivos de delitos, sino de infracción penal, quedando clara la nulidad de los actos que no constituyen delitos pero sí faltas.

En todo caso, ha de advertirse sobre los clamorosos excesos en la invocación de supuestas “nulidades de pleno derecho”, y reiterarse algunos pronunciamientos jurisprudenciales frente a ellos:

1. La incompetencia ha de ser “manifiesta”, esto es, que aparezca de forma evidente, notoria, clara, terminante y tajante, sin que se requiera realizar previamente una labor de interpretación jurídica, debiendo aparecer de una manera clara, sin que exija esfuerzo dialéctico su comprobación, por saltar a primera vista.

2. El contenido imposible requiere la imposibilidad, física o legal, de cumplir el acto, como es el caso de indeterminación de su contenido. La imposibilidad ha de ser de carácter material o físico, ya que una imposibilidad de carácter jurídico equivaldría prácticamente a ilegalidad y anulabilidad del acto; debe ser igualmente originaria, ya que la sobrevenida comportaría la simple ineficacia del acto; siendo por tanto actos de contenido imposible los que resultan inadecuados, en forma total y originaria, a la realidad física sobre la que recaen, o los que encierran una contradicción interna en sus términos (imposibilidad lógica), por oponerse a leyes físicas inexorables o a lo que racionalmente se considera insuperable.

3. Para calificar como constitutiva de infracción penal una determinada conducta se requiere una previa sentencia penal, con el inconveniente que suscitan los casos en que no haya sentencia de condena por falta de elementos subjetivos o por extinción de la acción penal, pero el acto sea, objetivamente, constitutivo de delito.

4. La omisión del procedimiento ha de ser total y absoluta, comprendiendo, no obstante, no solo la inexistencia de todo trámite, por esencial que sea, sino también otros supuestos, como la falta de seguimiento del concreto y específico procedimiento previsto para el caso en cuestión, y la omisión de los trámites esenciales o fundamentales integrantes de un procedimiento determinado, por ejemplo la omisión del trámite de audiencia cuando la misma ocasiona indefensión material. Como ejemplos de omisión total de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados, se citan la falta de convocatoria o la falta de quórum.

5. La carencia de requisitos esenciales para la adquisición de derechos se refiere a los “esenciales”, lo que debe circunscribir este supuesto a casos extremos únicamente.

6. Dentro del supuesto de establecimiento expreso en una disposición de rango legal (lo que excluye la introducción por vía reglamentaria o acuñación jurisprudencial) ha de citarse el artículo 103.4 LJCA (nulidad de pleno derecho de los actos y disposiciones contra-

rios a los pronunciamientos de las sentencias y que se dicten con la finalidad de eludir su cumplimiento).

2.º) Revocación: El artículo 219 LGT ciñe la posibilidad de revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones “en beneficio de los interesados”. Habrá de basarse en alguna de las causas de revocación (delimitación positiva) del artículo 219.1, sin que se puedan transgredir los límites que señala el mismo precepto (delimitación negativa).

En cuanto a las causas de revocación, en lo esencial, las causas propias de anulabilidad del artículo 154 LGT de 1963 han pasado a ser causas de revocación, que solo podrá operar en beneficio de los particulares:

1. Cuando se estime que infringen manifiestamente la ley: La infracción ha de ser descubierta, patente, terminante, indudable, inequívoca, ostensible, notoria, clara o evidente, y determinable sin necesidad de una especial labor interpretativa, no existiendo cuando exista duda racional o perplejidad sobre la ilegalidad. Además, ha de ser relevante, afectando a los elementos esenciales de la norma transgredida, alterando sustancialmente la finalidad perseguida por esta, bien en su presupuesto o bien en sus consecuencias.

2. Cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado: Se trata del “conocimiento de nuevos datos que justifiquen volver sobre lo ya resuelto”, no siendo necesaria la aportación de nuevas pruebas, bastando “circunstancias sobrevenidas”, las cuales no han de referirse a “elementos del hecho imponible”, siendo suficiente que “afecten a una situación jurídica particular”, así como que “pongan de manifiesto la improcedencia del acto administrativo dictado”, expresión de por sí tan amplia que incluso ha llegado a sostenerse la posibilidad de revocación exclusivamente por motivos de oportunidad, interpretación que no cabe compartir, dado el sentido de las enmiendas parlamentarias que dieron origen al texto legal.

En la enmienda parlamentaria que recoge el texto legal se ponían algunos ejemplos de supuestos incluidos en esta causa (“sanciones firmes que han quedado sin causa, resultados lesivos consecuencia de la descoordinación de órganos, así como irregularidades de especial gravedad”).

3. Cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados: La mayor parte de los vicios de forma constituirán meras irregularidades no invalidantes, ex artículo 63.2 de la

Ley 30/1992; en el extremo opuesto, la ausencia de todo tipo de procedimiento será un vicio de nulidad de pleno derecho, según la letra e) del artículo 217.1 LGT/2003; y, en un término medio, los vicios de forma que producen solamente anulabilidad (artículo 63.2 de la Ley 30/1992 citado) se recogen como causa de revocación cuando producen indefensión. En los procedimientos tributarios no sancionadores, la indefensión se producirá normalmente por omisión o denegación del trámite de instrucción, a través del cual el contribuyente puede realizar alegaciones o conseguir la incorporación al procedimiento de elementos probatorios, pudiendo tener cabida también los supuestos de fuerza mayor que impidieran el cumplimiento de plazos (de recurso o de ingreso). Más problemático será el supuesto de no recepción de notificaciones, pero deberá tratarse de una indefensión real y efectiva, en el sentido de resultar acreditada y verosímil la imposibilidad de conocimiento, y no imputable a la negligencia o desidia del contribuyente.

Son límites a la revocación el no constituir dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, pues la revocación solo se admite por razones de legalidad y no de oportunidad; el no ser contraria al principio de igualdad; el no ser contraria al interés público; y el no ser contraria al ordenamiento jurídico.

La STS de 19 de mayo de 2011 niega legitimación a los particulares para iniciar el procedimiento de revocación, atribuyéndoles únicamente la posibilidad de promover esa iniciación mediante la correspondiente solicitud, de la que la Administración acusará recibo, y sin perjuicio de la tramitación subsiguiente si se inicia el procedimiento, pues la normativa no otorga acción ni facultad al sujeto pasivo para iniciar el procedimiento revisorio, sino que implica un supuesto de revisión de oficio. Sin embargo, este pronunciamiento del Alto Tribunal no analiza el tenor ya transcrito del artículo 221.3 LGT, que permite la solicitud de devolución de un ingreso indebido "instando o promoviendo la revisión del acto" mediante alguno de los procedimientos que cita, entre ellos el del párrafo c) del artículo 216, esto es, el de revocación. Si se niega acción al interesado para instar la revocación, se está dejando írrita la mención al párrafo c) del artículo 216, quedando en manos del órgano administrativo, sin posible control jurisdiccional (artículo 106 de la Constitución), pronunciarse sobre la existencia o no de ingreso indebido cuando concurra alguna de las causas de revocación que, a la postre, se convierten en causa de devolución

de los ingresos indebidos, en cuanto excepción a la exclusión de devolución cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza.

3.º) Rectificación de errores: El artículo 220.1 LGT solo permite la corrección o rectificación de los errores materiales, de hecho o aritméticos, sin que a su amparo quepa pretender corregir los supuestos errores de derecho, que en principio solo cabe impugnar a través de los correspondientes recursos o mecanismos de revisión. La diferencia entre unos y otros no siempre es, sin embargo, pacífica, debiendo acudir a los criterios doctrinales y jurisprudenciales. La adecuada delimitación entre lo que se considera son errores de hecho y lo que se estima son errores de derecho tiene consecuencias prácticas de gran interés, porque si estamos en presencia de los primeros el particular cuenta con un plazo de cuatro años desde que se dictó el acto objeto de rectificación, mientras que, por el contrario, frente a los segundos solo dispone de un mes, a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto administrativo en que se ha producido el error, para la interposición del recurso de reposición y de la reclamación económico-administrativa.

Por todas, la STS de 18 de marzo de 2009 destaca como características especiales del error de hecho el ser ostensible, manifiesto e indiscutible, implicando, por sí solo, la evidencia del mismo, sin necesidad de mayores razonamientos, y exteriorizándose *prima facie* por su sola contemplación, frente al carácter de calificación jurídica, seguida de una declaración basada en ella, que ostenta el error de derecho, por lo que será precisa la concurrencia de las siguientes circunstancias: 1) que se hubiera tratado de simples equivocaciones elementales de nombres, fechas, operaciones aritméticas o transcripciones de documentos; 2) que el error se aprecie teniendo en cuenta exclusivamente los datos del expediente administrativo en que se advierte; 3) que sea patente y claro, sin necesidad de acudir a interpretaciones de las normas jurídicas aplicables, ni de sustituir, en cierto modo, el criterio jurídico resolutorio del órgano que ha adoptado la decisión en que se entienda cometido el error; 4) que no se produzca una alteración fundamental en el sentido del acto, pues no existe error material cuando su apreciación implique un juicio valorativo o exija una operación de calificación jurídica; y, 5) que se aplique o se declare con un hondo criterio restrictivo.

4.º) Recurso extraordinario de revisión: Exige la concurrencia de alguna de las siguientes circunstancias: 1) Aparición de documentos de valor esencial para la decisión del asunto, que fueran posteriores al acto o a la resolución recurridos, o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos, y que evidencien el error cometido; 2) Que al dictar el acto o la resolución hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme anterior o posterior a aquella resolución; y 3) Que el acto o la resolución se hubiese dictado como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible, y se haya declarado así en virtud de sentencia judicial firme.

7. Rectificación de autoliquidaciones

7.1. Significado y expansión de las autoliquidaciones

En la década de los ochenta la jurisprudencia aludió a la “capacidad expansiva insospechada” revelada en materia de autoliquidaciones, a tal punto que lo que empezó siendo esporádico y ocasional se ha convertido en normal, entendida esta palabra estadísticamente. En la LHL, dando cumplimiento al principio de reserva de ley que rige en la materia, se permite que las entidades locales puedan introducir el régimen de autoliquidación para exigir las tasas (artículo 27.1) y los precios públicos (artículo 45), y para exigir el IAE, en los términos que reglamentariamente se establezcan (artículo 90.4), así como el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (artículo 98.1), el ICIO (artículo 103.4) y el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (artículo 110.4, en que se dispone que “Los ayuntamientos quedan facultados para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, que llevará consigo el ingreso de la cuota resultante de aquella dentro de los plazos previstos en el apartado 2 de este artículo. Respecto de dichas autoliquidaciones, el ayuntamiento correspondiente solo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas. En ningún caso podrá exigirse el impuesto en régimen de autoliquidación cuando se trate del supuesto a que se refiere el párrafo tercero del artículo 107.2.a) de esta

Ley”). Por tanto, únicamente se excluye la posibilidad de acudir al régimen de autoliquidación en las contribuciones especiales y en el IBI.

La jurisprudencia insistió en afirmar que la llamada autoliquidación es, por su origen y por su autor, la actuación de un particular mediante la cual cumple una obligación de hacer o formal, accesoria e instrumental, encuadrada en el conjunto de la relación jurídica de naturaleza tributaria, obligación *ex lege* en el más riguroso sentido de la expresión, como consecuencia del principio de estricta legalidad dominante en este ámbito, que se refleja a su vez en la existencia de un espacio acotado reservado a la Ley, en el cual no puede interferir la potestad reglamentaria de las Administraciones Públicas.

Hasta el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, no se reguló explícitamente la impugnación de las autoliquidaciones. Su exposición de motivos destacó que se introduce una modificación trascendente en el ordenamiento vigente, dando solución normativa a la situación jurídica de las declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones aún no comprobadas por la Administración tributaria, abriendo una vía específica de devolución de ingresos indebidos procedentes de estas actuaciones de los sujetos pasivos o retenedores. Esta solución venía acompañada de una nueva regulación en el procedimiento de gestión tributaria para las peticiones de rectificación de una declaración-liquidación o autoliquidación, que no impliquen una devolución de ingresos indebidos, siendo la resolución expresa o presunta de estas peticiones reclamable en vía económico-administrativa. Con tal Real Decreto se pretendió, según la misma exposición de motivos, atender asimismo las razones expuestas por la institución del defensor del pueblo, el cual, en sucesivos informes, venía reiterando la conveniencia de mejorar las garantías de los obligados tributarios a este respecto, reconsiderando, en particular, el tratamiento anterior de la llamada impugnación de autoliquidaciones.

7.2. Regulación vigente

Los criterios del Real Decreto 1163/1990 pasaron a tener rango legal en la LGT, cuyo artículo 221.4 dispone que “Cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apar-

tado 3 del artículo 120 de esta Ley"; y, de acuerdo con este último precepto, cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

Por tanto, lo único que hace el texto legal de la LGT/2003 es permitir genéricamente la impugnación de las autoliquidaciones, y con una gran amplitud: siempre que el interesado considere que las mismas han perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos. A partir de ahí, se remite a las normas reglamentarias para la regulación del procedimiento para ello.

Con la amplitud que permite la impugnación de las autoliquidaciones, se desborda con mucho el ámbito propio de los procedimientos de revisión en vía administrativa, que siempre quedan tasados en cuanto a sus presupuestos. Por tanto, tratándose de una liquidación, solo podrá impugnarse sin limitación de causas dentro del plazo legal de un mes; de no hacerlo, la liquidación quedará firme y consentida, y solo podrá ser revisada con carácter excepcional si concurre alguno de los presupuestos, también extraordinarios, de los procedimientos especiales de revisión. Por el contrario, las autoliquidaciones podrán ser impugnadas sin limitación de causas y por todo el tiempo en que no hubiera prescrito el derecho a su comprobación. Supone una diferencia esencial entre el régimen de impugnación de las liquidaciones y el de las autoliquidaciones, y, a la vez, un serio riesgo en los numerosos tributos en que se ha implantado el régimen de autoliquidación, en los que hasta la práctica de una liquidación o hasta la prescripción del derecho a comprobar subsistirá la posibilidad de instar la rectificación de la misma, sin limitación de causas y sin existencia de acto firme y consentido.

Los apartados 2 y 3 del artículo 126 del Reglamento de actuaciones (Real Decreto 1065/2007) desarrollan las limitaciones temporales y materiales de la rectificación de autoliquidaciones:

a. La solicitud de rectificación solo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente.

b. El obligado tributario no podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación cuando se esté tramitan-

do un procedimiento de comprobación o investigación cuyo objeto incluya la obligación tributaria a la que se refiera la autoliquidación presentada, sin perjuicio de su derecho a realizar las alegaciones y presentar los documentos que considere oportunos en el procedimiento que se esté tramitando, que deberán ser tenidos en cuenta por el órgano que lo tramite.

c. Cuando la Administración tributaria haya practicado una liquidación provisional, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación únicamente si la liquidación provisional ha sido practicada por consideración o motivo distinto del que se invoque en la solicitud del obligado tributario. Se considerará que entre la solicitud de rectificación y la liquidación provisional concurre consideración o motivo distinto cuando la solicitud de rectificación afecte a elementos de la obligación tributaria que no hayan sido regularizados mediante la liquidación provisional.

Por fin, el artículo 120.3 LGT establece el régimen del devengo de intereses de demora, volviendo a la distinción entre los supuestos en que la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo, y aquellos en que origine la devolución de un ingreso indebido. Se siguen al efecto las mismas reglas contenidas en los artículos 31.2 y 32.2, respectivamente:

a) En el primer caso, solo se abona el interés de demora sobre el importe de la devolución que proceda si hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, y sin necesidad de que el obligado lo solicite; a estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación, o, si este hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.

b) En el segundo caso, cuando origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos del artículo 32.2 LGT (devengo desde la fecha de realización del ingreso indebido).

7.3. Procedimiento

El procedimiento reglamentario para impugnar las autoliquidaciones se regula en los artículos 126 a 129 del Reglamento de actuaciones (Real Decreto 1065/2007), que sustituye y deroga totalmente los preceptos del

Real Decreto 1163/1990 que el Reglamento de Revisión de 2005 había dejado vigentes. Esquemáticamente se regulan las siguientes cuestiones:

1. Iniciación del procedimiento: Las solicitudes se dirigirán al órgano competente de acuerdo con la normativa de organización específica, y, además de las menciones generales de toda solicitud (artículo 88.2 del mismo Reglamento de 2007), deberán constar: los datos que permitan identificar la autoliquidación que se pretende rectificar, y, en caso de que se solicite una devolución, el medio elegido por el que haya de realizarse la devolución (artículo 132 del mismo Reglamento). Deberán acompañarse de la documentación en que se basa la solicitud de rectificación y los justificantes, en su caso, del ingreso efectuado por el obligado tributario.

2. Tramitación del procedimiento: Se comprobarán las circunstancias que determinan la procedencia de la rectificación, y si junto con la rectificación se solicita la devolución de un ingreso efectuado, indebido o no, se comprobarán las siguientes circunstancias: 1) La realidad del ingreso, cuando proceda, y su falta de devolución; 2) Que se cumplan los requisitos exigidos en el artículo 14.2.b) del Reglamento de Revisión, en el caso de retenciones o ingresos a cuenta; 3) Que se cumplan los requisitos exigidos en el artículo 14.2.c) del Reglamento de revisión, cuando se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades; y 4) La procedencia de su devolución, el titular del derecho a obtener la devolución, y su cuantía.

Para ello, la Administración podrá examinar la documentación presentada y contrastarla con los datos y antecedentes que obren en su poder, pudiendo también realizar requerimientos al propio obligado en relación con la rectificación de su autoliquidación, incluidos los que se refieran a la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la rectificación solicitada, así como requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general, o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes. Igualmente, se podrán solicitar los informes que se consideren necesarios.

3. Propuesta de resolución y alegaciones: Finalizadas las actuaciones se notificará al interesado la propuesta de resolución, para que en el plazo de 15 días alegue lo que convenga a su derecho, salvo que la rectificación que se acuerde coincida con la solicitada por el interesado, en cuyo caso se notificará sin más trámite la liquidación que se practique.

4. Terminación del procedimiento: Finalizará mediante resolución en la que se acordará o no la rectificación de la autoliquidación, siendo motivado el acuerdo cuando sea denegatorio o cuando la rectificación acordada no coincida con la solicitada por el interesado. En el supuesto de que se acuerde rectificar la autoliquidación, la resolución acordada por la Administración tributaria incluirá una liquidación provisional cuando afecte a algún elemento determinante de la cuantificación de la deuda tributaria efectuada por el obligado tributario, pero la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva liquidación en relación con el objeto de la rectificación de la autoliquidación, salvo que en un procedimiento de comprobación o investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución del procedimiento de rectificación.

Son normas especiales de esta terminación del procedimiento: a) Cuando se reconozca el derecho a obtener una devolución, se determinarán el titular del derecho y el importe de la devolución, así como los intereses de demora que, en su caso, deban abonarse, teniendo la base sobre la que se aplicará el tipo de interés como límite el importe de la devolución reconocida; b) Cuando el obligado tributario inicie un procedimiento de rectificación de su autoliquidación, y se acuerde el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación que incluya la obligación tributaria a la que se refiere el procedimiento de rectificación, este finalizará con la notificación de inicio del procedimiento de comprobación o investigación; y c) El plazo máximo para notificar la resolución de este procedimiento será de seis meses, y, transcurrido dicho plazo sin haberse realizado la notificación expresa del acuerdo adoptado, la solicitud podrá entenderse desestimada.

5. Especialidades en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta o cuotas soportadas: Se regulan en el prolijo artículo 129 del Reglamento de actuaciones, y carecen de interés en los tributos locales.

De esta forma, la LGT/2003 regula la ejecución de la devolución, que podrá provenir de la anterior declaración o en virtud de un acto administrativo o una resolución económico-administrativa o judicial. Según esto, también será ingreso indebido, *lato sensu*, todo el que derive de un acto administrativo, una resolución económico-administrativa o una resolución jurisdiccional.

8. Ejecución de la devolución de ingresos indebidos

8.1. Concepto

El último de los supuestos de devolución contemplado en el artículo 221.2 LGT no es más que la ejecución de resoluciones administrativas, económico-administrativas o jurisdiccionales que anulen actos de los que hubiere resultado un ingreso. El ingreso se produjo como consecuencia del principio de ejecutividad de los actos administrativos (a salvo de la posible suspensión), y, una vez declarada la ilicitud del acto, ha de procederse a la devolución de lo ingresado indebidamente. Debe reiterarse que de la propia naturaleza de la devolución de ingresos resulta la incuestionable necesidad de atender al pago de las devoluciones con absoluta prioridad y al margen de cualesquiera "trastornos graves a su Hacienda" a que se refiere el artículo 106.4 LJCA.

8.2. Legitimación, supuestos y contenido

La ejecución de la devolución se llevará a cabo en los términos reglamentariamente establecidos, que son los contenidos en el capítulo V del Reglamento de revisión de 2005:

1. Legitimados para instar el procedimiento de devolución y beneficiarios del derecho a la devolución: Se trata de una materia de regulación compleja, dados los mecanismos de los tributos repercutidos/soportados/deducidos, tal como resulta del prolijo artículo 14 del Reglamento, que distingue entre los que tienen derecho a solicitar la devolución y los que tienen derecho a obtener la devolución:

a) Tendrán derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado ingresos indebidos en el Tesoro Público, con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, así como los sucesores de unos y otros. Además, las personas y entidades que hayan soportado la retención o el ingreso a cuenta repercutido, en los términos del precepto reglamentario.

b) Tendrán derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado el ingreso indebido, así como los sucesores de unos y otros, salvo en los supuestos en que se haya soportado

la retención, el ingreso a cuenta o la repercusión, en que habrá de estarse a las detalladas reglas del artículo 14.2 del Reglamento. Cuando el derecho a la devolución corresponda a los sucesores, se atenderá a la normativa específica para determinar los legitimados para solicitar la devolución y sus beneficiarios, y la cuantía que a cada uno corresponda.

2. Supuestos de devolución: El artículo 15 del Reglamento de revisión recoge los procedimientos que dan derecho a la devolución de ingresos indebidos, entendida esta en sentido lato:

a) En el procedimiento para el reconocimiento del derecho regulado en la sección 2.ª del propio capítulo V (ya examinado: ingresos indebidos genuinos), cuando se trate de los supuestos previstos en el apartado 1 del artículo 221 LGT (también examinados).

b) En un procedimiento especial de revisión.

c) En virtud de la resolución de un recurso administrativo o reclamación económico-administrativa o en virtud de una resolución judicial firmes.

d) En un procedimiento de aplicación de los tributos.

e) En un procedimiento de rectificación de autoliquidación a instancia del obligado tributario o de otros obligados en el supuesto previsto en el primer párrafo del apartado 3 del artículo 14 (persona o entidad que hubiese soportado indebidamente la retención o el ingreso a cuenta o la repercusión del tributo).

f) Por cualquier otro procedimiento establecido en la normativa tributaria.

3. Contenido del derecho: La cantidad a devolver como consecuencia de un ingreso indebido estará constituida por la suma de las siguientes cantidades, según el artículo 16 del Reglamento de revisión:

a) El importe del ingreso indebidamente efectuado.

b) Las costas satisfechas cuando el ingreso indebido se hubiera realizado durante el procedimiento de apremio.

c) El interés de demora vigente a lo largo del período en que resulte exigible, sobre las cantidades indebidamente ingresadas, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite, de acuerdo con lo previsto en el artículo 32.2 LGT.

4. Ejecución de la devolución: Reconocido el derecho a la devolución, mediante cualquiera de los procedimientos previstos en el artículo 15 o cuando mediante ley se declare la condonación de una deuda o sanción, se procederá a la inmediata ejecución de la devolución (artículo 20 del Reglamento de revisión). La

norma reglamentaria añade el caso de condonación de deudas o sanciones, que actualmente ha de ser declarada mediante ley, pues la condonación graciable de sanciones ha desaparecido de nuestro ordenamiento jurídico.

8.3. Procedimiento

El procedimiento para esta devolución no viene recogido en el Reglamento de revisión, que mantuvo en vigor los preceptos al respecto del Real Decreto 1163/1990, lo que fue criticado en el dictamen previo del Consejo de Estado por la dispersión normativa producida, la cual ha resultado transitoria, pues actualmente ha de estarse a lo previsto en los artículos 131 y 132 del Reglamento de actuaciones de 2007, que derogó completamente aquel Real Decreto 1163/1990:

1. Principio general: Cuando se hubiera reconocido el derecho a una devolución derivada de la normativa del tributo o a una devolución de ingresos indebidos, se procederá a la ejecución de la devolución. Si para efectuar la devolución se hubieran solicitado garantías, la ejecución de la devolución quedará condicionada a la aportación de las garantías solicitadas.

2. Devolución de oficio: Cuando se haya declarado el derecho a la devolución en la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa, en sentencia u otra resolución judicial o en cualquier otro acuerdo que anule o revise liquidaciones u otros actos administrativos, el órgano competente procederá de oficio a ejecutar o cumplir las resoluciones de recursos o reclamaciones económico-administrativas o las resoluciones judiciales o el correspondiente acuerdo o resolución administrativa en los demás supuestos. A estos efectos, para que los órganos competentes de la Administración procedan a cuantificar y efectuar la devolución bastará copia compulsada del correspondiente acuerdo o resolución administrativa, o el testimonio de la sentencia o resolución judicial.

3. Convenios internacionales: También se entenderá reconocido el derecho a la devolución cuando así resulte de la resolución de un procedimiento amistoso en aplicación de un convenio internacional para evitar la doble imposición.

4. Transmisión del derecho a la devolución: Cuando el derecho a la devolución se transmita a los sucesores, se atenderá a la normativa específica que determine los titulares del derecho y la cuantía que a cada uno corres-

ponda. En otro caso, la transmisión del derecho a una devolución tributaria por actos o negocios entre particulares no surtirá efectos ante la Administración, por aplicación del principio general del artículo 17.4 LGT.

5. Forma de pago: El pago de la cantidad a devolver se realizará mediante transferencia bancaria, o mediante cheque cruzado a la cuenta bancaria que el obligado tributario o su representante legal autorizado indiquen como de su titularidad en la autoliquidación tributaria, en la comunicación de datos o en la solicitud correspondiente. El obligado tributario no puede exigir responsabilidad alguna en el caso en que la devolución se envíe al número de cuenta bancaria por él designado (artículo 132.1 del Reglamento de actuaciones de 2007, modificado por el Real Decreto 1615/2011, de 14 de noviembre).

6. Compensación: Una vez reconocido el derecho a la devolución, podrá procederse a su compensación a petición del obligado o de oficio de acuerdo con el procedimiento y plazos establecidos en el Reglamento General de Recaudación (Real Decreto 939/2005) y su normativa de desarrollo. En este caso, sobre el importe de la devolución que sea objeto de compensación, el interés de demora a favor del obligado tributario se devengará hasta la fecha en que se produzca la extinción del crédito como consecuencia de la compensación.

7. Error material: Cuando en la ejecución de las devoluciones se hubiese producido algún error material, de hecho o aritmético, la entidad de crédito retrocederá, en su caso, el importe procedente a la Administración tributaria ordenante, o bien se exigirá directamente al perceptor su reintegro.

9. Prescripción

9.1. Plazos de prescripción y su cómputo

El artículo 66 LGT, como ya hacía el artículo 3 del Real Decreto 1163/1990, distingue entre el derecho a solicitar las devoluciones y el derecho a obtenerlas: "Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos: [...] c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías. d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías".

El cómputo de los plazos de prescripción es diferente en uno y otro caso (artículo 67.1 LGT):

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

Como regla especial, en el supuesto de tributos que graven una misma operación y que sean incompatibles entre sí, el plazo de prescripción para solicitar la devolución del ingreso indebido del tributo improcedente comenzará a contarse desde la resolución del órgano específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo procedente.

– En el caso d) –obtención de devoluciones–, el plazo se computa desde el día siguiente a aquel en que finalicen los plazos establecidos para efectuar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo o desde el día siguiente a la fecha de notificación del acuerdo donde se reconozca el derecho a percibir la devolución o el reembolso del coste de las garantías.

Sobre este *dies a quo* debe atenderse a la teoría de la *actio nata*, como recoge, entre otras, la sentencia del TSJ de Cataluña 737/2007, de 27 de junio de 2007, donde se comienza por señalar que “Una interpretación puramente literal de la normativa legal aplicable al caso (LGT 230/1963) podría llegar a la conclusión aplicativa de la prescripción: el plazo comienza a contarse desde el día en que se realizó el ingreso, y no hay, estrictamente, ningún acto fehaciente del sujeto pasivo que pretenda la devolución del ingreso, ni ningún acto de la Administración en que se reconozca su existencia. Sin embargo, como también hemos reiterado, esa interpretación puramente literal ha de descartarse, estándose, por el contrario, a la interpretación teleológica que resulta del sentido y finalidad de la norma”.

Según la misma sentencia:

“Ha de estarse, en primer lugar, a las normas jurídicas básicas que regulan el comienzo del cómputo de la prescripción (*dies a quo*), señalando a tal efecto el artículo 1969 del Código Civil que: ‘El tiempo para

la prescripción de toda clase de acciones, cuando no haya disposición especial que otra cosa determine, se contará desde el día en que pudieron ejercitarse’, con lo que se recoge el principio de la *actio nata*, de forma que el plazo de prescripción ha de contarse desde que nació la acción de cuya prescripción se trata, esto es, desde el día en que pudo ejercitarse, pues resultaría absurdo que el plazo comenzase antes de que la acción o el derecho pudiera ejercitarse.

“Esta tesis de la *actio nata* es la recogida explícitamente en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Ya el ‘Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria’ señaló que ‘Sobre las reglas de cómputo de los plazos de prescripción cabe apreciar la finalidad clarificadora que ha inspirado la redacción del precepto que las regula, de tal modo que queda perfectamente identificado su *dies a quo*’. Y en la exposición de motivos de la propia Ley 58/2003 se dice: ‘En materia de prescripción, se mantiene el plazo de cuatro años establecido por la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y se establece una regulación más completa, con sistematización de las reglas de cómputo e interrupción del plazo de forma separada para cada derecho susceptible de prescripción, al objeto de evitar dudas interpretativas’.

“Esa finalidad ‘clarificadora’ y de ‘evitación de dudas interpretativas’ excluye cualquier efecto innovativo de la nueva Ley General Tributaria, como resulta de las redacciones de la anterior Ley de 1993 y de la vigente.

“[...] Ha de estarse, por tanto, al día ‘en que dicha devolución pudo solicitarse’, para obviar así la clara injusticia material que resultaría del cobro duplicado por la Administración de cantidades correspondientes a idéntico concepto.”

No puede olvidarse la existencia de normas especiales relativas a supuestos específicos en cuanto al comienzo del plazo de prescripción, como ocurre, en el impuesto sobre sucesiones y donaciones, cuando se trate de escrituras autorizadas en el extranjero, en que el plazo de prescripción se computa desde la fecha de presentación ante cualquier Administración española, habiendo declarado el TSJ de Cataluña (sentencias 1084/2009, de 4 de noviembre de 2009, y 1137/2009, de 16 de noviembre de 2009, relativas a escrituras de donación otorgadas en Andorra, y 530/2011, de 5 de mayo de 2001, sobre escritura de donación otorgada en Suiza) que la norma introducida en 2002 no es innovadora, al no hacer sino recoger el principio de la ac-

tio nata. El mismo criterio habrá de seguirse, en cuanto a escrituras de donación autorizadas en el extranjero, en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Por fin, ha de reiterarse que el cómputo de la prescripción para la devolución de ingresos como consecuencia de anulación o modificación de actos catastrales o censales (artículo 224.1.III LGT) se inicia con la notificación de la resolución firme dictada en materia censal (*cf.* también la STS de 20 de enero de 2004).

9.2. Interrupción de los plazos de prescripción: regla general

Como regla general establece el artículo 68.5 LGT que, producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción, algo así como volver a poner el reloj a cero. De esta forma, el plazo no se suspende para volver a correr en cuanto desapareciera la causa de la suspensión, sino que se interrumpe, volviendo a contar desde cero, con la consecuencia de la posibilidad de una enorme distancia temporal entre el *dies a quo* del plazo prescriptorio y el *dies ad quem*.

La prueba de la práctica de actuaciones con eficacia interruptiva de la prescripción corresponde a quien beneficia tal interrupción: la Administración que invoca la interrupción cuando se trate de sus derechos a liquidar y para exigir el cobro; y el obligado tributario cuando estemos ante los derechos de este a solicitar devoluciones o a obtenerlas. En ambos casos, con los importantes efectos procesales que conlleva este criterio en relación con la carga de la prueba (artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil).

9.3. Derecho a solicitar devoluciones

El plazo de prescripción del derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías, se interrumpe, según el artículo 68.3 LGT:

- Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución, el reembolso o la rectificación de su autoliquidación.
- Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

La fehaciencia de la actuación interruptiva se refiere a su justificación documental adecuada, y no a la supuesta claridad de la misma. En este sentido, la sentencia del TSJ de Cataluña 582/2011, de 19 de mayo de 2011, analiza un curioso caso en que la demanda pretendía el cumplimiento de una supuesta promesa de devolución manifestada verbalmente por una funcionaria. Según señala la sentencia, la resolución de la litis no puede hacerse depender de la existencia o no de las manifestaciones verbales de una funcionaria que se dicen efectuadas, que ni han quedado acreditadas ni tampoco tendrían ninguna eficacia jurídica dada su supuesta forma de emisión y la manifiesta falta de competencia de quien, en hipótesis, las emitió. Sin embargo, la misma sentencia aprecia que se ha producido un acto interruptivo de la prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, resultante de una diligencia en que constaba la aportación de certificados de ingresos y retenciones sobre alquileres, y que en la declaración se habían reflejado las retenciones de los últimos cuatro ejercicios que no se habían restado en los ejercicios correspondientes. Según concluye la sentencia, “sea cual fuere el origen de tal constatación (propia de la funcionaria o hecha por el compareciente), debe entenderse que se trata de un acto del sujeto pasivo que pretende la devolución del ingreso indebido, pues solo así adquiere sentido que se presenten los certificados de cuatro ejercicios y que se constate que en todos ellos no se habían restado las retenciones reflejadas en dichos certificados. El acto es, sin duda, ‘fehaciente’ pues queda reflejado en una diligencia suscrita por funcionario público hábil para ello”.

Particularmente conflictivo ha sido el tratamiento de las devoluciones de ingresos pretendidas como consecuencia de la ya citada sentencia del Tribunal de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005, que declaró contrario a la Sexta Directiva el artículo 104.2 de la Ley 37/1992, del IVA. El TSJ de Cataluña, sin perjuicio de la solución a otros casos basada en la reciente doctrina del Tribunal Supremo en materia de responsabilidad patrimonial, basada en el criterio sentado por el Tribunal de Luxemburgo en su sentencia de 26 de enero de 2010 (asunto C-118/08), ha desestimado las solicitudes de devolución respecto de autoliquidaciones firmes y consentidas, cuando tales solicitudes se producen transcurrido el plazo de prescripción para la devolución de ingresos indebidos.

9.4. Derecho a obtener devoluciones

El plazo de prescripción del derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías, se interrumpe (artículo 68.4 LGT):

- Por cualquier acción de la Administración tributaria dirigida a efectuar la devolución o el reembolso.

- Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario por la que exija el pago de la devolución o el reembolso.

- Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

Este supuesto de interrupción no resulta litigioso: reconocido el derecho a la devolución o al reembolso, no se conocen casos en que no se haya llevado a cabo dentro del plazo de prescripción.

Bibliografía consultada

ARAGONÉS BELTRÁN, E., "Devolución de ingresos indebidos e impugnación de autoliquidaciones", en *Le-dico*, 1990.

ARAGONÉS BELTRÁN, E. y otros, *Las reclamaciones económico-administrativas (Revisión tributaria y reposición)*, Col·legi Oficial de Graduats Socials de Barcelona, 2005.

BONFANTE, P., *Instituciones de derecho romano*, Reus, 2002.

CALVO ORTEGA, R. (director): *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, 2004.

CALVO VÉRGEZ, J., "La extinción del derecho a la devolución de ingresos tributarios indebidos", en *Gaceta Fiscal*, núm. 300, 2010.

CALVO VÉRGEZ, J., "La determinación del *dies a quo* de cara a la prescripción del derecho a la devolución de ingresos tributarios indebidos. Análisis de la reciente doctrina del TEAC", en *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 3/2011.

CHECA GONZÁLEZ, C., "Interrupción del plazo de prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos por actos de la Administración en que se reconozca su existencia", en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 4/2004.

DOMINGO ZABALLOS, M. J. (coordinador), *Comentarios a la Ley de Haciendas Locales*, Thomson-Civitas, 2005.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E., "Un paso importante para el desarrollo de nuestra justicia constitucional: la doctri-

na prospectiva en la declaración de ineficacia de las leyes inconstitucionales", en *Civitas. Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 61, 1989.

HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M. (coordinador), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi, 2008.

IGLESIAS, J., *Derecho romano*, Ariel, 2008.

LOZANO SERRANO, C., "¿Cabe exigir autoliquidación del ICIO una vez finalizadas las obras?", en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 15/2000.

MANTERO SÁENZ, A. y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E. (coordinadores), *Ley General Tributaria. Antecedentes y comentarios*, Asociación Española de Asesores Fiscales, 2005.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (coordinador), *Los tributos locales*, Thomson-Civitas, 2.ª edición, 2010.

NAVAS VÁZQUEZ, R., *La devolución de los ingresos tributarios*, Civitas, 1992.

PONT CLEMENTE, J. F., "El derecho a la devolución de ingresos tributarios indebidos como resultado de una contravención del derecho comunitario", en *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 5/2010.

PONT MESTRES, M. y PONT CLEMENTE, J. F. (coordinadores), *La nueva Ley General Tributaria*, Fundación Antonio Lancuentra, 2004.

QUINTANA FERRER, E., *Devolución de ingresos indebidos y Ley General Tributaria*, Lex Nova, 2004. ■