

jurisprudencia

LA DOCTRINA DE LOS TRIBUNALES SOBRE EL PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCION DE INGRESOS INDEBIDOS

1. Alcance de la nueva normativa

Tanto los Tribunales ordinarios como los económico-administrativos ya han resuelto alguno de los problemas que plantea el Real Decreto 1.164/90 del 21.9 (en lo sucesivo RD) por el que se reglamenta el procedimiento para la realización de la devolución de ingresos indebidos

¹. Dicho RD, dictado en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 155 de la LGT, ha introducido modificaciones en el procedimiento de devolución que regía con anterioridad y en el plazo para impugnar las declaraciones autoliquidaciones, al tiempo que ha modificado el criterio jurisprudencial sobre la prescripción ganada.

El Tribunal Supremo ha declarado reiteradamente que el procedimiento vigente para concretar los supuestos de ingresos indebidos, hasta su derogación por el RD, estaba fijado por el artículo 6 del RPREA de 29-6-24, que impedía la devolución de ingresos indebidos cuando existía un error de derecho, solamente anulable por impugnación de la liquidación o autoliquidación por los medios normativamente establecidos (recursos de reposición o reclamación económico-administrativa).

Dicho procedimiento quedaba por tanto reservado exclusivamente para los supuestos de duplicidad de pago, notorio error de hecho imputable a la Administración o al contribuyente, error material, equivocación aritmética o señalamiento de tipo que no correspondía al concepto liquidado, como se deduce de la abundante jurisprudencia del Tribunal Supremo resu-

¹ Para Praena Requena es ingreso indebido *toda entrega de dinero al Tesoro sin tener derecho a percibirla*. El RD distingue entre «devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria» de las simples «devoluciones de naturaleza tributaria» previstas en las normas específicas de cada tributo a las que serán de aplicación los artículos 11 (forma de pago), 13 (imputación presupuestaria) y 14 (expedientes colectivos) del RD.

== jurisprudencia ==

mida en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 3-12-92, que se recoge en la síntesis que figura al final de este comentario.

La desaparición de la distinción entre error de hecho² y de derecho para delimitar el cauce procedimental a seguir en el caso de devolución de ingresos indebidos tiene un alcance limitado. Así lo entiende el TS en su Sentencia de 18 de septiembre de 1992 en la que considera «que no serán objeto de devolución por el procedimiento señalado en el RD los ingresos tributarios efectuados en virtud de actos administrativos que hayan adquirido firmeza» al no ser viable tratar de salvar con posterioridad la inactividad impugnatoria anterior por el cauce de la devolución directa de los ingresos indebidos, de conformidad con lo dispuesto en la disposición adicional segunda del RD.

La mencionada limitación no queda claramente explicitada en la OM de 22-3-91³ cuando en su artículo 2.4 establece que podrá solicitar la devolución de un ingreso indebido quien realizó dicho ingreso o cualquier interesado al que las normas reconozcan tal derecho «por errores de hecho o de derecho o en los casos reconocidos por las leyes». Dicha declaración exige el estudio de los supuestos de aplicación que pueden darse, analizando su alcance, en nuestro caso, a través de la doctrina de los Tribunales.

2. Supuestos de aplicación del procedimiento regulado por el RD

El artículo 7 del RD establece como primer supuesto de aplicación, ya contemplado en el artículo 6 del RPREA de 29-6-24, la duplicidad de pago que tenga lugar en el mismo y único hecho imponible.

En segundo lugar se contempla el supuesto de cantidad pagada que resulta superior al importe de la deuda tributaria liquidada por la Administración o autoliquidada por el sujeto tributario. Este supuesto no tiene más alcance que el que se deriva de poner en relación la liquidación practicada y el ingreso realizado.

El tercer supuesto —ingresos realizados después de que haya prescrito la acción administrativa para exigir el pago de las deudas liquidadas por la Administración o autoliquidaciones en las que haya prescrito el derecho a practicar la oportuna liquidación— aclara que no cabe la renuncia a la prescripción ganada en materia tributaria, en contra de la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 19 de junio de 1989 que estima lo contrario, apoyándose en el régimen civil de la institución⁴.

² El TEAC, en su Resolución de 1 de julio de 1992, reitera que los errores de hecho o sus especificaciones de errores materiales o aritméticos son aquellos que versan sobre realidades ostensibles, manifiestas, meridianas, indiscutibles e independientes de cualquier opinión, criterio, calificación o interpretación de las normas jurídicas, de suerte que su sola visión ponga de relieve, de forma patente, la evidencia de haberse cometido equivocaciones de esta clase.

³ Regula aquellos aspectos en que por su índole o especial interés en los procesos internos de gestión no podrían desarrollarse plenamente en el RD.

⁴ Francisco Alfredo García Prats, en la Revista Española de Derecho Financiero, núm. 78, «La devolución de ingresos indebidos», cita su comentario en la *Revista General de Derecho*, núm. 555 de diciembre del 90 sobre la Sentencia del TS de 19 de junio de 1989, que admite la renuncia al derecho adquirido de la prescripción en una autoliquidación presentada por el sujeto pasivo en la que había prescrito el derecho de la Administración a liquidar el tributo.

El RD, en su disposición adicional segunda, reconduce las posibilidades de obtener el reconocimiento a la devolución de ingresos indebidos a través de los procedimientos especiales de revisión regulados en la LGT. La Sentencia del TS de 18-9-92 contempla la posibilidad de que un error de derecho sea calificable de nulidad de pleno derecho o de infracción manifiesta de la ley, en cuyo caso la acción impugnatoria debe sujetarse a los plazos que a tal respecto señala la LGT en sus artículos 153 y 154.

Como supuesto específico reconocido por una ley al que hace referencia el ya citado artículo 2.4 de la OM de 22-3-92 el TEAC, en su resolución de 21-10-92, contempla la declaración de nulidad de la anotación preventiva de demanda, sujeta al IAJD dado su carácter de acto jurídico recogido en documento administrativo, con el reconocimiento del derecho del contribuyente, sin reservas de ningún tipo, a la devolución del ingreso indebido, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 60.1 del TR del ITPAJD.

Por último, cuando la devolución de ingresos indebidos se derive de errores de hecho, material o aritmético, el artículo 7 párrafo 2.º del RD reconduce estos supuestos al ámbito del artículo 156 de la LGT⁵ con la posibilidad de declarar el derecho a la devolución cuando la rectificación ponga de manifiesto que ha tenido lugar un ingreso excesivo a favor del particular, siendo de aplicación en este caso las disposiciones del capítulo II del RD⁶.

3. Devolución de ingresos en las declaraciones-autoliquidables

En el actual sistema de gestión del sistema tributario español, el particular no solamente cuantifica e ingresa la deuda tributaria sino que, al presentar su autoliquidación, viene obligado a valorar y calificar los hechos declarados con relevancia tributaria.

Los problemas procesales del sujeto tributario para impugnar los errores de derecho que pudiera haber padecido al formular las autoliquidaciones encontraron una primera regulación legal en el artículo 121 del RPREA⁷. Posteriormente la Disposición Adicional Cuarta del RD anuló los limitados plazos preclusivos de caducidad allí establecidos⁸, haciéndose eco de la doctrina sentada por los distintos Tribunales Superiores de Justicia de Murcia (S. 27-6-89), Galicia (S. 3-11-89), Cataluña (S. 30-3-90), Madrid (S. 22-11-90), en la que se ponía de manifiesto que el artículo 121 del RPREA no tenía ningún fundamento al estar incluido dentro una norma legal —RD 1991/81 de 20 de agosto— que había venido a desarrollar una ley, la 39/80 de bases sobre procedimiento económico administrativo, que no había modificado el plazo de

⁵ Dicho artículo establece que la Administración rectificará de oficio o a instancia del interesado los errores materiales o de hecho y los aritméticos siempre que no hubiesen transcurrido cinco años desde que se dictó el acto objeto de rectificación.

⁶ Dicho capítulo recoge el procedimiento de devolución de ingresos indebidos que es objeto de análisis en los apartados 2, 3 y 4 de este comentario.

⁷ Dicho artículo establecía que cuando los interesados pretendieran impugnar en vía económico administrativa alguna autoliquidación por ellos formulada, deberían instar su confirmación de los órganos de gestión mediante una solicitud, a formular después de transcurridos seis meses y antes de cumplirse un año desde la presentación de la autoliquidación, la cual se entendía confirmada si en el plazo de un mes no se resolvía expresamente la petición.

⁸ El artículo 121 del RPREA en su nueva redacción establece que la resolución, expresa o presunta que dicte la Administración Tributaria a raíz de haber instado el sujeto pasivo u obligado tributario la rectificación de su declaración liquidación o autoliquidación, será susceptible de impugnación en vía económica administrativa.

== jurisprudencia ==

prescripción de cinco años fijado en el artículo 64 de la LGT para el reconocimiento del derecho a la devolución de los ingresos indebidos.

Cuando el obligado tributario entienda que la declaración-liquidación o autoliquidación por él formulada ha incurrido en un error de derecho del que haya surgido un ingreso indebido, la nueva redacción del artículo 121 del RPREA y el artículo 8 del RD le permiten instar de la Administración durante el plazo de cinco años la oportuna rectificación para obtener la restitución, pudiendo luego, en el supuesto de desestimación expresa o presunta de su petición, recurrir la resolución en vía económica administrativa.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 2-12-92, declara que para operar preclusivamente los plazos a que se refiere el artículo 121.1 del RPREA, antes de su modificación por el RD, es preciso, al igual que se previene al contribuyente de muy diversas circunstancias, obligaciones y plazos de otras índoles, que se haga referencia a ellos en los documentos autoliquidatorios. Para dicha Sentencia las declaraciones-autoliquidaciones del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio, recogen a pie de página a partir del ejercicio 1991, el procedimiento para corregir los errores en los que pudiera haber incurrido el sujeto pasivo al formular las autoliquidaciones, haciéndose eco de la doctrina que antecede. Para nosotros dicho texto no deja de ser el expreso reconocimiento de la entrada en vigor del RD, dado los términos en que está redactado⁹.

4. Derecho a la devolución de ingresos en virtud de normas declaradas nulas

Para César García Novoa¹⁰ los *ingresos indebidos sobrevenidos* tienen lugar cuando habiéndose realizado un ingreso se produce una alteración en la voluntad legislativa que sólo puede ser provocada por el propio legislador o por el Tribunal Constitucional¹¹.

Para analizar, a la luz de la doctrina jurisprudencial, el derecho a obtener la devolución de ingresos por liquidaciones giradas en virtud de normas que han sido declaradas nulas con posterioridad es obligada la referencia a la Sentencia de 20 de febrero de 1989¹², que declara inconstitucionales determinados preceptos de la ley 44/78. En el fundamento undécimo la Sentencia precisa que los efectos de la declaración de inconstitucionalidad no afectan a las situaciones jurídicas consolidadas en virtud de sentencia con fuerza de cosa juzgada o como consecuencia de actuaciones administrativas firmes, ni a los pagos hechos en virtud de auto-

⁹ En el texto se hace constar que «el declarante podrá solicitar la rectificación de su declaración si considera que perjudica de cualquier modo sus intereses legítimos o bien la restitución de lo indebidamente ingresado si el perjuicio ha originado un ingreso indebido. Las solicitudes pueden hacerse siempre que no se haya practicado liquidación definitiva por la Administración o hayan transcurrido cinco años, en los términos del artículo 8 y Disposición Adicional Tercera del RD 1163/90 de 21 de septiembre».

¹⁰ En su libro «La devolución de ingresos indebidos» estudia en el Capítulo IV.3.4 Los *ingresos indebidos sobrevenidos*.

¹¹ A juicio de César García Novoa no se puede solicitar la devolución cuando recae la sentencia con fuerza de cosa juzgada y la ley interpretativa recoge los argumentos rechazados en dicha sentencia, lo que no ocurre en las exenciones retroactivas en las que no tiene ningún valor la cosa juzgada como límite a la devolución de ingresos indebidos.

¹² En la *Revista Técnica Tributaria* del mes de marzo de 1993 se comenta la doctrina de los Tribunales en relación con la Ley 20/89, dictada en cumplimiento de la citada Sentencia.

liquidaciones¹³ realizadas por los sujetos pasivos o de liquidaciones provisionales o definitivas acordadas por la Administración, todo ello en virtud del principio de seguridad jurídica.

La conclusión contraria entrañaría un inaceptable trato de favor para quien recurrió sin éxito ante los Tribunales, en contraste con el trato de favor recibido por quien no instó en tiempo la revisión del acto de aplicación de las disposiciones legales declaradas inconstitucionales.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de julio de 1992 reitera que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 120 de la derogada LPA, la interposición de un recurso contra una disposición general implicará la derogación o reforma de dicha disposición, sin perjuicio de que subsistan los actos firmes dictados en aplicación de la misma.

La Resolución del TEAC de 9 de febrero de 1993, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo en Sentencia de 6 de marzo de 1989, declara que la nulidad de pleno derecho de un Decreto transmite la invalidez a las liquidaciones practicadas en su aplicación, siempre que no hubieran adquirido firmeza.

El TEAR de Galicia, en su Resolución de 30 de marzo de 1993, considera procedente el reintegro de las cantidades abonadas por la parte demandante en concepto de liquidación complementaria de Licencia Fiscal girada en virtud del RD de 6 de mayo de 1988 declarado nulo por el TS. José Arias Velasco, en el comentario que hace de dicha Resolución, pone de manifiesto que el Tribunal de Galicia franquea con elegancia el infranqueable límite que el artículo 120.1 de la derogada LPA representaba para la eficacia retroactiva de la declaración de nulidad de las disposiciones administrativas. Dado que la ley 30/92 omite la regla del artículo 120.1, el autor se plantea la duda sobre si de ello se puede inferir que la doctrina del acto firme y consentido ha sido erradicada de nuestro ordenamiento jurídico. Concluye que resulta aventurado afirmarlo categóricamente ya que el legislador ha podido entender que la determinación de los efectos de la declaración de nulidad de las disposiciones generales excedía de la materia propia de la ley 30/92 y por ello no se ha pronunciado¹⁴.

De lo expuesto en este apartado y a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo, podemos concluir que la posibilidad de obtener la devolución de ingresos derivados de liquidaciones cuya norma reguladora haya sido declarada inconstitucional o nula¹⁵ debe estar siempre condicionada a que las liquidaciones no hayan adquirido el carácter de definitivas, al haber sido impugnadas en tiempo y forma. En caso contrario nos encontramos ante una inoperancia radical en la que los plazos y medios de impugnación carecen de aplicación, salvo cuando se trate de simples errores de hecho.

¹³ No faltan autores que consideran discutibles los fundamentos utilizados por el Tribunal Constitucional para equiparar las autoliquidaciones del IRPF a actuaciones administrativas firmes.

¹⁴ José Arias Velasco en el Informe 40 de julio/agosto de la Asociación Española de Asesores fiscales sobre «Temas Tributarios de Actualidad».

¹⁵ César García Novoa, en el libro ya citado, estima que cuando el Tribunal Constitucional en el fundamento 11 de la Sentencia de 20-2-89 afirma que *la vinculación entre inconstitucionalidad y nulidad no es sin embargo, siempre necesaria*, no tiene presente la letra del artículo 39.1 de la LOTC: «cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad declarará también la nulidad de los preceptos impugnados». Para Martín Queralt dicha desvinculación pretende evitar la retroacción de efectos *ex tunc* que la nulidad llevaría aparejada.

== jurisprudencia ==

5. Legitimados para solicitar la devolución

5.1. Supuestos de retención

Están legitimados para solicitar la devolución, junto a quien realiza el ingreso, cualquier interesado a quien las normas reconozcan tal derecho. En el procedimiento de devolución de ingresos indebidos se concede legitimación al retener en el amplio plazo de cinco años, mientras que en el procedimiento económico-administrativo el artículo 123 del RPREA se le concede al retenido para recurrir en el período de quince días. Sobre dicho plazo la doctrina de los tribunales establece la debida diferenciación entre las retenciones que no han sido comprobadas por la Administración frente a las que han ganado firmeza al haber sido objeto de comprobación, de acuerdo con el siguiente detalle:

5.1.1. Retenciones no comprobadas por la Administración

La Sentencia de 26-11-92 contempla el caso de una retención indebida, practicada por una empresa española a una italiana, antes de la entrada en vigor del RD. Formulada reclamación por la retenida, en la Sentencia se analizan los procedimientos existentes para poder exigir la devolución de los ingresos indebidos y solamente se admite el regulado en el artículo 123 del RPREA, al tiempo que se rechazan los restantes (art. 121 RPREA, art. 155 de la LGT y art. 27 del Convenio con Italia).

En dicha Sentencia el Tribunal Supremo hace constar que cuando en el acto de retención —que no tiene carácter de acto administrativo y por tanto no le son de aplicación los requisitos y efectos de las notificaciones administrativas— no se pone en conocimiento del interesado el procedimiento para salvaguardar sus posibles derechos *«puede ser arbitrario entender caducado el derecho a la impugnación administrativa que cierra la tutela judicial para conseguir la devolución de los ingresos indebidamente realizados»*.

5.1.2. Retenciones comprobadas por la Administración

El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en su Sentencia de 1 de marzo de 1993 estima que a fin de evitar la incoherencia y desigualdad que supondría dar distinto trato a los retenedores y retenidos, estos últimos pueden solicitar la devolución de ingresos indebidos, al igual que los retenedores, en el plazo de cinco años desde la fecha del ingreso, siempre que la Administración no haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de haber prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria.

Entiende el Tribunal que cuando a los sujetos retenidos se les remite al artículo 123 del RPREA el plazo de quince días debe interpretarse sólo para el supuesto de que la Administración, después de efectuada la comprobación, haya dictado el oportuno acto administrativo contra el que el sujeto retenido formula la reclamación económico-administrativa.

Dicha interpretación evita que se cree un manifiesto desequilibrio entre los sujetos de la reclamación tributaria ya que, en caso contrario, se puede producir el contrasentido de que sean corregidos los errores de quien vea comprobada su declaración a diferencia de aquél a quien no se compruebe y haya formulado su reclamación una vez transcurrido el plazo de 15 días.

El TEAC, en su Resolución de 3 de noviembre de 1992, sienta el criterio de que la liquidación por retención no tiene que ser notificada a los empleados de la Sociedad retentora ya que se trata de una liquidación referida exclusivamente a dicha Sociedad y no se puede pretender que los actos administrativos, relativos a retenciones a realizar por la Empresa, se comuniquen a los empleados o socios a quienes puede afectar indirectamente.

Al haberse dirigido la notificación al domicilio fijado al efecto para notificaciones por todos los firmantes del escrito de alegaciones ante la dependencia de Inspección, el problema se reduce a considerar si estamos o no ante una notificación defectuosa, cosa que niega el Tribunal al haber sido efectuada a la misma persona que en su calidad de empleado de la sociedad recibió la notificación de puesta de manifiesto del expediente, que los reclamantes reconocen expresamente haber recibido. En todo caso el retenido siempre está amparado por lo dispuesto en el citado artículo 123 del RPREA ¹⁶.

Recordemos para finalizar este apartado que instada la solicitud y reconocido el derecho, el beneficiario deberá ser lógicamente el que ha soportado la retención, lo que significa que en una retención incorrectamente practicada e ingresada, el retenedor podrá instar el procedimiento de devolución que reconoce el primer párrafo del artículo 9 del RD como mero litigioso formal en un procedimiento que se resolverá a favor de quien normalmente no lo habrá iniciado.

5.2. *Supuestos de repercusión*

En el caso de tributos repercutidos el sujeto legitimado a instar el procedimiento para reconocimiento del derecho a la devolución es el que efectúa la repercusión, si bien en la determinación del sujeto beneficiario el RD distingue las cuotas repercutidas en el IVA y en otros supuestos. En el IVA el beneficiario será el que ha soportado la repercusión y en los restantes impuestos las cuotas serán devueltas al sujeto pasivo que efectuó el ingreso de las mismas en el Tesoro, sin perjuicio de las actuaciones para resarcir a quien soportó la repercusión.

El TEAC, en su R.11.6.92 resuelve el caso de la repercusión del IVA sobre una empresa alemana, sin establecimiento permanente en España, a la que deniega el derecho a la devolución del impuesto porque a pesar de hallarse exentas las operaciones, la empresa reclamante ha repercutido las cuotas que, por aplicación del artículo 9.2 párrafo ter-

¹⁶ El citado artículo establece el plazo de quince días para reclamar, contados desde que el acto de retención haya sido comunicado fehacientemente al reclamante o en su defecto desde que este manifieste expresamente que conoce la retención.

== jurisprudencia ==

zero del RD, deberán ser devueltas a la persona o entidad que haya soportado la repercusión ¹⁷.

6. Importe de la cantidad a devolver

El artículo 2 del RD especifica la cuantía que procederá devolver al interesado una vez reconocido su derecho. Junto al recargo de apremio, costas e intereses satisfechos ¹⁸, procede reconocer el interés legal que el RD viene a confirmar como automático e irrenunciable, equiparando esta compensación con la recogida en el artículo 36 de la ley 39/1980, reguladora del texto articulado del procedimiento económico-administrativo.

Asimismo el artículo 9.1 párrafo segundo del RD permite que se eliminen los intereses correspondientes en el caso de las retenciones excesivas, exigencia que a juicio de García Prast no deben prevalecer al ser el artículo 155.1 de la LGT ¹⁹ de rango superior al artículo 9 citado. Si se hubiese solicitado la devolución de las cantidades retenidas e ingresadas, para el citado autor procede incluso liquidar intereses de demora, en el supuesto de que el sujeto pasivo deduzca el importe de la retención excesiva en su declaración-liquidación.

Frente a los que consideran que el devengo de los intereses se produce *ope legis* la sentencia del TS de 8 de junio de 1989 ²⁰, considera renunciabiles dichos intereses si no se piden en el momento de solicitar la correspondiente devolución de ingresos indebidos. Dicha Sentencia pone en relación «los principios de legalidad, autonomía de la voluntad y el de congruencia» para llegar a la solución de la renuncia implícita de intereses no pedidos, solución que el propio Tribunal no considera producto de un enfoque formalista del procedimiento económico-administrativo sino que hincsa su raíz en el Derecho común, donde se exige también la intimación del acreedor para concretar el hito cronológico desde el cual el deudor queda obligado al pago del interés por mora.

7. Entrada en vigor del RD

El TEAC, en su Resolución de 11-6-92, considera aplicable el RD a una petición formulada el 11-3-89, año y medio antes de promulgarse el RD, ya que, al no haber prescrito el tri-

¹⁷ Señala César García Novoa en el libro ya citado que esta solución, adoptada por razones de pragmatismo, debe reputarse ilegal porque el artículo 155 de la LGT reconoce el derecho a la devolución a los sujetos pasivos o responsables, y los sujetos pasivos del IVA son los empresarios o profesionales por cada una de las operaciones imponibles que realicen al ser los únicos que deben repercutir la cuota tributaria como consecuencia de haber realizado una entrega de bien o prestado un servicio sujeto al impuesto.

¹⁸ Aunque el artículo 2.1 del RD no cita los recargos únicos por ingreso fuera de plazo, no parece ofrecer dudas que deba resarcirse al obligado tributario de dichos importes, partiendo de una interpretación racional de la normativa que venimos analizando.

¹⁹ El apartado 1 de dicho artículo, que entró en vigor el día 27 de abril de 1985 (ley 10/85), añade el inciso de *aplicándose el interés legal* a la redacción original (que reconocía el derecho de los sujetos pasivos a la devolución de ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro).

²⁰ No creemos que el criterio mantenido en la Sentencia pueda ser variado tomando como fundamento el texto del RD, de rango inferior al de la ley 10/85 contemplada en la Sentencia.

buto y no haberse practicado liquidación definitiva, procede utilizar el nuevo procedimiento con independencia de si se había o no formulado previamente la petición de reintegro.

Frente a este criterio la Audiencia Nacional, en su Sentencia de 17-9-92 sostiene que el RD no se aplica a las peticiones instadas antes de su entrada en vigor, ya que, de conformidad con lo dispuesto en su disposición transitoria segunda, el RD es aplicable a las declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones respecto de las cuales no haya prescrito el derecho de la Administración para liquidar la deuda tributaria a la entrada en vigor de esta disposición, ni haya sido practicada la oportuna liquidación con carácter definitivo²¹.

Ante la discrepancia expuesta parece más acertada la postura que sostiene la Audiencia Nacional cuando condiciona la aplicación del RD a lo dispuesto en la disposición transitoria primera (si no queremos dejarla vacía de contenido), en la que se ordena tramitar y resolver los expedientes iniciados con anterioridad a su entrada en vigor con arreglo a las disposiciones que hasta entonces se encontraban vigentes.

La doctrina de los Tribunales examinada puede resumirse como sigue:

- Los supuestos de aplicación del RD 1.164/90 de 21.9, por el que se reglamenta el procedimiento para la realización de la devolución de ingresos indebidos, ya se traten de errores de hecho o derecho, no incluyen aquellos que correspondan a liquidaciones administrativas que hayan adquirido firmeza.
- La devolución de ingresos indebidos procedentes de actos nulos o anulables requiere la previa revisión de aquellos actos dictados en vía de gestión tributaria de conformidad con lo dispuesto en los artículos 153, 154 y 171 de la LGT y en las leyes o disposiciones especiales.
- No procede la devolución de lo ingresado en virtud de liquidaciones firmes y consentidas cuya norma reguladora haya sido declarada nula.
- El plazo de quince días establecido en el RPREA para formular reclamaciones debe aplicarse solamente en las retenciones que hayan sido comprobadas por la Administración.
- El RD solamente es aplicable a las peticiones formuladas con posterioridad a su entrada en vigor.

SINTESIS DE LAS RESOLUCIONES COMENTADAS

Devolución de ingresos indebidos en actos administrativos firmes

No serán objeto de devolución los ingresos tributarios efectuados en virtud de actos administrativos que hayan adquirido firmeza, si bien los obligados tributarios podrán solicitar

²¹ La disposición adicional tercera establece que cuando la Administración haya girado liquidación provisional, el obligado tributario podrá instar la rectificación o confirmación de su declaración-liquidación o autoliquidación inicial, si la liquidación provisional ha sido practicada rectificando aquellas por motivo distinto del que ahora origina la solicitud del obligado tributario.

jurisprudencia

la devolución de los ingresos efectuados en el Tesoro instando la revisión de aquellos actos dictados en vía de gestión tributaria que hubiesen incurrido en motivo de nulidad de pleno derecho, que infringiesen manifiestamente la ley o que se encontrase en cualquiera otro supuesto análogo, recogido en los artículos 153, 154 y 171 de la LGT y en las leyes o disposiciones especiales (TS 18.9.92)²².

Casos de devolución regulados por leyes especiales

La anotación preventiva de demanda practicada a petición de parte en un Registro público, en cumplimiento de un mandamiento expedido por el Juzgado de 1.ª Instancia, al tener por objeto un derecho o interés valuable y no venir ordenada de oficio por autoridad judicial está sujeta a AJD. Cuando dicha anotación se anula, a petición de la parte contraria, por Auto firme del mismo Juzgado, fiscalmente desemboca en el supuesto de devolución contemplado en el artículo 60.1 del TR ITPAJD (TEAC 21-10-92).

Impugnación de autoliquidaciones

La falta de indicación de plazo para impugnar las autoliquidaciones en los documentos donde han de practicarse, impide que pueda producirse la extemporaneidad de la reclamación contra ellas, contada a partir de su fecha. Ante toda autoliquidación, la Administración está obligada a dictar un acto administrativo que cierre la liquidación jurídico tributaria y, caso de que no lo haga, el contribuyente puede a tal fin excitar la actividad administrativa, dentro de unos plazos concretos, cuando se pretende ejercitar en vía económico administrativa. Para que tales plazos pudieran operar de forma preclusiva contra el sujeto pasivo sería preciso que se hiciera mención expresa de ellos en los documentos autoliquidatorios. La falta de dicha indicación impide que pueda producirse la extemporaneidad de la reclamación contra ellas (TS 2-12-92).

Devolución de ingresos procedentes de liquidaciones derivadas de normas declaradas nulas

- No procede la devolución de lo ingresado en virtud de liquidaciones firmes y consentidas cuya norma reguladora haya sido declarada nula (TS 2-7-92).
- La nulidad de pleno derecho sólo se produce en los supuestos previstos en el artículo 153 de la LGT, supuestos en los que no están comprendidas las liquidaciones practicadas conforme al Decreto 445/88, de 6 de mayo, cuya Disposición Final ha declarado nula el Tribu-

²² La LGT regula en el artículo 153 el procedimiento especial de revisión en caso de nulidad de pleno derecho, en el artículo 154 el de anulabilidad (por infracción manifiesta de la ley o aportación de nuevas pruebas, que acrediten elementos del hecho imponible, ignoradas por la Administración al dictar el acto objetivo de la revisión) y en el artículo 171 el recurso extraordinario de revisión.

nal Supremo. El propio Tribunal Supremo, en su Sentencia de 6 de marzo de 1989, ha declarado que la nulidad de pleno derecho de un Decreto transmite la invalidez a las liquidaciones practicadas en su aplicación, pero siempre y cuando no hubieran adquirido firmeza, que es precisamente la que ha ocurrido en el presente caso en que las liquidaciones, de cuyo importe se solicita la devolución, adquirieron tal cualidad al no haberse recurrido en plazo (TEAC 9-2-93).

- La desaparición de las normas declaradas nulas de pleno derecho y la comparación de la liquidación complementaria, girada en concepto de Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales, con la normativa subsistente dejan a dicha liquidación carente de soporte normativo alguno. Con la proyección que supone que la declaración de nulidad proceda de la norma reglamentaria de cobertura, los ingresos derivados de actos nulos de pleno derecho tienen la consideración de ingresos indebidos sin que de acuerdo con los principios de economía procesal resulte improcedente iniciar el nuevo trámite que señala el RD por lo que se ordena la devolución de las cantidades ingresadas (TEAR de Galicia 30-3-93).

Acto de retención: naturaleza y plazos para recurrir

- Una cosa es la manifestación expresa del obligado tributario respecto a que conoce la retención y otra que conoce el Organo, procedimiento y plazos para impugnarla. En tanto esto no suceda, puede ser arbitrario entender caducado el derecho a la impugnación administrativa, que cerraría el paso a la tutela judicial. Los razonamientos que anteceden serían de tener en consideración de no ser porque el interesado ha puesto de manifiesto con sus actos conocer los procedimientos de impugnación acudiendo primero al del artículo 121 del RPREA, y al del artículo 155 de la LGT después, desdeñando el que era procedente del artículo 123 de aquel Reglamento, lo que determina que la retención quedara firme y consentida dando lugar a la desestimación de la pretensión de la entidad no residente (TS 26-11-92).

- El sujeto retenido puede formular reclamación para solicitar la devolución de ingresos indebidos, al igual que los retenedores, hasta tanto no haya transcurrido el plazo de cinco años desde la fecha del ingreso. Con ello se evita la incoherencia y desigualdad que supondría dar distinto trato a los retenedores y retenidos en el sentido de que la solicitud de devolución de lo ingresado indebidamente en los casos de autoliquidación y retención pueda hacerlo el obligado tributario antes de haber practicado la Administración la oportuna liquidación definitiva o, en su defecto, antes de haber prescrito tanto el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación en el plazo de cinco años. Cuando a los sujetos retenidos se les remite al artículo 123 del RPREA el plazo de quince días para formular reclamación, debe interpretarse sólo para el supuesto de que la Administración, después de efectuada comprobación, haya dictado el oportuno acto administrativo contra el que se formula la reclamación (TSJ Cataluña 1-3-93).

- La liquidación por retención no tiene que ser notificada a los empleados de la Sociedad retentora en una liquidación referida exclusivamente a dicha Sociedad. No se puede pretender que los actos administrativos relativos a retenciones a realizar por la Empresa se comuniquen en todo caso a los empleados o socios a quienes puede afectar indirectamente. La notificación al domicilio fijado a efecto de notificaciones por todos los firmantes del escrito de alegaciones ante la dependencia de Inspección no es defectuosa al haber sido efectuada a la

jurisprudencia

misma persona que, en su calidad de empleado de la Sociedad, recibió la notificación de puesta de manifiesto del expediente que los reclamantes reconocen expresamente haber recibido (TEAC 3-11-92).

Devolución del IVA repercutido

Considerando que las empresas alemanas sin establecimiento permanente en España a las que se prestaron los servicios han soportado la repercusión, es de aplicación el artículo 9.2 párrafo 3.º del RD que dispone que en el IVA las cuotas repercutidas serán devueltas a la persona o entidad que haya soportado la repercusión, siempre que dichas personas no se hayan deducido el importe de aquellas cuotas en una declaración posterior, ni hayan obtenido su devolución (TEAC 11-6-92).

Renuncia a la prescripción ganada²³

El primero de los motivos del recurso es el de la posibilidad de que se haya producido la renuncia a la prescripción ganada. A estos efectos hay que tener en cuenta que el artículo 1935 del Código Civil parte del principio de que las personas con capacidad para enajenar pueden renunciar a la prescripción ganada, añadiendo que se entiende tácitamente renunciada cuando la renuncia resulta de actos que hacen suponer el abandono del derecho adquirido. Si se había ganado la prescripción y por tanto la Administración no podía practicar liquidación alguna, no había por qué presentar una autoliquidación. Pese a ello se hizo ingresando el importe de la deuda tributaria que se entendió procedente, lo que constituye un acto de renuncia al derecho adquirido (TS 19-6-89).

Renuncia implícita al cobro de intereses de demora

La sociedad anónima reclamante no incluyó en un principio la petición de los intereses de demora correspondientes a los ingresos indebidos cuya devolución instaba. El TEAP fue coherente con este planteamiento y acordó la restitución de la cantidad cifrada por la propia interesada, sin ningún otro pronunciamiento. Es evidente que se produjo una renuncia implícita a los intereses de demora desde el momento en que las peticiones se limitaron a la deuda principal, con dejación del resto, por silencio deliberado o producto de una actividad descuidada o negligente, cuyo origen, causa o motivo, resulta indiferente para configurar sus efectos. La protesta posterior, en el momento de consentirse expresamente la resolución del Tribunal, no puede revitalizar el derecho subjetivo ya extinguido por no haber sido ejercitado oportunamente (TS 8-6-89).

²³ En el apartado 2) tercer párrafo de nuestro comentario se pone de manifiesto que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7 del RD, no cabe la renuncia a la prescripción ganada.

Pedro Bujidos Garay

Entrada en vigor del RD

- El TS ha establecido que en supuestos anteriores a la entrada en vigor del RD 1163/90 debe considerarse vigente, para concretar los supuestos de ingresos indebidos, el Reglamento de PREA de 29 de junio de 1924 que en su artículo 6 concreta como supuestos de ingresos indebidos la duplicidad de pago o notorio error de hecho, imputable a la Administración o al contribuyente, error material en la declaración tributaria, equivocación aritmética al liquidar o señalamiento de tipo que no corresponda al concepto liquidado. En la reclamación formulada no se encuentra ninguno de aquellos supuestos, por lo que no se trata de una devolución de ingresos indebidos sino de una simple revisión de un acto anulable (A.N. 3-12-92).

- Que por lo que respecta a la declaración de extemporaneidad en la reclamación económico administrativa que en 2.^a instancia pende ante este TEAC, iniciado por escrito de solicitud de devolución de ingresos de 1 de marzo de 1989, la disposición transitoria 1.^a del RD, dispone que «los expedientes de devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, ya iniciados antes de la vigencia de este RD, se tramitarán y resolverán con arreglo a las disposiciones hasta ahora en vigor» y por su parte la disposición transitoria 2.^a del citado RD establece que «sin embargo lo dispuesto en el artículo 8 de este RD y su disposición adicional 3.^a será aplicable a las liquidaciones respecto de las cuales la entrada en vigor de esta disposición no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria ni haya sido practicada la oportuna liquidación con carácter definitivo». Al no haberse producido ninguna de estas circunstancias procede declarar aplicable al presente supuesto las disposiciones del citado RD (TEAC 11-6-92).

Pedro Bujidos Garay

Miembro del Gabinete de Estudios de la AEDAF