

La incompatibilidad IVA - ITPO. Aspectos procedimentales

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Gabinete de Estudios AEDAF

El volumen del sector inmobiliario en los últimos años ha suscitado numerosas cuestiones fiscales en torno al mismo (planes de control, etc.), pero como cuestión nueva y antigua continúa latiendo la relativa a la tributación de las transmisiones de inmuebles. En especial la incompatibilidad entre IVA e ITPO.

Aunque el tema ofrece numerosos aspectos, muchos de ellos materiales, de calificación de cada operación para su inclusión en uno u otro Impuesto, vamos a ocuparnos de las cuestiones procedimentales que surgen como consecuencia de la incompatibilidad entre ambos impuestos cuando, a contrario, a una misma operación se trata de aplicar, y se aplican, ambos gravámenes a las personas implicadas en una misma operación, pues en nuestro ordenamiento no ha contenido una regulación de la materia ni posiblemente, tampoco ahora, estén resueltos muchos de los problemas que se suscitan en estos casos, no infrecuentes.

El origen del problema se sitúa ordinariamente cuando se ha realizado una operación de transmisión de inmuebles en la que se ha repercutido el IVA, por considerarla sujeta y no exenta (o con renuncia válida a la exención) y, posteriormente, se gira una liquidación por ITPO. Liquidación ésta que se va a producir por alguna de estas vías: en unos casos, la Comunidad Autónoma (CA), va a tener conocimiento de la operación cuando el comprador -repercutido- presenta su declaración por AJD, ante lo cual, la administración autonómica, entendiendo que procede este último impuesto, gira liquidación por el concepto ITPO, considerando como ingreso a cuenta lo satisfecho por AJD y exigiendo la diferencia.

La segunda vía, también frecuente, se va a producir cuando la AEAT realiza una comprobación inspectora sobre el vendedor, sujeto pasivo del IVA, llegando a la conclusión de la

El origen del problema se sitúa ordinariamente cuando se ha realizado una operación de transmisión de inmuebles en la que se ha repercutido el IVA, por considerarla sujeta y no exenta (o con renuncia válida a la exención) y, posteriormente, se gira una liquidación por ITPO

improcedencia del Impuesto. En este caso, aunque la finalidad de la inspección no es otra que denegar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas que se hubiese practicado el sujeto inspeccionado, lo cierto es que indirectamente se hace una declaración sobre la improcedencia de repercutir el IVA. Así sucede cuando se califica una operación como no sujeta al no haberse realizado por un empresario en el desarrollo de su actividad; o por no tratarse de terrenos en curso de urbanización, etc. (Sea cual sea el motivo de estos conflictos, parece claro que irán en aumento, pues basta con recordar la reciente modificación de la LIVA en cuanto las sociedades mercantiles ya no gozan

de una presunción absoluta sobre la inclusión en el Impuesto de todas sus operaciones, para saber que un buen número de operaciones caerán fuera del ámbito de aplicación del tributo, siempre que la Administración constate que no actúan en calidad de empresarios o profesionales). En este segundo caso, el inspector remitirá una diligencia de coordinación a la Comunidad Autónoma, poniendo en su conocimiento el contenido de su declaración, lo que activará a la administración autonómica a girar una liquidación, en este caso al comprador, por el concepto ITPO.

Pues bien, el conflicto se planteará de forma distinta en función del cauce por el que se origine. Así, si es la CA quien actúa, al haber conocido la operación por medio de la declaración del comprador, a la que antes nos hemos referido, su liquidación se efectuará con posterioridad a la repercusión del IVA y, normalmente, incluso a la practica de la deducción ya realizada por el mismo, en caso en que tuviese en derecho a ello. Pero si el adquirente no se ha practicado la deducción del IVA soportado (vg. el caso de un consumidor final), entonces es cuando se nos aparece el problema al que nos referimos en su manifestación más grave. En cualquiera de ambos supuestos, no sólo tenemos a un sujeto que va a soportar dos pagos por una misma operación (aunque con deducción de uno de ellos, en un caso) sino que también nos encontramos con un conflicto entre las Administraciones afectadas, pues sostienen –al menos en el plano teórico– dos criterios distintos e incompatibles: la autonómica pretende que la operación se sujete al ITPO, mientras que la AEAT, al IVA (aunque sin pronunciamiento administrativo directo).

Pero, si el conflicto se desencadena por la segunda vía, la situación es en algunos aspectos distinta, pues ahora no hay discrepancia entre las Administraciones, ya que ambas van a defender la sujeción de la operación al ITPO, pero la CA lo sostiene frente al comprador y la AEAT frente al vendedor, teniendo como efecto que, en tanto no se devuelvan o compensen las cuotas repercutidas, el comprador se verá compelido a pagar también dos impuestos, incompatibles entre sí, por una misma operación.

En cualquiera de las situaciones expuestas, seguramente habrá otras, la cuestión a resolverse tiene dos planos: el propio del derecho sustantivo en el que corresponde decidir qué Impuesto es el que verdaderamente procede exigir a la transmisión o entrega; y otra, de carácter procedimental, atinente a las vías por las que cada sujeto puede defender su derecho y a la incidencia que puede tener de cara a un contribuyente, lo actuado por el otro. A esta segunda vertiente del problema vamos a dedicar algunas ideas partiendo del examen de nuestro ordenamiento tributario.

Pues bien, hemos de anticipar que las soluciones que podemos encontrar en nuestro ordenamiento tributario no son fáciles de articular, pues los cambios legislativos operados en los últimos años nos llevan a regulaciones sucesivamente distintas. Así: es posible que todavía existan operaciones que hayan de subsumirse en las antiguas normas, tanto en la LGT (1963) como en sus reglamentos de desarrollo; a otras, les serán aplicables la nueva LGT, pero los reglamentos de desarrollo correspondientes a la Ley de 1963. Es también posible que existan situaciones en las que las normas aplicables sean: la Ley 58/2003, LGT, y el RD 520/2005, pero también el RD 1163/1990 DII, ya que se dejaron vigentes determinados artículos hasta la publicación del RGIAT. Finalmente, otros casos caerán de lleno bajo la nueva regulación, tanto legal como reglamentaria.

Es decir, en el plazo de siete años, han coexistido cuatro conjuntos normativos diferentes en los que buscar el régimen por el cual, repercutidor o repercutido, podían encontrar defensa a su derecho cuando se fuese a producir la doble exacción IVA-ITPO por una misma operación.

Según acabamos de advertir, es posible encontrar actualmente casos en que el problema haya de afrontarse con las disposiciones correspondientes a la LGT de 1963 y sus reglamentos de desarrollo. Unos y otros sin previsiones específicas sobre estos temas, salvo alguna disposición con escasa efectividad en relación con los mismos y, al margen, por supuesto de lo establecido en la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Así, en la LGT de 1963, encontraremos, a efectos de solucionar los problemas surgidos de un doble pago acudiendo a las vías de impugnación entonces vigentes, la importante limitación de no reconocerse al repercutido legitimación activa para solicitar la devolución de los impuestos indebidamente pagados, pues su artículo 155 sólo lo reconocía a los contribuyentes y sus herederos o causahabientes, si bien, con la posibilidad de *impugnar*, como actuación reclamable, “los actos de repercusión tributaria previstos legalmente” (art. 38 del RD 391/1996), y existiendo, como segunda limitación, el plazo de quince días en el que la reclamación debería interponerse “contados desde que la repercusión o pretensión de reembolso hayan sido comunicados en forma fehaciente al reclamante o, en su defecto, desde que exista constancia de que éste haya tenido conocimiento de la repercusión” (art. 117 RD 391/1996). Ahora bien, obtenido el reconocimiento de su pretensión y siendo procedente la devolución, el citado reglamento, por remisión al RD 1163/1990, de 21 de septiembre (Devolución de Ingresos Indevidos), ordenaba que: “en el Impuesto sobre el Valor Añadido, las cuotas repercutidas serán devueltas a la persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando ésta se haya efectuado mediante factura o documento equivalente y dichas personas o entidades no hayan deducido el importe de aquellas

cuotas en una declaración-liquidación posterior ni hayan obtenido su devolución. En ningún caso procederá la devolución de cuotas repercutidas que ya hayan sido devueltas o reembolsadas por la Administración tributaria al sujeto pasivo, a quien soportó la repercusión de las mismas o a un tercero” (art. 9 RD 1163/1990).

Del juego de estos dos preceptos se deduce la escasa previsión normativa sobre los problemas que pudieran aparecer, pues, el comprador que hubiese soportado el IVA y al que ahora se le cobraba también el ITPO, sólo podía accionar en un breve plazo y contra el acto de repercusión. Transcurrido este plazo, sus posibilidades de evitar un doble pago se limitaban a la impugnación de la liquidación de ITPO. Pero, si finalmente resultaba procedente el impuesto exigido por la CA, carecía de instrumentos para instar la revisión del IVA soportado por cuanto se le negaba la legitimidad para pedir su devolución bien.

En conclusión, en esta primera etapa, en la que ya se encontraban en vigor tanto la Ley 37/1992 como el ITPAJD (es decir, el conflicto positivo de normas), mientras que el vendedor tenía diversas posibilidades de actuar en caso de resultar improcedentes las cuotas repercutidas, el comprador, cuando hubiese soportado la repercusión sin impugnarla en plazo, y se le exigiese el ITPO, se encontraba en la difícil situación de tener que oponerse exclusivamente a la administración autonómica para evitar la duplicidad de pagos, por carecer de legitimación para suscitar un conflicto frente a la procedencia del IVA o sobre su devolución.

No obstante ello, deben mencionarse algunos escasos aliados del contribuyente en esta primera etapa.

Por una parte, la Ley 37/1992, regulaba la posibilidad de rectificar las cuotas repercutidas en exceso (art. 89) permitiendo al sujeto pasivo del impuesto instar la devolución o rectificar su autoliquidación. En este último caso, con la obligación de reintegrar al repercutido las cuotas indebidamente soportadas.

También hemos de constatar que los Tribunales de lo contencioso trataron de evitar la difícil situación de los contribuyentes, (así, la STSJ de Extremadura de 14 de abril de 1999, -Ar. 775- el Tribunal declaraba que, acreditada la existencia de un doble pago a cada Administración, no debía descansar la totalidad de la carga de la prueba de la procedencia de uno u otro impuesto sobre el contribuyente, pues también la Administración estaba obligada a determinar la sujeción a uno u otro impuesto). Por otra parte, el tema suscitó incluso la preocupación del Defensor del Pueblo, en sus informes de 1998 y 1999, que imputaba tales situaciones tanto a los diferentes criterios interpretativos seguidos por las administraciones implicadas en la gestión de los citados impuestos (autonómica y estatal) como a la insuficiencia de coordinación entre ambas. En este sentido, y para corregir estas disfunciones, se formulaban diversas propuestas de solución que implicaban a los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria y a la propia Comisión Mixta de Coordinación.

Finalmente, tampoco faltó el apoyo de un sector doctrinal defensor de considerar que, producido el pago (repercusión) del IVA y del ITPO por un contribuyente, esta situación

debía ser subsumida en el concepto “duplicidad de pagos” prevista en la LGT y en el artículo 7 del RD 1163/1990 por lo que existía legitimación activa para instar el procedimiento de devolución allí previsto. Doctrina que, con buen criterio a nuestro juicio, sin embargo no lograría su reconocimiento por los tribunales.

En el plazo de siete años,
han coexistido cuatro
conjuntos normativos

La segunda etapa en la evolución de nuestro ordenamiento tributario, se va a iniciar con la entrada en vigor de la LGT (2003), que, sin embargo no conllevó la inmediata reforma o derogación de las disposiciones reglamentarias ya vigentes, sino que coexistieron éstas hasta que se publicó el Reglamento General de Recaudación y el RD 520/2005 (RGRVA), si bien dejando subsistentes determinadas disposiciones del RD 1163/1990, situación de la que nos ocuparemos posteriormente.

En lo que se refiere a la LGT, las nuevas disposiciones que afectan a la materia que nos ocupa son las siguientes: primero el artículo 62 que, relativo a los plazos de pago, ordena la suspensión, total o parcial, sin aportación de garantías, “cuando se compruebe que por la misma operación se ha satisfecho a la misma u otra Administración una deuda tributaria o se ha soportado la repercusión de otro impuesto, siempre que el pago realizado o la repercusión soportada fuera incompatible con la deuda exigida y, además, en este último caso, el sujeto pasivo no tenga derecho a la completa deducción del importe soportado indebidamente.

Reglamentariamente se regulará el procedimiento para la extinción de las deudas tributarias a las que se refiere el párrafo anterior y, en los casos en que se hallen implicadas dos Administraciones tributarias, los mecanismos de compensación entre éstas.”

En segundo lugar, el artículo 32 de la misma Ley que, al regular la devolución de ingresos indebidos, modifica la redacción que al efecto tenía la anterior LGT de 1963 (cuyo artículo 155 sólo reconocía legitimación para pedirla a los contribuyentes y sus herederos o causahabientes) se refiere ahora a los “obligados tributarios”, término éste que incluye también, en una interpretación sistemática, a los obligados a repercutir y a los obligados a soportar la repercusión.

En tercer lugar, el artículo 67 (cómputo de los plazos de prescripción) que establece, en relación al inicio del plazo para pedir la devolución, que: “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”.

Y, finalmente, su artículo 221.2, relativo al procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, que establece: “2. Cuando el derecho a la devolución se hubiera reconocido mediante el procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo o *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”.

A la vista de lo anteriores preceptos, bien podría sostenerse que la situación no ha sufrido alteraciones importantes, salvo la inclusión de algunas disposiciones que vienen a cubrir lagunas que no afectarían a la cuestión que examinamos. Sin embargo, a nuestro juicio bien pueden obtenerse otras conclusiones.

Así, el establecimiento de la suspensión automática (art. 62 LGT) cuando una misma operación hubiere satisfecho a la misma u otra Administración una deuda tributaria o se hubiere soportado la repercusión de otro impuesto, entendemos que es una disposición importante que podrá ser invocada por el repercutido, cuando una administración autonómica posteriormente le exija el pago del ITPO, pero también por el repercutidor cuando, satisfecho el ITPO por el comprador, la administración estatal le exigiese el IVA. De este modo, con la nueva Ley se evitan situaciones como aquéllas en las que se había de obtener la suspensión de efectos de las liquidaciones o, incluso, se solicitaban aplazamientos o fraccionamientos de pago. Ahora bien, a pesar del avance que supone esta disposición en el tema que nos ocupa, no encontramos en ella una mención al problema de los intereses de demora que pudieran devengarse en caso de resultar procedente la exacción del impuesto exigido –o liquidado- en segundo lugar, silencio que tampoco se resuelve con la posterior regulación del Reglamento General de Recaudación (art. 42).

En lo que se refiere a la legitimación para pedir la devolución de ingresos indebidos (artículo 32), la expresión legal que la viene a reconocer a todos los “obligados tributarios” no debiera interpretarse en un sentido restrictivo equivalente a los sujetos que hubiesen realizado el ingreso –excluyendo así al repercutido-, pues, además de no ser acorde con el contexto de la propia ley, puede defenderse que el legislador era ya conocedor del significado de la anterior regulación y de su sentido excluyente, por lo que la modificación introducida ha sido seguramente consciente y voluntaria. Sin embargo, también debe señalarse que el texto de la ley, se refiere literalmente a los “ingresos en el tesoro” y es claro que el repercutido no ha realizado un ingreso en el tesoro. Ahora bien, si se acepta que la norma ha querido conscientemente ampliar su ámbito de aplicación respecto de la regulación anterior, nos encontramos con una ley que admite, tanto al repercutido como al vendedor, la capacidad de pedir de devolución o, si se quiere, el reconocimiento de su derecho a obtener la devolución. Sin embargo, en el plano reglamentario al no haberse desarrollado la nueva norma, no parece existir una vía por la cual el repercutido pudiera ejercerlo frente a la Administración, razón por la que, no estando la nueva Ley suspendida de efecto o condicionada hasta tanto no se dictasen sus reglamentos, la única solución lógica sería la de forzar la interpretación de las antiguas disposiciones reglamentarias para hacer que se cumpla el nuevo mandato legislativo, de modo que no podría negarse al repercutido legitimación para instar la devolución de las cuotas del IVA soportadas cuando hubiese satisfecho también el ITPO. Es más, en apoyo de esta interpretación diremos que ha de ser importante la regulación que se ha hecho con posterioridad por los reglamentos de desarrollo de la LGT de 2003, pues si éstos han admitido la legitimación del repercutido para instar la devolución de ingresos indebidos, debe entenderse que estaban legitimados

para ello por la propia LGT de 2003, siendo difícilmente admisible que tal reconocimiento se hubiese realizado por vía exclusivamente reglamentaria.

Finalmente, dejando a un lado lo dispuesto en la LGT de 2003 sobre el cómputo de los plazos para solicitar la devolución (artículo 67 antes citado), nos encontramos con lo ordenado en el artículo 221.2 en cuando admite que pueda reconocerse el derecho a la devolución de ingresos indebidos “... mediante el procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo o en virtud de un acto administrativo o una resolución económico-administrativa o judicial ...”.

Del texto completo que hemos transcrito se deduce que la mención a “*un acto administrativo*” no se puede identificar ni con la resolución de un recurso ni con cualquiera de los dictados en el procedimiento a seguir en los casos previstos en el apartado primero del artículo en cuestión (duplicidad de pago, pagos excesivos o de obligaciones prescritas, etc.), razón por la que bien puede entenderse que, en la expresión “acto administrativo” tendría inclusión una liquidación tributaria. Por simplificar con un ejemplo atinente al tema, si efectuada una repercusión del IVA en una determinada operación de compraventa, posteriormente la administración estatal considera que no está sujeta y, por ello, declara improcedente la repercusión (normalmente lo hará para impedir que el vendedor pueda deducirse las cuotas soportadas) emitiendo una liquidación al respecto, se habrá producido *un acto administrativo*, a nuestro juicio, capaz de tener como efecto el reconocimiento del derecho a la devolución del IVA soportado por el comprador y no sólo a favor de quien repercutió el Impuesto, aunque sea éste último el verdadero destinatario de la liquidación.

De una u otra forma quedaba ratificado este criterio, aunque posiblemente pensando solamente en quien hubiese presentado una declaración-liquidación o autoliquidación y no en los sujetos que hubiesen soportado una repercusión, por el artículo 8.4 del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, que establecía: “4. Se entenderá reconocido el derecho a la devolución de un ingreso efectuado con motivo de la presentación de una declaración-liquidación o autoliquidación, cuando así resulte de la oportuna liquidación provisional o definitiva practicada por el órgano competente”, (en estos casos, adviértase que la propia LGT ordenaba que “se procederá a la ejecución de la devolución en los términos que reglamentariamente se establezcan”).

Además, a nuestro juicio no debe admitirse en contra de lo anterior el argumento consistente en considerar al repercutido como un tercero completamente ajeno al acto de liquidación dictado en relación al IVA y, por tanto referido al vendedor, pues, más allá de su consideración como “interesado”, con un interés legítimo y directo en el asunto, el repercutido es quien ha soportado un pago derivado del cumplimiento de una obligación legal, pago del que ha de ser reembolsado, pues normalmente las normas ordenan en todo caso que, si procede

Carece de sentido que sólo se reconozca legitimación para pedir la devolución del IVA al vendedor

En relación con el repercutido, en primer lugar, se le reconoce legitimación para solicitar la devolución de los ingresos indebidos

la devolución de impuesto –IVA- ésta se haga a su favor. Por ello carece de sentido que sólo se reconozca legitimación para pedir la devolución del IVA al vendedor –en nuestro ejemplo- pues con esta interpretación se complica la solución procedimental del caso, ya que se exigiría una acción o reclamación por parte del vendedor para que, finalmente el impuesto sea devuelto al comprador, o bien, en caso de inactividad del primero, una acción del comprador respecto del

vendedor. Es más, llevando esta argumentación a sus últimas consecuencias, lo discutible sería la forma en que se actúa en este tipo de liquidaciones en que se rechaza la procedencia del Impuesto sobre el Valor Añadido en las que ignora completamente a quienes son los realmente afectados por las mismas: los repercutidos. Mucho más, en aquellos casos en que, al tiempo en que la Administración estatal dicta la liquidación tributaria, pone la situación en conocimiento de los órganos autonómicos la posible procedencia del ITPO, mediante una diligencia de coordinación.

Ahora bien, no se nos oculta que la interpretación que postulamos se dificulta en la medida en que no siempre el repercutido tendrá conocimiento del acto de liquidación tributaria girado al vendedor, pero ello no es un obstáculo jurídico, sino material, que puede desaparecer en los casos en que, como hemos ya advertido, la propia administración actuante, conoce los efectos de sus actos y los pone en conocimiento de la Comunidad Autónoma para que exija el impuesto que, a su juicio, corresponde.

Así pues, durante este segundo periodo normativo, bien pudiera sostenerse la viabilidad de la interpretación que sustentamos encaminada al reconocimiento, a favor de los repercutidos, de capacidad para instar la devolución del IVA soportado, especialmente en los casos a los que nos referimos. Ello sin necesidad de aguardar al reconocimiento que se produciría posteriormente por vía reglamentaria, del que seguidamente nos ocupamos.

Una nueva fase en el régimen jurídico del asunto que tratamos es la que se va a iniciar con la entrada en vigor de dos de los reglamentos de desarrollo de la Ley 58/2003: el Reglamento General del Recaudación (RGR) y el RD 520/2005 (RGRVA).

El RGR, según reza su propio texto (artículo 42), tiene el cometido de desarrollar el 62.8 de la LGT, antes citado, regulando la forma en que se ha de hacer, en caso de impuestos incompatibles entre sí, la compensación entre las administraciones implicadas, mediante transferencias entre ellas, evitándose que, declarada la improcedencia de una u otra liquidación (IVA o ITPO), recaigan exclusivamente sobre el contribuyente nuevas cargas. A este efecto dispone: “La Administración que hubiera liquidado el tributo improcedente deberá transferir a la Administración que hubiera liquidado el tributo procedente la

cuantía necesaria para declarar la extinción de la deuda derivada de la liquidación procedente. Una vez recibida la transferencia, se procederá a declarar la extinción de la deuda”.

Por otra parte, este reglamento se ocupa también de la forma en que habrá de ejecutarse la resolución que anule una u otra liquidación, en función de dos hechos: si la liquidación anulada ha sido la dictada en primero o segundo lugar; y si la liquidación anulada ha sido, o no, pagada por el contribuyente. Ahora bien, nos causa cierta extrañeza que, remitiéndose el precepto reglamentario expresamente al artículo 62.8 de la LGT, no contenga ninguna disposición sobre la forma o consecuencias de la suspensión del ingreso que ordena la Ley para estos casos, en que se exigen dos impuestos incompatibles. Regulación que debiera resolver expresamente cuestiones como la ya comentada sobre los intereses de demora, o su improcedencia, en el caso de haberse suspendido una liquidación.

No obstante el interés que tiene esta disposición a otros efectos, poco añade a nuestro objeto de estudio porque parte ya del hecho de haberse “determinado por el órgano competente qué tributo es el procedente”, mientras que nuestra preocupación se sitúa en un momento previo, en el que repercutidor o repercutido han de suscitar ante alguna de las dos administraciones la cuestión para que se determine qué tributo es el procedente.

Por su parte, en el RD 520/2005, diez y ocho meses después de la entrada en vigor de la LGT, vamos a encontrar las primeras respuestas referidas al tema que nos planteamos, y, aún así, declarando la derogación del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, “excepto los artículos 8, 9, 10, 11, 13, 14, la disposición adicional tercera y el apartado 3 de la disposición adicional quinta”.

Al efecto, las disposiciones que nos interesa resaltar ahora afectan tanto al repercutido como al sujeto que hubiese efectuado la repercusión.

Así, en relación con el repercutido, en primer lugar, se le reconoce legitimación para solicitar la devolución de los ingresos indebidos. A este fin, dispone el artículo 14 que cuando el ingreso indebido se refiera a tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión, tendrá derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos la persona o entidad que haya soportado la repercusión. Y, en segundo lugar, se le reconoce también legitimación activa para solicitar la rectificación de la autoliquidación presentada por quien le repercutió el impuesto, pues, como ordena el artículo 14.3, “En los supuestos previstos en los párrafos b) y c) del apartado 1, el obligado tributario que hubiese soportado indebidamente ... la repercusión del tributo podrá solicitar la devolución del ingreso indebido instando la rectificación de la autoliquidación mediante la que se hubiese realizado el ingreso indebido”. Ahora bien, la conjunción de ambas disposiciones nos suscita la duda de si el repercutido sólo puede instar la devolución del impuesto soportado mediante la solicitud de rectificación de la autoliquidación de quien le practicó la repercusión, o si no necesita forzosamente emplear esta vía, pudiendo, como titular de un derecho, usar otros procedimientos.

Al repercutidor, como no podía ser de otra forma, se le reconoce legitimación para solicitar la devolución e instar la rectificación de las autoliquidaciones propias

Por otra parte, el precepto antes transcrito, se armoniza adecuadamente con que se haya mantenido vigente el artículo 8 del RD 1163/1990, con lo que se reforzaría la interpretación que antes hemos postulado.

Finalmente, al repercutido se le reconoce también la condición de beneficiario de la devolución tanto si ha sido instada por él, como si lo hizo quien repercutió el

impuesto, siempre que se cumplan los requisitos que se establecen en el artículo 14 del RD 520/2005, que en lo esencial coinciden con los establecidos en el art. 9 del RD 1163/1990, cuya vigencia se mantiene.

En cuanto al repercutidor, como no podía ser de otra forma, se le reconoce legitimación para solicitar la devolución e instar la rectificación de las autoliquidaciones propias, pero no podrá obtenerla si procede que el reembolso se efectúe al repercutido.

Para cerrar el examen de este periodo normativo, nos vamos a referir a una nueva cuestión hasta ahora no tratada, la cuestión de la firmeza, o no, del acto que reconoce el derecho para que pueda ser ejecutada la devolución.

Al efecto, el artículo 20 del RD examinado, ordena que, “reconocido el derecho a la devolución mediante cualquiera de los procedimientos previstos en el artículo 15 –se incluyen los casos a que antes nos hemos referido-, se procederá a la inmediata ejecución de la devolución”. Sin embargo, esta disposición debe entenderse en coherencia con el art. 10 del RD 1163/1990, cuya vigencia todavía se mantiene, y que también dispone que procederá la inmediata devolución, entre otros casos, “cuando así resulte de liquidaciones provisionales o definitivas practicadas por los órganos competentes”, ahora bien, añadiendo que, en tales casos, la devolución se hará “después de verificar simplemente que el acuerdo o resolución es firme o, *aun no siéndolo*, debe ser llevado a puro y debido efecto y que se produjo el ingreso, sin que haya sido ya devuelto o haya prescrito el derecho a su devolución, salvo que estas últimas circunstancias aparezcan ya acreditadas en el mismo acuerdo o resolución de los que la devolución trae su causa.

En particular *no será necesario esperar a la firmeza* de la resolución cuando se trate de una liquidación tributaria o de otro acuerdo o resolución de la misma Administración contra el que no quepa otro recurso que el que pueda interponer el mismo acreedor de la devolución”.

Es decir, si algún valor jurídico tiene el mantenimiento de la vigencia de este art. 10, no puede ser otro que el de limitar, en algunos casos, la inmediatez de la ejecución de la devolución a que hace referencia el RD 520/2005.

Resumiendo el periodo normativo ahora examinado, se puede decir que el RD 520/2005, ha supuesto un importante paso en la evolución del tema que analizamos, pues la legitimación

que atribuye al repercutido para actuar en defensa de su derecho a no efectuar dos pagos por una misma operación, se opone frontalmente a la anterior situación en la que se venía sosteniendo lo contrario. Además, a nuestro juicio, es necesario reconocer que las disposiciones de este decreto, toman su fuerza de la Ley 58/2003, General Tributaria, por lo cual, los avances en el régimen jurídico de los pagos de tributos incompatibles, debe ser aplicados desde el momento en que entró en vigor la Ley, sin esperar, según dijimos anteriormente, a la vigencia del reglamento.

La última fase en la evolución normativa sobre este asunto se produce con la entrada en vigor del RD 1065/2007, regulador de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Para empezar con su examen diremos que, en principio, el artículo 129 del RGIAT, no altera lo establecido en la LGT en cuanto a la legitimación para solicitar la rectificación y, en su caso, obtener la devolución ya que se remite a los artículos 32 y 221 de la ley a las normas reglamentarias de desarrollo, por lo que nos podemos remitir a lo expuesto. Pero con la finalidad de examinar las nuevas normas de aplicación a estos casos, distinguiremos la posición que se establece para el repercutido y para quien repercutió el tributo.

En cuanto al repercutido, el art. 129.2 del RGIAT, ordena que la solicitud de devolución se haga de conformidad con el art. 14 del RD 520/2005, por lo que limita las vías para ejercer su derecho, debiendo hacerlo mediante petición de rectificación de las autoliquidaciones presentadas por quien le repercutió el Impuesto. En concreto, dice la norma que “Los obligados tributarios que hubiesen soportado indebidamente ... cuotas repercutidas podrán solicitar y obtener la devolución... Para ello, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación en la que se realizó el ingreso indebido conforme al apartado 4 de este artículo.” Pues bien a partir de esta remisión, y de otras disposiciones, el derecho del repercutido va a ser objeto de una nueva regulación en la que destacaremos algunos de sus aspectos.

En primer lugar, hemos de recordar que, el artículo 14 del RD 520/2005, establecía un conjunto de requisitos, lógicos, para reconocer el derecho a la devolución a favor de los repercutidos, entre los cuales figuraba el siguiente: “únicamente procederá la devolución cuando concurren los siguientes requisitos: ... 4.º Que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas. En el caso de que el derecho a la deducción fuera parcial, la devolución se limitará al importe que no hubiese resultado deducible.” Pues, con relación a este apartado, el RGIAT, establece que: “A efectos del requisito previsto en el artículo 14.2.c).4.º del ... Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, se entenderá que el obligado tributario no tiene derecho a la deducción de las cuotas soportadas, cuando en un procedimiento de comprobación o inspección se declare que no procede la deducción de dichas cuotas por haber sido indebidamente repercutidas y el acto que hubiera puesto fin a dicho procedimiento *hubiera adquirido firmeza.*”

Si interpretamos que, con esta disposición se reconoce la aplicación de la doctrina del acto propio, en cambio la exigencia de *acto firme* supone que el derecho del repercutido a obtener la devolución se demore, en principio sine die, salvo que por propio interés, el contribuyente opte por dejar el acto firme (perdiendo el derecho a la deducción) para proseguir con la solicitud

En cuanto al sujeto que realizó la repercusión, el reglamento abre necesariamente la vía de instar la rectificación de su propia autoliquidación

de devolución mediante el procedimiento de rectificación de autoliquidación que hubiera iniciado.

En segundo lugar, en cuanto al desarrollo del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, instado por el repercutido, el reglamento establece, entre otras disposiciones, que la solicitud podrá hacerse desde que la actuación de

repercusión haya sido comunicada fehacientemente al solicitante o, en su defecto, desde que exista constancia de que este ha tenido conocimiento de ello, y regula también la forma en que debe justificarse documentalmente su petición, así como el desarrollo del procedimiento con audiencia a quien efectuó la repercusión, en su condición de interesado, motivo por el que se concede legitimación para impugnar la resolución, ordenando, para el caso en que la resolución estimatoria fuese impugnada por quien efectuó la repercusión, que no será ejecutiva en tanto no adquiera firmeza.

En cuanto al sujeto que realizó la repercusión, el reglamento abre necesariamente la vía de instar la rectificación de su propia autoliquidación, solicitando al mismo tiempo la devolución del ingreso, lo que, en su caso, se hará a favor del titular del derecho. Ahora bien, esta vía tiene carácter opcional, pues el sujeto puede también, alternativamente, regularizar su situación tributaria en los términos previstos en el artículo 89.cinco de la Ley 37/1992.

Examinando conjuntamente la posición de ambos sujetos, y desde la perspectiva del problema que analizamos, encontramos que existe un tratamiento diferente en función de quién sea el sujeto que insta la rectificación, pues tratándose del repercutido, reglamentariamente se admite la participación en el procedimiento de repercutidor, así como legitimación para impugnar la resolución final, solución ésta cuya lógica no puede discutirse. Pero en el caso en que fuese el repercutidor quien instase la rectificación de su propia autoliquidación, nos encontramos con que el repercutido aparece como un tercero ajeno completamente al procedimiento.

Indudablemente no puede ignorarse que una solución diferente podría entorpecer la acción de la administración y perjudicar gravemente el derecho de quien insta la rectificación (v.g. notificar a todos los repercutidos, previa concreción de quiénes fueron; etc.), sin embargo, exclusivamente en el caso del que nos ocupamos, en que el repercutido se puede ver directamente afectado por el procedimiento de rectificación de la autoliquidación, pues de su resolución puede depender también la procedencia o improcedencia del ITPO, o se ven afectados sus medios de defensa frente a la administración autonómica que se lo estuviese exigiendo, la solución reglamentaria no nos parece adecuada.

No olvidamos que, en muchos casos, concretar quién fue el sujeto repercutido puede significar graves dificultades, pero cuando del procedimiento de rectificación de una autoliquidación se derive claramente que no procede la misma y que, a consecuencia de ello, deberá

exigirse el ITPO –recordemos que existen las diligencias de coordinación para informar a las administraciones autonómicas- seguir considerando al repercutido como alguien ajeno a la resolución es injusto y conduce a incrementar los costes de la resolución final del problema. Y es injusto porque, por un lado, el ordenamiento le reconoce la posibilidad independiente de instar por propia cuenta la rectificación de las autoliquidaciones –a pesar de que se le niega su presencia cuando quien la insta es el repercutido- y, de otra parte, porque, según dijimos, la resolución le puede significar una devolución –en su calidad de beneficiario de la misma- con indudables efectos sobre otros impuestos que le podrían ser exigidos.

En conclusión, tras una compleja historia legislativa que no siempre permite determinar con precisión el derecho aplicable a cada caso (¿el vigente al efectuarse la repercusión? ¿en el momento en que la Comunidad Autónoma exige el ITPO? ¿en el instante en que se insta la rectificación?), en la que no se nos oculta que se han producido avances en orden a garantizar algunos derechos de los obligados tributarios, sin embargo el tema no está resuelto de forma que existan cauces claros para impedir que se acaben pagando dos impuestos legalmente incompatibles entre sí; donde no existen tampoco vínculos de coordinación entre las administraciones implicadas para que una acción referida a una de ellas, tenga inmediatas consecuencias frente a la otra (salvo el mandato contenido en el artículo 62 de la LGT). Y, somos conscientes de que, ahora y aquí, solo hemos tratado algunos de los temas que suscita esta realidad, pero que existen otros igualmente importantes que no podemos abordar, tales como el problema de las garantías que se exigen a la hora de proceder a la devolución; el de la prescripción del derecho a la devolución de un pago, cuando la procedencia del otro está todavía siendo discutida; etc. Temas que exigen un replanteamiento de nuestro ordenamiento tributario encaminado a impedir que la incompatibilidad legal entre dos impuestos se convierta para los interesados en un verdadero laberinto procedimental, motivado en gran medida por tratarse de dos impuestos gestionados por dos administraciones diferentes, cuya coordinación debe estar presidida por la idea de simplificación que, en estos casos, es posible, sin afectar a los derechos que a cada entidad corresponden.

