

DR 20 46

Asignatura Hacienda Pública II Título La devolución de ingresos indebidos Autor María del Puerto Rodríguez Montañés Día de grabación, 30 del 1 de 1981 Día de emisión, 18 de febrero de 1981 La devolución de ingresos indebidos Comenzaremos señalando la gran importancia que tiene el tema que nos ocupa y que ha dado lugar a una amplia bibliografía. Nosotros utilizaremos la denominación de ingresos indebidos con un carácter general, como señala Martínez Serrate en la Revista nº 2 de Crónica Tributaria, limitando la denominación estricta de devolución de ingresos indebidos para aquellos en que, dándose la relación entre sujetos, tienen por finalidad la rectificación de ingresos que no debieron haberse efectuado, bien como consecuencia de no haberse ajustados a derecho las liquidaciones tributarias satisfechas, bien por haberse cometido errores de hecho tanto en las liquidaciones como en la realización de los mismos ingresos, o bien por advertirse alteraciones en la situación tributaria del contribuyente al practicarse nuevas liquidaciones provisionales o definitivas o al modificarse las circunstancias de la realización o calificación del hecho imponible. Quedan excluidas de esta definición las operaciones de rectificación contable, por estimar que carecen de interés dentro de un examen del procedimiento de cara a los elementos subjetivos de la relación jurídico-tributaria.

También han quedado excluidas las compensaciones de bases tributarias, que no introducen variaciones en las liquidaciones practicadas con anterioridad ni dan lugar a la ordenación de pagos en los que se materializan toda devolución. Llamas la Bella, en la Revista Española de Derecho Financiero, considera que es improcedente pensar que exista un número clausus de causas que pueden dar lugar a los llamados ingresos tributarios indebidos, puesto que los mismos no deben venir reducidos exclusivamente a los realizados por los referidos errores de hecho, sino que deben considerarse como tales todos los que la Administración tributaria haya adquirido sin justa causa. En lo referente al régimen legal aplicable, el artículo 155 de la Ley General Tributaria deja constancia legal, por primera vez en nuestro ordenamiento tributario, del derecho a favor del sujeto pasivo o responsable y de sus herederos o causabientes a la devolución de los ingresos indebidamente realizados en el tesoro público con ocasión del pago de deudas tributarias.

Asimismo, se establece que por vía reglamentaria se regulará el procedimiento que debe seguirse según los distintos casos de ingresos indebidos para el reconocimiento del derecho a la devolución y la forma de su realización, que podrá hacerse, según preceptúa el artículo 68 de la misma ley, mediante compensación. Por su parte, el artículo 156 de la citada Ley General Tributaria establece que la Administración rectificará en cualquier momento de oficio o a instancia del interesado los errores materiales o de hecho y los aritméticos, siempre que no hubieren transcurrido cinco años desde que se dictó el acto objeto de rectificación. Con anterioridad inmediata, los artículos 6 y 118 del Reglamento del Procedimiento Económico Administrativo eran las normas que se aplicaban normalmente en el supuesto que nos ocupa.

En ambos artículos se reconoce con mayor o menor implicitud la presencia de dos series de

actos que componen, a su vez, un doble procedimiento. En el primero de ellos habrá de ejercitarse una acción encaminada a obtener una declaración afectante al acto determinante del ingreso, que se resolverá estimando su ineficacia para imponer el deber de ingresar en todo o en parte el importe de la deuda tributaria. Esta declaración comporta, a su vez, el nacimiento del derecho a la devolución que ha de hacerse efectiva a través del segundo de los procedimientos, según apunta Dufol Abad en Estudios de Derecho Tributario.

En resumen, que el procedimiento en que se ejercita la acción de rectificación ha de preceder siempre al procedimiento de devolución. Por otra parte, esta cuestión resulta afectada por el discriminado trato que la ley otorga en cuanto al plazo de su ejercicio a las acciones encaminadas a obtener la rectificación, existiendo error de hecho, duplicación de pago y a las encaminadas a obtener la anulación en vía de reclamación o recurso por error de derecho. Esta situación ha provocado, como vuelve a apuntar el profesor Dufol Abad, una reacción jurisprudencial continua que se ha manifestado fundamentalmente en una tesis de apertura hacia las posibilidades que la norma ofrecía a través del procedimiento para la aplicación del plazo de ejercicio de la acción más favorable.

Entre otros trestos legales que se refieren al tema son, sin pretender citar toda la normativa con carácter exhaustivo, el Reglamento de Derechos Reales del año 1959, el Real Decreto de 25 de febrero de 1890 y la Circular de la Intervención General de 29 de marzo de 1890, por la que se dictan normas para la aplicación y desarrollo de los preceptos del Real Decreto anterior y que consideran el procedimiento de devolución de ingresos indebidos como un procedimiento especial instruido a instancia de parte. En cuanto a los aspectos procesales, distinguiremos con praeuna requena en Hacienda Pública Española requisitos subjetivos, objetivos y, por último, el procedimiento de realización de la devolución. Requisitos subjetivos.

a. Respecto al órgano, hay que distinguir cuando la devolución está motivada por alguna de las causas del artículo 6 del Reglamento de los supuestos en que la devolución es consecuencia de una resolución o recurso interpuesto en vía económico-administrativa o contenciosa, en su caso, puesto que en el primer supuesto el órgano administrativo competente para dirigir y dar al acuerdo de concesión lo es el delegado de Hacienda y ordenador competente a propuesta de la oficina gestora correspondiente. Por el contrario, en el segundo supuesto es el propio órgano económico-administrativo o contencioso-administrativo quien, con motivo de conocer sobre las cuestiones planteadas en las liquidaciones, resuelve al propio tiempo sobre la concesión de las cantidades indebidamente ingresadas o la denegación en su caso. A la par que de oficio se inicia la devolución de las mismas, aunque también, claro está, se puede hacer a instancia del interesado, no pudiendo en estos casos de ingreso indebido el delegado de Hacienda denegar el acuerdo.

En los casos en que la devolución solicitada sea por duplicidad de pago, si el pago se hizo en distintas provincias, será competente para conocer del asunto el delegado de Hacienda donde se produjo el segundo pago. En los casos en que el expediente de devolución se inicie por órgano incompetente, adolecerán del defecto de nulidad las actuaciones. Doctrina confirmada

por numerosas sentencias-acuerdos del Tribunal Económico-Administrativo Central.

Ahora bien, también son órganos competentes los Tribunales Económico-Administrativos, tanto cuando conocen directamente los asuntos que, como consecuencia de errores de derecho, dan lugar a la devolución de ingresos indebidos, como en los casos en que los acuerdos dictados por los delegados en expedientes de tal objeto son recurridos por los interesados. b. Respecto a las partes. De acuerdo con el artículo 155 de la Ley General Tributaria, tienen derecho a pedir la devolución de los ingresos indebidamente pagados los sujetos pasivos o responsables, herederos o causabientes.

Como se trata de un procedimiento, es necesario que la parte que inicie el procedimiento, independientemente de que sea un procedimiento que se pueda incoar de oficio, tenga capacidad, esté legitimada y, en su caso, representada. Requisitos objetivos a. Causas El citado artículo 155 de la Ley General Tributaria sólo reconoce que los sujetos pasivos tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieren ingresado en el Tesoro, y nada dice sobre las causas por las que este ingreso haya sido indebido, remitiéndose a una ordenación reglamentaria para el procedimiento, según los distintos casos de ingresos indebidos. Por ello, hay que acudir al Reglamento de 29 de junio de 1924 para determinar cuáles pueden ser las posibles causas por las que un ingreso es indebido y cuáles son sus correspondientes procedimientos.

2. Del estudio de tales normas reglamentarias y legislación complementaria, se obtienen las siguientes causas por las que un ingreso es indebido. 1. Duplicidad de pago. Es una de las causas que con más simplicidad puede determinarse su existencia.

El pago es uno de los modos de extinción de una obligación. Una vez realizado, el acreedor encuentra su derecho satisfecho y la obligación se ha extinguido. Por ello, al verificar un doble pago, supone entregar de nuevo una prestación al acreedor que ya ha recibido, cuando ya no existe obligación alguna.

2. Verliri afirma que la duplicidad se da cuando la oficina verifica dos actos de imposición por el mismo presupuesto de hecho, es decir, cuando el contribuyente paga dos veces el mismo impuesto. La duplicidad no debe confundirse con la doble imposición. La duplicidad es un fenómeno patológico en cuanto supone un error.

La doble imposición prescinde del error. 3. Notorio error de hecho. Esta es la segunda de las causas de devolución de ingresos indebidos.

Este error de hecho puede ser cometido tanto por la Administración como por el contribuyente. Asimismo puede ser error material tenido por el contribuyente en la declaración tributaria o bien por equivocación aritmética en la liquidación o por indebida aplicación del tipo de gravamen correspondiente. 4. Error de derecho.

Es aquel que consiste en la creencia o interpretación equivocada del contenido de un precepto

o de su alcance y, en consecuencia, el darle un sentido u otro produce los correspondientes derechos y obligaciones. El error de derecho supone la formulación de un juicio, exige un criterio interpretativo, no tiene realidad independiente. Dentro de los requisitos objetivos y por lo que se refiere al reconocimiento del derecho a la devolución de los ingresos indebidos, el primer requisito que hay que cumplir para obtener esta devolución es el reconocimiento del derecho a la devolución, como ya hemos señalado con anterioridad.

Reconocimiento que dará paso o simultáneamente, según los casos, al acuerdo de llevar a cabo la propia devolución. Solo nos queda ya remitirnos a la obra de Luis Corral Guerrero, El derecho del contribuyente a la devolución de impuestos, publicado por el Instituto de Estudios Fiscales para aquellos alumnos que se encuentren interesados y deseen profundizar en el tema.