

"LA DEVOLUCION DE LO INDEBIDO
TRIBUTARIO EN EL DERECHO DE LA
COMUNIDAD EUROPEA"

TESIS presentada por el Licenciado
JOSE MIGUEL MARTINEZ-CARRASCO PIGNATELLI
para aspirar al Grado de Doctor,
bajo la dirección del Dr. D. GABRIEL CASADO OLLERO,
CATEDRÁTICO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

VOL. I

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BARCELONA

FACULTAD DE DERECHO

1994

Universitat Autònoma de Barcelona
Servei de Biblioteques



1500492121

I N D I C E

I N D I C E

ABREVIATURAS.....	1
INTRODUCCION.....	4
CAPITULO I. DEVOLUCIONES DE NATURALEZA TRIBUTARIA EN EL DERECHO INTERNO ESPAÑOL.	
<u>1. SUPUESTOS. LA DISTINCION ENTRE DEVOLUCION DE INGRESOS INDEBIDOS Y OTRAS DEVOLUCIONES DE NATURALEZA TRIBUTARIA.....</u>	<u>13</u>
1.1. <u>IDEA GENERAL.....</u>	13
1.2. <u>BREVE REFERENCIA AL DERECHO COMPARADO.....</u>	17
1.3. <u>ORDENAMIENTO ESPAÑOL.....</u>	32
1.3.1. Evolución histórica de la regulación normativa de la devolución de ingresos tributarios.....	32
A) Idea general.....	32
B) Antecedentes normativos.....	33
C) Regulación normativa vigente.....	40
1.3.2. Cuestión terminológica.....	41
1.3.3. La distinción entre devoluciones de ingresos tributarios indebidos y otras devoluciones de naturaleza tributaria antes del R.D. 1163/1990.....	45
1.3.4. La distinción entre devoluciones de ingresos tributarios indebidos y otras devoluciones de naturaleza tributaria con posterioridad al R.D. 1163/1990.....	53
A) Reconocimiento de la distinción por las normas tributarias.....	53
B) Devolución de ingresos tributarios indebidos. Supuestos en el Derecho Tributario español.....	59
C) Otras devoluciones de naturaleza tributaria. Supuestos en el Derecho Tributario español.....	65

D) Aceptación de la distinción por la doctrina española.....	71
<u>2. NATURALEZA JURIDICA DE LA DEVOLUCION DE INGRESOS TRIBUTARIOS INDEBIDOS.....</u>	<u>83</u>
2.1. <u>IDEA GENERAL.....</u>	83
2.2. <u>LA DEVOLUCION DE INGRESOS TRIBUTARIOS INDEBIDOS Y EL CUASI-CONTRATO DEL COBRO DE LO INDEBIDO.....</u>	85
2.2.1. <u>Concepto.....</u>	85
2.2.2. <u>Valoración doctrinal.....</u>	89
2.3. <u>LA DEVOLUCION DE INGRESOS TRIBUTARIOS INDEBIDOS Y LA RELACION JURIDICO-TRIBUTARIA.....</u>	97
2.4. <u>LA DEVOLUCION DE INGRESOS TRIBUTARIOS INDEBIDOS COMO OBLIGACION LEGAL DE DERECHO PUBLICO.....</u>	103
<u>3. FUNDAMENTO DE LA DEVOLUCION DE INGRESOS TRIBUTARIOS INDEBIDOS.....</u>	<u>106</u>
3.1. <u>EL PRINCIPIO DEL ENRIQUECIMIENTO INJUSTO O SIN CAUSA COMO FUNDAMENTO DE LA DEVOLUCION DEL INDEBIDO TRIBUTARIO.....</u>	<u>106</u>
3.1.1. <u>Los principios generales del Derecho en el ámbito tributario.....</u>	106
3.1.2. <u>Concepto.....</u>	109
3.1.3. <u>Valoración doctrinal.....</u>	112
3.2. <u>LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LA ADMINISTRACION COMO FUNDAMENTO DE LA DEVOLUCION DEL INDEBIDO TRIBUTARIO.....</u>	<u>119</u>
3.2.1. <u>Régimen jurídico de la responsabilidad patrimonial de la Administración.....</u>	119
A) Regulación normativa.....	119
B) Requisitos subjetivos.....	120
C) Requisitos objetivos.....	121
D) Requisitos temporales.....	122

3.2.2. Su pretendida proyección sobre la devolución de ingresos tributarios indebidos.....	122
3.3. <u>PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE FUNDAMENTAN LA DEVOLUCION TRIBUTARIA.....</u>	124
3.3.1. Introducción.....	124
3.3.2. Principio de legalidad tributaria.....	128
3.3.3. Principio de capacidad contributiva.....	138
3.3.4. Principio de seguridad jurídica y valor justicia.....	142
CAPITULO II. DEVOLUCIONES TRIBUTARIAS EN EL DERECHO COMUNITARIO. SUPUESTOS.	
<u>1. INTRODUCCION.....</u>	152
<u>2. SUPUESTOS DE DEVOLUCION DE INDEBIDOS TRIBUTARIOS EN EL DERECHO COMUNITARIO.....</u>	153
<u>2.1. IDEA GENERAL.....</u>	153
<u>2.2. DEVOLUCION DE CANTIDADES PERCIBIDAS POR LOS ESTADOS MIEMBROS EN VIRTUD DE DISPOSICIONES NACIONALES CONTRARIAS AL DERECHO COMUNITARIO.....</u>	155
2.2.1. INTRODUCCION.....	155
2.2.2. ARTICULOS 9, 12 Y SIGUIENTES DEL TRATADO DE LA CE.....	162
2.2.3. ARTICULO 30 DEL TRATADO DE LA CE.....	179
2.2.4. ARTICULO 37 DEL TRATADO DE LA CE.....	184
2.2.5. ARTICULO 95 DEL TRATADO DE LA CE.....	191
2.2.6. ARTICULO 6 DEL TRATADO DE LA CE.....	205
2.2.7. ARTICULOS 48.2, 52, 58, 59 Y 67 DEL TRATADO DE LA CE...	216
<u>2.3. DEVOLUCION DE SUMAS PERCIBIDAS POR LOS ESTADOS MIEMBROS EN VIRTUD DE DISPOSICIONES DE DERECHO COMUNITARIO ERRONEAMENTE APLICADAS O DECLARADAS NULAS.....</u>	240
<u>2.4. DEVOLUCION DE INGRESOS ADUANEROS INDEBIDOS.....</u>	250

2.5.	<u>LA RECUPERACION DE LOS PAGOS INDEBIDAMENTE REALIZADOS POR LAS ADMINISTRACIONES NACIONALES A LOS PARTICULARES. DIFERENCIAS CON LA DEVOLUCION DE INGRESOS TRIBUTARIOS COMUNITARIOS INDEBIDOS. EN PARTICULAR LA RECUPERACION DE LAS AYUDAS ESTATALES INDEBIDAS.</u>	265
2.5.1.	LA DEVOLUCION DE LOS PAGOS INDEBIDAMENTE REALIZADOS COMO SUPUESTO DE INDEBIDO COMUNITARIO.....	265
2.5.2.	DIFERENCIAS CON LA DEVOLUCION DE INGRESOS TRIBUTARIOS COMUNITARIOS INDEBIDOS.....	271
2.5.3.	EN PARTICULAR, LA DEVOLUCION DE AYUDAS OTORGADAS INDEBIDAMENTE POR LOS ESTADOS MIEMBROS.....	275
	1° Concepto y significado de <i>ayudas públicas</i>	275
	2° Clases de ayudas. En particular, las ayudas de <i>naturaleza fiscal y parafiscal</i>	284
	3° Compatibilidad o incompatibilidad de las ayudas de Estado con el Tratado de la Comunidad Europea....	293
	4° Procedimiento de control.....	295
	5° Obligación de los Estados miembros de exigir la devolución de las ayudas indebidamente otorgadas...	301
	6° Acciones en defensa de los beneficiarios.....	308
2.5.4.	JURISPRUDENCIA DEL TJCE: ASUNTOS FERWEDA, DAMAS, JENSEN Y COMISION CONTRA REPUBLICA ITALIANA.....	312
3.	<u>OTRAS DEVOLUCIONES DE NATURALEZA TRIBUTARIA EN EL AMBITO COMUNITARIO.</u>	325
3.1.	<u>IDEA GENERAL.</u>	325
3.2.	<u>DEVOLUCIONES DERIVADAS DE LA GESTION DEL TRIBUTADO ADUANERO</u> 328	
3.3.	<u>DEVOLUCIONES DERIVADAS DEL REGIMEN ADUANERO DE PERFECCIONAMIENTO ACTIVO.</u>	329

3.4.	<u>DEVOLUCIONES O RESTITUCIONES A LA EXPORTACION, IMPORTACION Y PRODUCCION</u>	333
3.5.	<u>DESGRAVACION FISCAL A LA EXPORTACION</u>	335
CAPITULO III. NATURALEZA JURIDICA Y FUNDAMENTO DEL		
DERECHO A LA DEVOLUCION DEL INDEBIDO TRI-		
BUTARIO EN EL ORDENAMIENTO DE LA COMUNI-		
DAD EUROPEA.		
<u>1.</u>	<u>NATURALEZA JURIDICA DEL DERECHO A LA DEVOLUCION DEL INDEBIDO</u>	
	<u>TRIBUTARIO EN EL ORDENAMIENTO DE LA COMUNIDAD EUROPEA</u>	340
1.1.	<u>IDEA GENERAL</u>	340
1.2.	<u>CONDICTIO INDEBITI O ACCION DE ENRIQUECIMIENTO SIN CAUSA</u> .	340
1.3.	<u>RESPONSABILIDAD EXTRA CONTRACTUAL DE LA ADMINISTRACION. IN-</u>	
	<u>DEMNIZACION POR DAÑOS Y PERJUICIOS</u>	343
1.3.1.	<u>INTRODUCCION</u>	343
1.3.2.	<u>RELACION ENTRE LA ACCION POR DEVOLUCION DEL INDEBIDO TRI-</u>	
	<u>BUTARIO COMUNITARIO Y LA ACCION POR INDEMNIZACION DE DAÑOS</u>	
	<u>Y PERJUICIOS DERIVADA DE LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL</u>	
	<u>DE LA ADMINISTRACION</u>	353
1.3.3.	<u>DIFERENCIAS</u>	360
1.3.4.	<u>DOCTRINA JURISPRUDENCIAL DEL TJCE EN LA MATERIA</u>	364
<u>2.</u>	<u>FUNDAMENTO MEDIATO: EL PRINCIPIO DE EQUIDAD Y DE ENRIQUECI-</u>	
	<u>MIENTO INJUSTO</u>	376
2.1.	<u>LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO EN EL ORDENAMIENTO CO-</u>	
	<u>MUNITARIO</u>	376
2.1.1.	<u>INTRODUCCION</u>	376
2.1.2.	<u>FUNCIONES</u>	381
2.1.3.	<u>CLASES</u>	383

2.2.	<u>LA EQUIDAD COMO FUNDAMENTO DE LA DEVOLUCION DEL INDEBIDO TRIBUTARIO COMUNITARIO.....</u>	390
2.3.	<u>EL ENRIQUECIMIENTO SIN CAUSA COMO FUNDAMENTO DE LA DEVOLUCION DEL INDEBIDO TRIBUTARIO COMUNITARIO.....</u>	395
3.	<u>FUNDAMENTO INMEDIATO: LA ILEGALIDAD DEL ACTO EN VIRTUD DEL CUAL SE EFECTUO EL INGRESO Y EL PRINCIPIO DEL EFECTO DIRECTO DEL DERECHO COMUNITARIO.....</u>	401
3.1.	<u>LA INCOMPATIBILIDAD DE LA NORMA NACIONAL DE EXACCION TRIBUTARIA CON EL ORDENAMIENTO COMUNITARIO COMO FUNDAMENTO DEL RECONOCIMIENTO DEL DERECHO A LA DEVOLUCION.....</u>	401
3.2.	<u>EL FUNDAMENTO DEL DERECHO A LA DEVOLUCION DEL INDEBIDO TRIBUTARIO COMUNITARIO EN LOS PRINCIPIOS DE EFECTO DIRECTO Y PRIMACIA DE LAS NORMAS COMUNITARIAS Y LA OBLIGACION DE LOS ESTADOS MIEMBROS DE PROCEDER A LA RESTITUCION CONFORME AL ARTICULO 5 DEL TCE.....</u>	415
3.2.1.	<u>IDEA GENERAL.....</u>	415
3.2.1.	<u>LOS PRINCIPIOS DE EFECTO DIRECTO Y PRIMACIA DE LAS NORMAS COMUNITARIAS. SU CONCEPTO.....</u>	416
A)	<u>EFECTO DIRECTO.....</u>	416
B)	<u>PRIMACIA.....</u>	428
3.3.3.	<u>LOS PRINCIPIOS DE EFECTO DIRECTO Y PRIMACIA Y LA OBLIGACION DE LOS ESTADOS MIEMBROS DE PROCEDER A LA DEVOLUCION DEL INDEBIDO TRIBUTARIO COMUNITARIO EN CUMPLIMIENTO DE SU DEBER DE COLABORACION CON LOS FINES ESENCIALES DE LA COMUNIDAD.....</u>	435

CAPITULO IV. PROCEDIMIENTO PARA LA DEVOLUCION DEL
INDEBIDO TRIBUTARIO COMUNITARIO.

<u>1. PROCEDIMIENTO PARA LA DEVOLUCION DE LOS INGRESOS ADUANEROS INDEBIDOS. NORMATIVA APLICABLE</u>	452
1.1. <u>INTRODUCCION</u>	452
1.2. <u>PROCEDIMIENTO PARA LA DEVOLUCION DE INGRESOS ADUANEROS INDEBIDOS. NORMAS GENERALES APLICABLES A LOS SUPUESTOS DE LOS ARTICULOS 236, 237 Y 238 DEL CODIGO ADUANERO COMUNITARIO</u>	457
1.2.1. <u>SOLICITUD DE DEVOLUCION</u>	457
A) Legitimación.....	457
B) Contenido.....	458
C) Forma de la solicitud.....	463
D) Plazo para la presentación de la solicitud de devolución.....	464
E) Lugar de presentación. Aceptación de la solicitud y acuse de recibo.....	466
F) Supuesto especial.....	467
1.2.3. <u>PROCEDIMIENTO DE CONCESION</u>	469
A) Instrucciones previas.....	469
B) Decisión favorable.....	471
C) Decisión desfavorable.....	474
D) Intervención de la aduana de ejecución.....	475
E) Plazo para hacer efectiva la decisión favorable a la devolución.....	478
F) Cuantía de la devolución.....	479
G) Supuestos especiales.....	480
1.3. <u>PROCEDIMIENTO ESPECIFICO PARA LA DEVOLUCION DE INGRESOS ADUANEROS INDEBIDOS EN LOS SUPUESTOS DEL ARTICULO 239 DEL CODIGO ADUANERO COMUNITARIO</u>	485

1.3.1. DECISIONES QUE DEBERAN ADOPTAR LAS AUTORIDADES ADUANERAS DE LOS ESTADOS MIEMBROS.....	485
A) Concesión de la devolución.....	485
B) Negativa a la solicitud de devolución.....	486
C) Elementos de prueba.....	487
1.3.2. DECISIONES QUE DEBERA ADOPTAR LA COMISION.....	491
A) Remisión por los Estados miembros a la Comisión del expediente de solicitud de devolución.....	492
B) Procedimiento ante la Comisión.....	493
1.4. <u>ASISTENCIA ADMINISTRATIVA ENTRE LAS AUTORIDADES ADUANERAS DE LOS ESTADOS MIEMBROS.....</u>	494
2. <u>PROCEDIMIENTO PARA LA DEVOLUCION DE LOS RESTANTES INDEBIDOS TRIBUTARIOS COMUNITARIOS. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS EN LA MATERIA: LA AUTONOMIA PROCESAL E INSTITUCIONAL DE LOS ESTADOS MIEMBROS Y EL PRINCIPIO DE SUBSIDIARIEDAD.....</u>	498
2.1. <u>INTRODUCCION.....</u>	498
2.2. <u>LA AUTONOMIA PROCESAL DE LOS ESTADOS MIEMBROS EN LA RESOLUCION DE LAS DEMANDAS DE DEVOLUCION.....</u>	499
2.3. <u>LA AUTONOMIA PROCESAL DE LOS ESTADOS MIEMBROS Y EL PRINCIPIO DE SUBSIDIARIEDAD.....</u>	522
2.3.1. <u>IDEA GENERAL.....</u>	522
2.3.2. <u>EL PRINCIPIO DE SUBSIDIARIEDAD: ANTECEDENTES Y REGULACION.....</u>	523
A) Orígenes remotos.....	523
B) Orígenes inmediatos.....	525
C) Regulación.....	532
2.3.3. <u>CONCEPTO Y SIGNIFICADO DE LA SUBSIDIARIEDAD.....</u>	533
2.3.4. <u>FUNCIONES.....</u>	541

2.3.5. AMBITO DE APLICACION Y CONDICIONES PARA SU EJERCICIO...	544
2.3.6. VALORACION.....	547
2.3.7. LA AUTONOMIA PROCESAL DE LOS ESTADOS MIEMBROS EN LA RESOLUCION DEL CONTENCIOSO DEL INDEBIDO COMUNITARIO TRIBUTARIO COMO EXPRESION DE LA SUBSIDIARIEDAD PROCESAL.....	550

CAPITULO V. LA APLICACION JUDICIAL DEL DERECHO EUROPEO SOBRE LA DEVOLUCION DEL INDEBIDO TRIBUTARIO COMUNITARIO. CONTENCIOSOS SURGIDOS. LIMITES A LA AUTONOMIA PROCESAL E INSTITUCIONAL DE LOS ESTADOS MIEMBROS.

<u>1. LA APLICACION JUDICIAL DEL DERECHO EUROPEO SOBRE LA DEVOLUCION DEL INDEBIDO TRIBUTARIO COMUNITARIO.....</u>	<u>558</u>
<u>1.1. EL TJCE EN LA CONSTRUCCION DEL DERECHO EUROPEO. EN PARTICULAR, EL CONTENCIOSO DEL INDEBIDO TRIBUTARIO COMUNITARIO.....</u>	<u>558</u>
<u>1.2. LA CUESTION PREJUDICIAL.....</u>	<u>570</u>
1.2.1. REGULACION NORMATIVA.....	570
1.2.2. ANTECEDENTES.....	571
1.2.3. CONCEPTO Y SIGNIFICADO.....	572
1.2.4. NATURALEZA JURIDICA.....	584
1.2.5. LEGITIMACION.....	586
1.2.6. CARACTER OBLIGATORIO O FACULTATIVO DEL PLANTEAMIENTO DE UNA CUESTION PREJUDICIAL.....	599
1.2.7. TRAMITACION INICIAL Y PROCEDIMIENTO DE SUSTANCIACION...	603
1.2.8. EFECTOS DE LA SENTENCIA PREJUDICIAL.....	611

2.	<u>CONTENCIOSOS SOBRE LA DEVOLUCION DEL INDEBIDO TRIBUTARIO</u>	
	<u>COMUNITARIO</u>	615
2.1.	<u>IDEA GENERAL</u>	615
2.2.	<u>PLAZO PARA LA RECLAMACION DE LA DEVOLUCION DEL INDEBIDO</u> ..	617
2.3.	<u>LIMITACION TEMPORAL A LA RECLAMACION DE LA DEVOLUCION DEL</u> <u>INDEBIDO TRIBUTARIO COMUNITARIO</u>	631
2.4.	<u>DETERMINACION DEL INDEBIDO TRIBUTARIO OBJETO DE LA DEVOLU-</u> <u>CION</u>	654
2.5.	<u>PAGO DE CONCEPTOS ACCESORIOS A LA DEVOLUCION. EN PARTICU-</u> <u>LAR, EL PAGO DE INTERESES</u>	656
2.5.1.	INTRODUCCION.....	656
2.5.2.	PAGO DE INTERESES.....	656
2.5.3.	PAGO DE OTROS CONCEPTOS ACCESORIOS A LA DEVOLUCION..	663
2.5.4.	RECLAMACION A LA COMUNIDAD EUROPEA DE LAS CANTIDADES ABO- NADAS POR EL ESTADO MIEMBRO POR ESTOS CONCEPTOS.....	665
2.6.	<u>REPERCUSION DEL TRIBUTO</u>	667
2.6.1.	INTRODUCCION.....	667
2.6.2.	ANTECEDENTES. INICIALES PRONUNCIAMIENTOS DEL TJCE SOBRE LA TEORIA DE LA REPERCUSION.....	669
2.6.3.	CRITICAS DE LA DOCTRINA CIENTIFICA A LA EXCEPCION DE LA REPERCUSION A LAS DEMANDAS DE DEVOLUCION DEL INDEBIDO TRI- BUTARIO COMUNITARIO.....	677
2.6.4.	LA TEORIA DE LA REPERCUSION EN LOS ORDENAMIENTOS FRANCES E ITALIANO. LA RETICENCIA DE FRANCIA E ITALIA EN LA OPOINI- BILIDAD DE LA EXCEPCION DE LA REPERCUSION FRENTE A LA RE- CLAMACION DE LA RESTITUCION DEL INDEBIDO TRIBUTARIO COMU- NITARIO. JURISPRUDENCIA DEL TJCE.....	683
A)	IDEA GENERAL.....	683
B)	DERECHO FRANCES.....	685

C) DERECHO ITALIANO.....	689
D) JURISPRUDENCIA DEL TJCE.....	704
<u>3. LIMITES A LA AUTONOMIA PROCESAL DE LOS ESTADOS MIEMBROS.....</u>	<u>726</u>

CAPITULO VI. LA ARMONIZACION DE LOS PROCEDIMIENTOS

CIONALES PARA HACER EFECTIVO EL DERECHO A
LA DEVOLUCION DEL INDEBIDO TRIBUTARIO COMU-
NITARIO.

<u>1. INTRODUCCION.....</u>	<u>742</u>
<u>2. FUNDAMENTO DE LA ARMONIZACION DEL PROCEDIMIENTO DE REVI- SION TRIBUTARIA EN EL TRATADO DE LA CE.....</u>	<u>748</u>
<u>3. EL PROCEDIMIENTO DE REVISION TRIBUTARIA EN EL DERECHO COMPA- RADO EUROPEO. ELEMENTOS COMUNES.....</u>	<u>756</u>
<u>4. LA ARMONIZACION DEL PROCEDIMIENTO PARA LA DEVOLUCION DEL IN- DEBIDO TRIBUTARIO COMUNITARIO.....</u>	<u>760</u>
<u>4.1. INTRODUCCION.....</u>	<u>760</u>
<u>4.2. LA DEVOLUCION DE INGRESOS TRIBUTARIOS INDEBIDOS EN EL DERE- CHO BRITANICO, FRANCES E ITALIANO.....</u>	<u>761</u>
4.2.1. DERECHO BRITANICO.....	761
A) PRINCIPIOS GENERALES.....	761
B) DEVOLUCION DE INGRESOS INDEBIDOS POR ERROR DE HECHO.....	761
C) DEVOLUCION DE INGRESOS INDEBIDOS POR ERROR DE DERECHO.....	762
D) DEVOLUCION DE INGRESOS INDEBIDOS PERCIBIDOS EN INFRACCION DEL DERECHO COMUNITARIO.....	766
4.2.2. DERECHO FRANCES.....	771
A) PRINCIPIOS GENERALES.....	771
B) RÉPÉTITION DE L' INDU.....	772
C) DEVOLUCION EN EL DERECHO ADUANERO.....	773
D) DEVOLUCION DE INGRESOS INDEBIDOS PERCIBIDOS EN INFRACCION	

DEL DERECHO COMUNITARIO.....	775
4.2.3. DERECHO ITALIANO.....	780
A) PRINCIPIOS GENERALES.....	780
B) PAGAMENTO DELL' INDEBITO.....	780
C) DEVOLUCION DE INGRESOS INDEBIDOS PERCIBIDOS EN INFRACCION DEL DERECHO COMUNITARIO.....	783
4.2.5. <u>VALORACION FINAL</u>	786
CONCLUSIONES.....	799
BIBLIOGRAFIA.....	808
JURISPRUDENCIA DEL TJCE.....	844

ABREVIATURAS

ACE:	Asociación de Compañías Aéreas de la Comunidad Europea
AN:	Audiencia Nacional
apdo.:	apartado
apdos.:	apartados
B.O.:	Boletín Oficial
B.O.E.:	Boletín Oficial del Estado
B.O.M.E.H.:	Boletín Oficial del Ministerio de Economía y Hacienda
c.:	contra
CA:	Código Aduanero Comunitario
Cap.:	Capítulo
Caps.:	Capítulos
CC:	Código Civil
CE:	Comunidad Europea
C.E.E.:	Comunidad Económica Europea
CEEA:	Comunidad Europea de la Energía Atómica
cit.:	citado, a
C.P.:	Código Penal
C.T.:	Crónica Tributaria
CV:	Caballos de vapor
Chap.:	Chapitre
D.O.C.E.:	Diario Oficial de la Comunidad Europea
D.O.M.:	Départaments otroi de mer
D.P.R.:	Decreto del Presidente de la República
Ed.:	Editorial
ed.:	edición
F.I.D.E.:	Federación Internacional para el Derecho Europeo
FJ:	Fundamento Jurídico
F.O.R.M.A.:	Fondo de Orientación y Regularización de los Mercados Agrícolas
G.A.T.T.:	Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio
G.F.:	Gaceta Fiscal
I.E.:	Impuestos Especiales
I.E.A.:	Instituto de Estudios Administrativos
I.E.A.L.:	Instituto de Estudios de Administración Local
I.E.F.:	Instituto de Estudios Fiscales
I.E.P.:	Instituto de Estudios Políticos
I.M.I.V.T.:	Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
I.R.P.F.:	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
I.S.:	Impuesto sobre Sociedades
I.S.D.:	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
I.T.P.:	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales
I.T.P.yA.J.D.:	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
I.V.A.:	Impuesto sobre el Valor Añadido
J.O.:	Journal Officier
J.O.C.E.:	Journal Officier des Communauté Européen
J.O.R.F.:	Journal Officier République française
L.E.C.:	Ley de Enjuiciamiento Civil
L.E.Cr.:	Ley de Enjuiciamiento Criminal
L.G.T.:	Ley General Tributaria

L.O.P.J.:	Ley Orgánica del Poder Judicial
L.O.T.C.:	Ley Orgánica del Tribunal Constitucional
L.R.H.L.:	Ley Reguladora de las Haciendas Locales
L.R.J.-P.A.C.:	Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común
M.A.E.D.F.:	Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero.
M.C.M.:	Montantes Compensatorios Monetarios
n°:	número
núm.:	número
pág.:	página
págs.:	páginas
Ob. cit.:	Obra citada
O.M.:	Orden Ministerial
P.A.C.:	Política Agrícola Común.
P.B.C.:	Pigs and Bacon Comission
RA:	Reglamento de Aplicación
R.A.P.:	Revista de Administración Pública
R.D.:	Real Decreto
R.D.F.H.P.:	Revista Derecho Financiero y Hacienda Pública
R.D.P.:	Revista Derecho Privado
Rec.:	Recopilación
R.E.D.A.:	Revista Española Derecho Administrativo
R.E.D.C.:	Revista Española Derecho Constitucional
R.E.D.F.:	Revista Española Derecho Financiero
R.G.R.:	Reglamento General de Recaudación
R.H.P.E.:	Revista Hacienda Pública Española
R.O.:	Real Orden
ss.:	siguientes
SSTC:	Sentencias del Tribunal Constitucional
SSTJCE:	Sentencias del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea
SSTS:	Sentencias del Tribunal Supremo
STC:	Sentencia del Tribunal Constitucional
STJCE:	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea
STS:	Sentencia del Tribunal Supremo
STSJ:	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
TC:	Tribunal Constitucional
TCE:	Tratado de la Comunidad Europea
TCECA:	Tratado de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero
TCEEA:	Tratado de la Comunidad Europea de la Energía Atómica
TEA:	Tribunal Económico-Administrativo
TEAC:	Tribunal Económico-Administrativo Central
TEAP:	Tribunal Económico-Administrativo Provincial
TR:	Texto Refundido
TUE:	Tratado de la Unión Europea
UE:	Unión Europea
UEM:	Unión Económica y Monetaria
UKL:	Libras esterlinas
v.:	versus
Vid.:	Véase
Vol.:	Volumen

I N T R O D U C C I O N

INTRODUCCION.

El artículo B del Tratado de la Unión Europea (en adelante, TUE¹) establece como objetivos primordiales para la plena integración europea, el logro de una efectiva convergencia de la política social y económica de los Estados miembros -y dentro de esta, las políticas comercial y agrícola, como base esencial de la unidad económica y monetaria²- mediante la creación de un espacio sin fronteras interiores y el *reforzamiento de la protección de los derechos e intereses de los nacionales de los Estados miembros.*

En este sentido, en el proceso tendente a alcanzar los objetivos enunciados reviste una especial trascendencia la cuestión de la devolución de ingresos tributarios indebidos como recurso

¹ Firmado en Maastricht el 7 de febrero de 1992.

² En la primera etapa del proceso previo a la Unión Económica y Monetaria -del 1 de julio de 1990 al 31 de diciembre de 1993-, el balance efectuado por la Comisión respecto de la convergencia de las políticas económicas pone de relieve marcadas diferencias entre los Estados miembros. Esta apreciación se advierte especialmente en los elementos fundamentales de la coyuntura económica, como son la inflación, el déficit presupuestario, la deuda pública y la situación exterior.

La segunda fase de la UEM, de transición hacia la fase final, comenzó el 1 de enero de 1994, procurando asegurar una coordinación más estrecha de las políticas económicas y una aproximación continuada de los resultados de las actuaciones económicas de los Estados miembros.

Por último, la tercera etapa de la UEM se iniciará como más tarde el 1 de enero de 1999. El grado de convergencia económica alcanzada por los Estados miembros se evaluará conforme a unos criterios que decidirán si pueden pasar a la tercera fase. Entre ellos cabe señalar la estabilidad de los precios y la situación de las finanzas públicas tanto por lo que se refiere al déficit público como a la deuda pública.

del que pueden disponer los particulares³ para hacer valer los derechos conferidos por las normas del ordenamiento jurídico comunitario cuya titularidad les corresponde, reforzando así su protagonismo en la aplicación de aquel Derecho.

La importancia atribuida a este tema -objeto de estudio de la presente Tesis Doctoral- dimana de la peculiar naturaleza de la actividad que el Derecho Comunitario está destinado a regir, esto es, del ámbito de aplicación material del ordenamiento jurídico europeo. Así, el contencioso del indebido tributario comunitario ocasiona necesariamente efectos pecuniarios y engendra consecuencias financieras, tanto a nivel comunitario como nacional, lo mismo para el Estado que para los agentes económicos.

Basta considerar uno de los principios fundamentales instaurados por el Tratado de Roma, el principio de la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales -en especial la prohibición de percibir derechos de aduana y tasas de efecto equivalente sobre la importación y la exportación (artículos 12 y ss. del TCE) y la prohibición de imposición nacional discriminatoria sobre los productos importados en relación a los productos nacionales similares (artículo 95 del TCE)-, para descubrir las implicaciones fiscales del Derecho Comunitario, apreciar su significación y ponderar la importancia de los recursos de devo-

³ Resulta preferible la utilización de esta expresión -o la de *agentes u operadores económicos*- por su neutralidad y por haber sido acuñada por las propias instituciones comunitarias. Más que la de *ciudadano de la Unión*, a la que se refiere el artículo G c) 1 del Tratado de Maastricht, pues el contenido de tal vocablo se encuentra aún por determinar y posee evidentes connotaciones políticas, o el término *administrado* -que emplea PELECHA ZOZAYA- dado que el mismo parece quedar reservado al ámbito interno de los Estados miembros. PELECHA ZOZAYA, F. El Código Aduanero Comunitario y su aplicación en España. Marcial Pons. Madrid. 1995, nota (4), pág. 12.

lución que pueden plantearse.

De otro lado, la cuestión del procedimiento jurídico por el que se disciplina la devolución de los ingresos tributarios indebidos se sitúa en el centro mismo del debate sobre la protección jurisdiccional de los sujetos del Derecho Comunitario.

Además plantea el alcance de la *lealtad comunitaria* o principio de cooperación de los Estados miembros en la realización de los fines de la Comunidad Europea (en adelante, CE⁴) consagrado en el artículo 5 del TCE, y se conecta con otro fundamental principio comunitario: la prohibición de toda discriminación por razón de nacionalidad (artículo 6 del TCE).

El que fuera Presidente de la CE, MERTENS DE WILMARS⁵, afirmó que "el tema de la restitución de lo indebido revela la problemática más amplia de la articulación del derecho comunita-

⁴ Resulta de mayor rigor emplear la expresión *Comunidades Europeas*, en lugar de *Comunidad Europea*, pues si bien el ordenamiento jurídico y las instituciones son las mismas -desde que se firmara en Bruselas el 8 de abril de 1965 el Tratado de fusión de los ejecutivos- originariamente se constituyeron tres Comunidades claramente diferenciadas: la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (CECA. Tratado de París de 18 de abril de 1951); la Comunidad Económica Europea (CEE. Tratado de Roma de 25 de marzo de 1957); y la Comunidad Europea de la Energía Atómica (EURATOM. Tratado de Roma de 25 de marzo de 1957).

No obstante, la utilización de la expresión *Comunidad Europea* para referirse a una de las organizaciones supranacionales europeas no deja de ser correcto. No en vano el artículo G A 1) del TUE determina que "los términos 'Comunidad Económica Europea' se sustituirán por los términos 'Comunidad Europea'".

En cualquier caso, la expresión *Comunidad Económica Europea* se utilizará en este trabajo en referencia a aquellas normas comunitarias o resoluciones del TJCE que hubieran aparecido con anterioridad a la entrada en vigor de dicho TUE, el 1 de noviembre de 1993.

⁵ "L'efficacité des différentes techniques nationales de protection juridique contre les violations du droit communautaire par les autorités nationales et particuliers". Cahiers Droit Européen, n° 4. Vol. XVII. 1981. 9° Congreso de la Federación Internacional para el Derecho Europeo (F.I.D.E.). Londres. 1980, vol. I.

rio y del derecho nacional", ya que " ... la existencia, en cada Estado miembro, de sistemas de protección jurídica garantizadas, fundamentadas en el derecho y apropiadas a las necesidades y particularidades nacionales, no implica 'ipso facto' una aptitud igual al sistema para asegurar una protección adecuada en un orden jurídico común, distinto por definición de los ordenamientos jurídicos nacionales"⁶.

En efecto, en el contencioso de la devolución de lo indebido tributario comunitario surgen los grandes temas del ordenamiento jurídico de la CE y del reparto de competencias entre las instituciones comunitarias y nacionales. Con el estudio de tal contencioso se evidencia que las relaciones normativas entre el Derecho comunitario y el ordenamiento jurídico interno exigen, en ocasiones, reajustes orgánicos y procesales en los Estados miembros.

Así pues, en torno a la cuestión del derecho a la devolución de ingresos indebidos aparecen los principales aspectos en los que puede producirse colisión y conflicto entre el Derecho Comunitario y el Derecho de los Estados miembros, a cuya resolución ha contribuido muy especialmente la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (en adelante, TJCE) -y cuya doctrina ha inspirado de manera decisiva la construcción de este estudio-: la prioridad del efecto directo; la efectividad y uniformidad del ordenamiento jurídico comunitario; el principio de actuación procedimental de autonomía institucional y judicial de los Estados miembros en la aplicación de este ordenamiento o principio de subsidiariedad procesal y la necesidad de aproximar

⁶ Vid. MERTENS DE WILMARS, J. "L'efficacité des différentes techniques nationales ... ". Ob. cit., pág. 381.

las disposiciones de los Derechos internos en materia de restitución de lo indebido tributario, esto es, la armonización.

La "Declaración relativa a la aplicación del Derecho Comunitario" que formula el TUE de 1992, adquiere, en el tema de la devolución de ingresos tributarios indebidos, plena relevancia y virtualidad:

"1. La Conferencia destaca que, para la coherencia y la unidad del proceso de construcción europea, es esencial que todos los Estados miembros transpongan íntegra y fielmente a su Derecho nacional las directivas comunitarias de las que sean destinatarios dentro de los plazos dispuestos por las mismas.

Además, la Conferencia, a la vez que reconoce que corresponde a cada Estado miembro determinar la mejor forma de aplicar las disposiciones del Derecho Comunitario, pero, en todo caso, respetando las disposiciones del artículo 189 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea y teniendo en cuenta las instituciones, el ordenamiento jurídico y otras condiciones específicas de cada Estado, estima que es necesario para el buen funcionamiento de la Comunidad que las medidas adoptadas en los distintos Estados miembros conduzcan a una aplicación del Derecho comunitario con la misma eficacia y rigor que en la aplicación de sus respectivos Derechos nacionales".

En otro orden de cosas, conviene advertir ya, que el concepto de *tributo* -y el de diversas figuras e instituciones jurídicas- tiene en el ámbito comunitario un alcance y significado que no se corresponde con el de este instituto en los ordenamientos

nacionales de los Estados miembros⁷.

Esta circunstancia ha sido destacada con frecuencia tanto por el propio TJCE, como también por la doctrina científica.

Así, el Tribunal europeo de Luxemburgo ha recordado que las definiciones y clasificaciones propias de los ordenamientos jurídicos nacionales de los Estados miembros no son pertinentes en Derecho Comunitario⁸.

La doctrina⁹, por su parte, ha subrayado la improcedencia de la aplicación a las *figuras tributarias comunitarias* de las elaboraciones doctrinales sobre el instituto jurídico del tributo en los Derechos nacionales internos.

En este sentido, hay que tener presente la autonomía de los conceptos fiscales comunitarios respecto a los utilizados en los

⁷ CASADO OLLERO, G.

"La aplicación judicial de las disposiciones fiscales del Tratado", en El Derecho Comunitario europeo y su aplicación judicial. Cívitas. Consejo General del Poder Judicial. Universidad de Granada. 1ª ed. 1993. Dirigido por RODRIGUEZ IGLESIAS, G. C. y LIÑAN NOGUERAS, D., pág. 936.

⁸ Vid. sobre el particular las ss. SSTJCE:

-STJCE de 25 de noviembre de 1981. Asunto Hauptzollamt Flensburg/Andresen. Rec. 1981, pág. 2835.

-STJCE de 29 de abril de 1982. Asunto 17/81.

-STJCE de 28 de enero de 1986. Asunto 270/83.

Por otra parte, conviene recordar que a pesar de la reducida base que, jurídicamente, ofrece el TCE para la acción en materia fiscal, el Derecho Comunitario derivado (Directivas, Reglamentos, Decisiones y Recomendaciones) y la jurisprudencia del TJCE han ido conformando un auténtico *corpus iuris* del ordenamiento comunitario tributario, que desde el inicio del funcionamiento de las instituciones comunitarias ha estado en constante evolución.

⁹ MANGIONE, G.

"Appunti sulla nozione di tributo: del sistema tributario italiano al sistema tributario << italo-comunitario >>", en Giustizia Civile. 1976-II, págs. 197 y ss.

Del mismo autor, vid. también "Del diritto finanziario italiano al diritto finanziario 'italo-comunitario', primi appunti". Rivista Guardia di Finanza. 1981, págs. 437 y ss.

ordenamientos tributarios nacionales. Y ello porque el contenido de la norma nacional está en función del Derecho al que pertenece, mientras que el contenido de la norma comunitaria y su interpretación ha de tomar en consideración no sólo los objetivos del TCE, sino también los ordenamientos jurídicos de todos los Estados miembros¹⁰.

De ahí que BERLIN¹¹ se haya referido a la *obligatoria no-identidad* de la norma fiscal comunitaria con la nacional, sin perjuicio del principio de la *necesaria conformidad* de las normas fiscales nacionales con las comunitarias¹².

El estudio de la devolución del indebido tributario comunitario, contenido de este trabajo de investigación, se estructura del siguiente modo:

En el **Capítulo I** se examinarán las devoluciones de naturaleza tributaria en el Derecho interno español y en los posteriores Caps. se estudiará aquella institución en el Derecho Comunitario europeo.

Así en el **Capítulo II**, el análisis del género devolutivo comunitario se centrará primero, en la especie *indebidos comunitarios*.

¹⁰ STJCE de 6 de octubre de 1982. Asunto 283/81, apdos. 16 a 20.

¹¹ BERLIN, D.
Droit fiscal communautaire. PUF. París. 1988, pág. 43.

¹² Así sucede con la figura de las *tasas*: la pésima traducción al castellano de la voz francesa *taxe* como *tasa* por simple proximidad fonético-morfológica, ha llevado a denominar "tasas" a exacciones tales como la "tasa suplementaria sobre la leche" que no se corresponde en lo más mínimo con la modalidad de tributo a que se refiere el artículo 26.1 de la Ley General Tributaria española. Vid. GONZALEZ GARCIA, E., "Clasificación de los tributos: Impuestos y tasas", en Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. I.E.F. Vol. I. Madrid. 1991, págs. 431 a 458.

rios tributarios -excluyendo, pues los no estrictamente tributarios- para examinar después la especie *otras devoluciones de naturaleza tributaria*.

En el **Capítulo III**, se determinará el fundamento del derecho a la devolución de lo indebido tributario comunitario, perfilando posteriormente su naturaleza jurídica.

A continuación, en el **Capítulo IV** se expondrá el procedimiento para hacer efectivo el derecho a la restitución y en el **Capítulo V** se analizarán las soluciones que al contencioso del indebido comunitario ha ido proporcionando el TJCE.

En el **Capítulo VI**, por fin, se subrayará la conveniencia de una aproximación de las normativas nacionales reguladoras del procedimiento de devolución de lo indebido tributario comunitario, que supere las disparidades existentes en los ordenamientos de los distintos Estados miembros.

Por último, se recogen, de manera resumida, las **Conclusiones** a que se ha llegado en el análisis de la devolución de lo indebido tributario comunitario; una relación de la **Bibliografía** consultada -en la que abundan artículos y monografías de autores europeos estudiosos del Derecho Comunitario- y la jurisprudencia del TJCE examinada.

CAPITULO I. DEVOLUCIONES DE NATURALEZA TRIBUTARIA
EN EL DERECHO INTERNO ESPAÑOL.

CAPITULO I. DEVOLUCIONES DE NATURALEZA TRIBUTARIA EN
EL DERECHO INTERNO ESPAÑOL.

I. SUPUESTOS. LA DISTINCION ENTRE DEVOLUCION DE INGRESOS INDEBIDOS Y OTRAS DEVOLUCIONES DE NATURALEZA TRIBUTARIA.

I.1. IDEA GENERAL.

El Diccionario de la Lengua de la Real Academia Española define la voz *devolución* como "acción y efecto de devolver". Y *devolver* significa "volver una cosa al estado que tenía", "restituirla a la persona que la poseía"¹³.

En el ámbito jurídico tributario y en sentido amplio, la *devolución tributaria* constituye un fenómeno de la actividad financiera por el que los sujetos pasivos tributarios recuperan los ingresos tributos que en su día pagaron al ente público¹⁴.

En efecto, la finalidad primordial de la devolución radica en la restitución por parte de la Hacienda Pública al sujeto pagador de las cantidades que este ingresó en el Tesoro. Con la devolución, pues, se pretende el restablecimiento de una situación anterior.

Partiendo del artículo 2 de la Ley General Presupuesta-

¹³ Diccionario de la Lengua Española. Real Academia Española. Vigésima primera edición. 1992.

¹⁴ NAVAS VAZQUEZ define la devolución como " ... una situación jurídica que ordinariamente corresponde a los sujetos pasivos que efectuaron el ingreso frente a la Administración que lo obtuvo". NAVAS VAZQUEZ, R. La devolución de los ingresos tributarios. Estudios de Derecho Financiero y Tributario. Cívitas. 1992, pág. 59.

ria¹⁵, la devolución tributaria se configura como una de las obligaciones de contenido económico a cargo del Estado o un Organismo autónomo que constituyen la Hacienda Pública, quedando integrada en la materia financiera.

La trascendencia de la devolución tributaria -en tanto que se integra en la actividad financiera y se concibe como una institución jurídica¹⁶ del Derecho Financiero- se acrecienta al constituir un fenómeno con proyección tanto en el ámbito tributario como en el presupuestario¹⁷.

¹⁵ El artículo 2 del Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (B.O.E. 29 de septiembre) dispone:

"La Hacienda Pública, a los efectos de esta Ley, está constituida por el conjunto de derechos y de obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al Estado o a sus Organismos autónomos".

¹⁶ Por *institución* o *instituto jurídico* hay que entender con carácter general, según el italiano VIRGA "bien un conjunto de presupuestos, bien un conjunto de normas, o bien, en fin, un conjunto de relaciones jurídicas". Normalmente, los autores emplean los términos *instituto* o *institución jurídica* para referirse a un conjunto de normas. Así, CHIARELLI concibe el *instituto jurídico* como un "fenómeno derivado de la relación entre el particular y el Ordenamiento y, por tanto, perteneciente al Derecho Público". Para SANTI ROMANO, por su parte, *institutos jurídicos* son "las distintas relaciones o normas singulares que, en función de los caracteres típicos que presentan en relación con una figura común, son conceptualmente agrupados en conjunto". Autores citados por CASADO OLLERO, G., en "Los fines no fiscales de los tributos", nota (33), R.D.F.H.P. Volumen XLI, n° 213. Mayo-Junio. Madrid. 1991, págs. 470 y 471.

¹⁷ CORRAL GUERRERO afirma al respecto que "... precisamente, en esta materia de la devolución de impuestos se manifiesta, muy claramente, la *unidad ontológica* del Derecho financiero, que se muestra inescindible". CORRAL GUERRERO, L. El derecho del contri-buyente a la devolución de impuestos. (Introducción a una teoría general). Edersa. Madrid. 1978, pág. 8.

En parecidos términos se manifiesta NAVAS VAZQUEZ:

"Podría añadirse una tercera razón que serviría para realzar la importancia de la devolución: nos referimos al perfil que presenta desde el punto de vista del Derecho Presupuestario que es, además, un cariz que no ha recibido, por ahora, la debida atención doctrinal. Así, desde esta perspectiva, ofre-

Así, desde la perspectiva del Derecho Presupuestario ha sido definida la devolución de ingresos como los "pagos hechos con aplicación a un concepto del presupuesto de ingresos al que se imputó el que corresponde a la cantidad devuelta"¹⁸.

El Profesor GARCIA AÑOVEROS¹⁹ afirmó refiriéndose a la de-

cerían interés tanto las normas que regulan el procedimiento presupuestario de devolución, como las que regulan las consecuencias jurídico-presupuestarias de determinadas formas de aplicación de los tributos como, por ejemplo, la retención directa".

El mismo autor, al tratar de diferenciar la devolución de ingresos indebidos de las devoluciones que proceden en la gestión normal de los tributos, aporta un criterio de naturaleza contable-presupuestaria, si bien advierte que "... otras posibilidades de distinción, ... son igualmente estériles":

"Por ejemplo, la diversidad de trámites internos de carácter contable entre unas y otras, pero aquí nos encontramos con el hecho de que el párrafo 4° de la Regla 101 de la Instrucción de Contabilidad de las Delegaciones de Hacienda (aprobada por Orden de 16 de diciembre de 1986) señala que la 'contabilización, control y justificación de las devoluciones de ingresos derivadas de las normas de gestión de los tributos será en todo caso igual a lo expuesto en el apartado dos anterior, sobre devolución de ingresos por anulación de liquidaciones'.

Quedaría la vía de diferenciar las deudas con contraído previo de aquellas con contraído simultáneo -denominación que utiliza la mencionada Instrucción en su artículo 88- pero es evidente que en ambos casos hay que atacar el acto que da lugar al ingreso, ya sea la liquidación, ya sea, de modo indirecto ... la propia autoliquidación". NAVAS VAZQUEZ, R. La devolución de los ingresos ... Ob. cit., págs. 19 y 77.

Vid. también el enfoque presupuestario que del fenómeno devolutivo se advierte en el artículo de GONZALEZ SANTACANA, "Devoluciones de recargos de apremio y prórroga". Crónica Tributaria. C.T., n° 6. 1972. Lo mismo respecto del trabajo de MARTINEZ SERRATE, R., "Devolución de ingresos indebidos". C.T., n° 2. 1972, págs. 47 y ss. En él se estudian algunos de los problemas presupuestarios que la devolución tributaria plantea.

¹⁸ FABREGAS DEL PILAR y DIAZ DE CEBALLOS, J. M^a.

Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas. Derecho Procesal contencioso de las Haciendas Públicas. Cap. III, "Devoluciones de ingresos". Ed. Reus. Madrid. 1943, pág. 383.

¹⁹ GARCIA AÑOVEROS, J.

Prólogo a la monografía de CORRAL GUERRERO, L., El derecho del contribuyente a la devolución de impuestos. (Introducción a una teoría general). Edersa. Madrid. 1978, pág. XI.

volución de impuestos en particular, aunque trasladable a la devolución tributaria en general, lo siguiente:

" ... la devolución de impuestos requiere una regulación cuidadosa y eficaz. Al aumentar la presión tributaria y la complejidad, si no del sistema, sí de las distintas figuras tributarias, la devolución de impuestos es un supuesto de aplicación creciente, las cuantías a las que afecta son cada vez mayores, y la seguridad exige una regulación muy precisa, que responda a criterios muy claros, y se desarrolle con la rapidez y eficacia a la que la Administración no siempre está acostumbrada. Porque la devolución de impuestos ha dejado de ser un hecho aislado, consecuencia de errores o situaciones anormales, por lo demás, tanto más susceptibles de producirse cuanto más numerosos son los casos de aplicación normal; no sólo es un caso anómalo. Es, o puede ser, una técnica habitual en las relaciones contribuyente-Administración, requerida por el peso, la complejidad y la generalidad de figuras tributarias".

No obstante el carácter global y unitario del género devolución tributaria, los autores y el legislador español y comparado han distinguido en él fundamentalmente dos especies: la *devolución de ingresos tributarios indebidos* (supuestos de *restitución*) y *otras devoluciones de naturaleza tributaria*, (también denominadas supuestos de *reembolso*).

A continuación se examina cuál ha sido el desarrollo de la delimitación de estas dos especies de devoluciones tributarias en la doctrina y en la normativa.

1.2. BREVE REFERENCIA AL DERECHO COMPARADO.

En **Alemania**, ya en 1909 MYRBACH-RHEINFELD²⁰ distinguió entre los casos de devolución por indebido, de un lado, y los supuestos de restitución en la exportación y cobro anticipado del tributo cuyo presupuesto devenía luego imposible, de otro.

La Ordenanza Tributaria alemana de 1919 recogió en lo esencial tal diferenciación. En efecto, los términos *steuererstattung* y *steuervergüttung* se consideraron expresivos²¹, respectivamente, de la restitución de impuestos satisfechos sin ser exigibles

(devolución de un ingreso indebido) y la devolución de ingresos legítimamente percibidos o recaudados (reembolso).

Por su parte, la Ordenanza Tributaria de 1977, en su párrafo 37²² alude, de un lado, a la devolución de tributos inde-

²⁰ MYRBACH-RHEINFELD, F. V.

Précis de Droit Financier. Traducción de BoucheLeclrq, E., Ed. V. Giard & E. Briere. París. 1910, págs. 237 a 241.

Referencia tomada de NAVAS VAZQUEZ, R. en La devolución ... Ob. cit., pág. 20.

²¹ En la primera traducción realizada en España de la Ordenanza tributaria alemana, estos términos fueron considerados respectivamente como *reintegro* y *bonificación de ingresos*, atribuyendo al primero el significado de una devolución del ingreso percibido irregularmente y, al segundo, el de devolución por razones de exención, incentivo u otro beneficio fiscal. Vid. EIZAGUIRRE, J. M. y ZAMIT FERRER, J., Ordenanza tributaria alemana. I.E.F. Madrid. 1967, págs. 62 y ss.

²² El párrafo 37 de la Ordenanza alemana de 1977 establece:

"Cuando indebidamente se pague o restituya un impuesto, el reembolso de un impuesto, la cantidad objeto de responsabilidad o una prestación tributaria accesoria, la persona por cuya cuenta se haya hecho el pago tendrá derecho, frente al perceptor, a la devolución de la cantidad pagada o restituida. Lo anterior también será de aplicación cuando el título jurídico del pago o la restitución se extinga con posterioridad". Vid. la traducción de la Ordenanza tributaria alemana de 1977 realizada

bidamente ingresados, llamada *devolución*, o *restitución* -*Erstattungsanspruch*- en la que se incluyen los tributos ingresados sin título y aquellos en que el fundamento jurídico deja de existir con posterioridad -parágrafo 37.2-. De otro lado, el mismo parágrafo de la Ordenanza Tributaria se refiere al reembolso -*Steuervergütungsanspruch*- en el que incluye la devolución-incentivo²³.

En consecuencia, es a la codificación tributaria alemana a la que se le debe el mérito de formular la división de las dos grandes especies de devoluciones tributarias.

WEBER-FAS y PAULICK distinguen a su vez dentro de la *devolución* o *restitución*, la que se basa en motivos de derecho -*Steuerstattung aus Rechtsgründen*- y las que se fundan en razones de equidad -*Steuerstattung aus Billigkeitsgründen*-²⁴.

Respecto a **Italia**, no existen en el Derecho italiano normas

por YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., e IZQUIERDO MACIAS-PICAVEA, M., de la obra de KRUSE, H. S., Derecho Tributario. Edersa. Madrid. 1978, págs. 292-298. Vid. también la traducción de la Ordenanza tributaria alemana de 1977 efectuada por el Profesor PALAO TABOADA. Ordenanza tributaria alemana. I.E.F. Madrid. 1980, pág. 72.

²³ WEBER-FAS recoge también esta distinción. El fundamento de la *restitución* para este autor se encuentra en que se trata de tributos pagados "sin razón jurídica".

Respecto a la otra especie de devoluciones tributarias que incluye la Ordenanza alemana, la *devolución-incentivo*, las califica de *bonificación* y fundamenta su devolución en razones de política económica, siendo sus ejemplos más claros las devoluciones de I.V.A. e Impuestos de Aduanas y Usos y Consumos. WEBER-FAS, R. Allgemeines Steurrecht. JCB. Mohr. Paul Siebeck. Tübingen. 1979, pág. 127. Citado por GARCIA NOVOA, C. La devolución de ingresos tributarios indebidos. I.E.F. Madrid. 1993, pág. 154.

²⁴ WEBER-FAS, R.

Ob. cit., págs. 127-128. PAULICK, H. Lehrbuch des allgemeinen Steurrecht. Carl Heymanns Verlag K. G. Köln. Berlín. Bonn. München. 1972, pág. 616. Citados por GARCIA NOVOA, C. La devolución de ingresos tributarios indebidos. I.E.F. Madrid. 1993, pág. 154.

específicamente tributarias sobre el género devolutivo (en su defecto, hay que remitirse a las normas contenidas en el *Codice Civile*²⁵), por lo que la elaboración de una distinción de especies devolutivas se debe únicamente a la doctrina, de manera semejante a los esquemas desarrollados por la literatura y el Derecho alemán²⁶.

Fue PUGLIESE²⁷ quien en 1937 diferenció dos supuestos de devoluciones tributarias.

En primer lugar, casos de ingresos que en principio eran debidos, y en los que no se pretende solicitar directamente la devolución, sino la modificación de la calificación tributaria efectuada por la Administración *-restituzione-*.

En segundo lugar, supuestos de devolución de tributos que en ningún caso fueron debidos, y en los que *-aquí sí-* la acción se dirige a solicitar directamente el reembolso por faltar la

²⁵ El **Código Civil italiano** (aprobado por R.D. 22 marzo 1942, N. 262) en sede de obligaciones, dedica el Título VII al estudio del pago de lo indebido, distinguiendo entre un *indebido objetivo* y un *indebido subjetivo*.

Artículo 2033. "Indebido objetivo.- El que ha efectuado un pago no debido tiene derecho a reclamar lo que ha pagado. Tiene además derecho a los frutos y los intereses desde el día del pago, si quien lo ha recibido tuvo mala fe, o bien, si este tuvo buena fe desde el día de la demanda".

Artículo 2036. "Indebido subjetivo.- Quien ha pagado una deuda a otro, creyéndose deudor en base a un error disculpable, puede reclamar lo que ha pagado, siempre que el acreedor no sea desposeído de buena fe del título de tal garantía del crédito.

Quien ha recibido lo indebido está también obligado a devolver los frutos y los intereses desde el día del pago, si fue de mala fe, o desde el día de la demanda, si era de buena fe.

Cuando la reclamación no es admitida, el que ha pagado, sustituye en el derecho al acreedor". Vid. Codice Civile italiano. CEDAM (Casa Editrice Dott. Antonio Milani). 1995.

²⁶ GARCIA NOVOA, C.
Ob. cit., pág. 154.

²⁷ PUGLIESE, M.
Istituzioni di Diritto Finanziario. Padova. 1937.

causa que justifica el ingreso -rimborso-.

BERLIRI²⁸ en un principio emplearía el vocablo *restituzione* (restitución) para los supuestos de devolución de ingresos indebidos y *rimborso* (reembolso) para los demás casos²⁹.

El mismo autor³⁰, sin embargo, se alinearía más tarde con el resto de la doctrina italiana, al invertir totalmente el sentido atribuido a tales términos, pasando a considerar así por *rimborso* la devolución de lo indebido y por *restituzione* la devolución referida a los supuestos de exención, bonificación y otros³¹.

En este mismo sentido, para POTITO³², casos de *rimborsi*³³

²⁸ BERLIRI, A.

Principi di Diritto tributario. Giuffrè. Milán. 1952, pág. 325. También en Le leggi di registro. Giuffrè. Milán. 1961, págs. 495 y ss.

²⁹ *Restitución para los ingresos indebidos y reembolso para los restantes supuestos de devolución tributaria es el significado que JARACH atribuyó también a los originarios términos alemanes, en su versión en lengua italiana a la monografía del autor alemán HENSEL. HENSEL, A. Diritto Tributario. Traducción italiana de JARACH, D. Giuffrè. Milano. 1956, págs. 293-305.*

³⁰ Vid. BERLIRI, A.,

Corso istituzionale de Diritto tributario. Vol. I. Giuffrè. Milán. 1974, pág. 237.

³¹ BERLIRI consideró como supuestos más comunes de *rimborsi* (*diritto de riscuotere*) los siguientes:

- 1° Error del contribuyente en la determinación de la suma a pagar.
- 2° Ilegalidad del acto de imposición.
- 3° Duplicidad de pago.
- 4° Derogación o declaración de inconstitucionalidad de la ley institutiva del tributo.

Así mismo entendió que las *restituzioni* constituyen un instrumento válido para la realización de fines extrafiscales. BERLIRI, A. Corso istituzionale di diritto tributario. Vol. I. Giuffrè. Milano. 1985, págs. 255-258.

³² POTITO, E.

La ripetizione dell'indebito in materia finanziaria. Poligrafica y Cartevalori-Ercolano. Napoli. 1970.

serían aquellos en los que se produce un *indebito*, es decir, un ingreso indebido *ab initio*. Por el contrario, en los supuestos de *restituzione*³⁴ el ingreso era debido y legal, aunque posteriormente proceda su devolución por circunstancias sobrevenidas.

En definitiva, para la doctrina italiana mayoritaria la "devolución tributaria" presenta dos especies fundamentales: el *rimborso* y la *restituzione*.

El *rimborso* constituye la devolución de un tributo que la Administración tributaria no tenía derecho a cobrar y cuyo fundamento es el enriquecimiento sin causa de aquella.

La *restituzione* consiste en la devolución impuesta por ley, en todo o en parte, de un tributo que ha sido percibido legítimamente. Se caracteriza porque la ley contempla todos los supuestos de restitución y encuentra su fundamento en razones de índole extrafiscal -neutralidad impositiva, fomento de la exportación, etc-.

No obstante, la dicotomía establecida por la doctrina italiana entre *reembolso* (devolución de ingresos indebidos) y *restitución* (devolución de ingresos debidos) "no siempre -afirma

³³ POTITO diferencia entre el *rimborso* propio -en el que el tributo es indebido a causa de una infracción del ordenamiento jurídico- y el *rimborso* impropio -en el que el indebido es consecuencia de la anulación del acto que lo motivó-. Vid. POTITO, E. Ob. cit., págs. 89 y ss.

³⁴ El mismo autor distingue entre la *restituzione* "propia" e "impropia".

En la *restituzione* "propia", el ingreso en principio legítimo es afectado por un hecho posterior conectado con el destino del bien, como por ejemplo el caso de la exportación.

En la *restituzione* "impropia", el ingreso inicialmente legítimo se ve afectado por un acontecimiento excepcional que elimina la capacidad económica (*sgravio*). Vid. POTITO, E. Ob. cit., págs. 89 y ss.

el Profesor CASADO OLLERO³⁵- se corresponde con el empleo que el legislador italiano hace de esos términos".

Se puede citar así, el artículo 18 del Decreto regulador del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas³⁶, en el que, al referirse al *credito d'imposta* por las rentas producidas en el extranjero, se admitía en detracción de la cuota una cantidad equivalente a la pagada en el extranjero, en concepto de impuesto por las rentas allí producidas.

Quiere esto decir que en el precepto aludido se concedía al contribuyente un auténtico derecho de crédito contra el Estado italiano por las cantidades que han debido abonarse en el Estado extranjero por los impuestos que gravan las rentas parciales allí obtenidas.

Y el último inciso del artículo concluía: "Si la cantidad a detraer es superior a la del impuesto liquidado en el año al que corresponde la detracción, el contribuyente tiene derecho al reembolso de la excedencia".

En este caso resulta evidente que, el sentido en que el legislador italiano utilizaba el vocablo *rimborso* no coincidía con el que le había atribuido la doctrina, pues no se está ante la devolución de un pago indebido, sino ante un expediente técnico, del que se vale el legislador para evitar la doble imposición que se produciría si las mismas rentas obtenidas en el extranjero

³⁵ CASADO OLLERO, G.

Recensión a la monografía El derecho del contribuyente a la devolución de impuestos (Introducción a una teoría general), por CORRAL GUERRERO, L. Edersa. Madrid. 1978. En R.E.D.F. Cívitas, n° 20. 1978, pág. 792.

³⁶ Decreto del Presidente de la República de 29 de septiembre de 1973, n° 597.

tributasen en aquel país y volvieran a ser gravadas de nuevo en Italia³⁷.

Expresado de otra forma: al mismo fenómeno, la doctrina y el ordenamiento italiano le asignaban, en ocasiones, denominaciones diferentes.

Así se advierte, por ejemplo, en TESAURO al utilizar el término *restituzione* a la deducción del *crédito d'imposta* en el "Imposta sul reddito delle persone fisiche"³⁸ y en el "Imposta sul reddito delle persone giuridiche"³⁹, cuando el legislador italiano expresamente les llamaba *rimborsi*.

TESAURO afirma que el fundamento de este derecho devolutivo "no está en un pago indebido efectuado en favor del Estado italiano, ni en un pago indebido realizado al Estado extranjero, sino en un doble pago debidamente efectuado sobre las mismas rentas ... Nuestro ordenamiento prescinde del carácter debido o indebido del pago del impuesto realizado en el extranjero, y dispone el nacimiento del '*crédito d'imposta*', no porque sea indebido el pago efectuado al Estado italiano, sino para remediar en alguna medida la doble imposición".

Otro tanto cabe decir -continúa el Profesor CASADO, a quien seguimos- del concepto de reembolso que el legislador italiano empleaba en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, tributo que vino a institucionalizar el mecanismo de la devolución de impuestos en el Ordenamiento tributario de aquel país.

³⁷ TESAURO, F.
Il rimborso dell'imposta. UTET. Torino. 1975, pág. 45.

³⁸ Artículo 18 del D.P.R. n° 597/1973.

³⁹ Artículo 9 del D.P.R. n° 598/1973.

De este modo, el artículo 19, último párrafo del Decreto regulador del Impuesto sobre el Valor Añadido⁴⁰, se refería al tema del *reembolso*, que junto al de la repercusión y las deducciones constituye el peculiar mecanismo aplicativo del I.V.A.: "A los sujetos que no han efectuado operaciones imponible, salvo lo dispuesto en el párrafo tercero, le corresponde, en lugar de la deducción, el derecho al reembolso".

La doctrina italiana no ha manifestado particular interés por esta cuestión. Si lo ha hecho en alguna ocasión ha sido para defender, en el caso del IVA, el concepto general de *reembolso* como repetición de lo indebido.

Así se deduce de las palabras de FALSITA⁴¹ al declarar que "no es infrecuente que las sumas de las cantidades satisfechas por el obligado tributario durante el período de referencia (año solar) por las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas en dicho período, supere el montante de las cantidades que el mismo obligado haya percibido de los cesionarios de bienes y servicios. Tal diferencia negativa es el hecho jurídico del que la ley hace derivar el nacimiento del derecho a la repetición de lo indebido, que encuentra su regulación en el artículo 38 del Decreto delegado sobre el IVA".

⁴⁰ D.P.R. de 26 de octubre de 1972, n° 633, regulador del I.V.A.

Los artículos 28, 30 y 38 -entre otros- de la norma del Derecho italiano citada, se referían también a los casos en que surge el derecho al reembolso y las distintas formas de ejercicio de este derecho.

⁴¹ FALSITA, G.

"Problemi e prospettive dell' IVA", en Risultati e prospettive della Riforma Tributaria in materia di imposizione indiretta. Pavía. 1975, pág. 62. Citado por CASADO OLLERO, G. Ob. cit., pág. 793.

No obstante, hay argumentos suficientes para defender la tesis contraria, esto es, la de que cuando el legislador del IVA aludía al *rimborso* se estaba refiriendo, en la mayoría de los casos, a lo que la doctrina italiana denomina *restituzione*. Ello se debe a que el Estado, al reembolsar una cantidad al sujeto pasivo, no lo hace porque aquella estuviera indebidamente pagada -pues el pago del I.V.A. se efectúa en cumplimiento de las obligaciones legales, que así lo disponen- sino para lograr la efectividad del auténtico principio inspirador del I.V.A.: la neutralidad económica del impuesto entre los operadores que intervienen en la cesión de bienes o prestación de servicios⁴².

También en este punto, TESAURO parece mostrarse conforme con el ordenamiento italiano. Pero esa conformidad es predicable sólo en cuanto al contenido de la devolución en el I.V.A. -al negar que se trate de la devolución de un ingreso indebido- pero no en cuanto a la terminología empleada, pues le llama *restituzione* y no *rimborso* como hace la ley italiana⁴³.

En **Francia**, la normativa sobre la devolución tributaria se

⁴² Vid. CASADO OLLERO, G.
Ob. cit., págs. 793 y 794.

⁴³ TESAURO considera que "todo sujeto que realice operaciones imponibles es sujeto pasivo del impuesto y debe satisfacerlo sobre la base imponible del conjunto de operaciones efectuadas; la restitución, que le es reconocida, es restitución no de un impuesto indebidamente pagado, sino de una suma debidamente pagada por otro sujeto".

La única hipótesis de reembolso de un pago indebido, en sentido técnico, que TESAURO reconoce es la del "reembolso al que tienen derecho los sujetos exonerados ('exonerati') que, en el transcurso del año, hayan efectuado pagos parciales ('versamenti') (art. 32.2)". Vid. TESAURO, F. Ob. cit., pág. 44.

Pero ya no es posible reconocer esta hipótesis de reembolso en sentido técnico, por cuanto el artículo 32.2 en que aquella se basaba fue sustituido por el D.P.R. 687/1974, habiendo sufrido posteriormente modificaciones sucesivas. Vid. CASADO OLLERO, G. Ob. cit., pág. 794.

contiene en el *Livre des Procédures Fiscales*⁴⁴. Tras su entrada en vigor el 1 de enero de 1982, puede afirmarse que se ha produ-

⁴⁴ El *Livre des procédures fiscales* fue publicado por los Decretos n° 81-859 y 81-860 de 15 de septiembre de 1981 y una resolución del mismo día referida a la codificación de los textos legislativos y las disposiciones reglamentarias (J.O. de 18 de septiembre de 1981, págs. 2494, 2495). Entró en vigor el 1 de enero de 1982 y su última modificación se efectuó por Decreto n° 94-900 de 17 de octubre de 1994 (J.O. 19 de octubre de 1994).

El *Livre des procédures fiscales* se divide en tres partes (Leyes, Decretos y Ordenanzas) y su contenido abarca las normas extraídas del *Code Général des Impôts* (en el que los números de los antiguos preceptos aún se mantienen), relativas a los procedimientos de determinación de la base imponible, inspección, recaudación de impuestos y revisión de los tributos (garantías y vías de recurso de los contribuyentes), constituyendo desde su publicación un cuerpo legal autónomo, pero englobado en el Código General de Impuestos.

La elaboración del Libro de procedimientos fiscales correspondió al Servicio de legislación fiscal, en conexión con la Dirección General de Impuestos y la Dirección de Contabilidad Pública. El objetivo era lograr una refundición y modernización del *Code Général des Impôts*, estando en principio previsto que fuera el Libro VII del Nuevo Código de Impuestos. Este proyecto fue finalmente abandonado. Pero el proyecto inicial de revisión del Código General de Impuestos, libro por libro, fue retomado por la Comisión Superior de Codificación, instituida por Decreto n° 89-647 de 12 de septiembre de 1989, extendiéndose su elaboración -habida cuenta de la amplitud de la tarea que se acomete- a varios años.

En **primer lugar**, el Libro de procedimientos fiscales tiende a clarificar y mejorar la presentación de las disposiciones relativas al procedimiento. Han sido un total de 280 artículos del *Code Général des Impôts* y 100 artículos de sus Anexos los que se han reagrupado y dividido en preceptos generalmente más cortos, ordenados según un plan más coherente y redactados de manera más simplificada y reducida. Su presentación, en suma, resulta más clara tanto para los contribuyentes como para los funcionarios de la Administración tributaria francesa, pues reúne las normas, especialmente las del procedimiento no contencioso, que no constituyen el objetivo de un cuerpo de disposiciones diferente en el Código General de Impuestos.

La publicación del Libro de procedimientos fiscales responde, en **segundo lugar**, a preocupaciones de carácter político y psicológico. Desde la intensificación de los controles fiscales, a partir de 1974, era general en Francia la convicción -particularmente en el ámbito judicial y jurídico- de que la existencia de un Código diferente de procedimiento fiscal podía mejorar las garantías de los contribuyentes. En efecto. El Libro de procedimientos fiscales evidencia la proporción de las facultades de la Administración frente a las garantías instituidas en beneficio de los contribuyentes.

cido una verdadera reordenación en la sistemática reguladora de la devolución tributaria. Con anterioridad, la devolución en materia tributaria se contenía en los artículos 1951 (resoluciones de oficio de la Administración), 1956, 1957 (gastos e intereses objeto de devolución)⁴⁵ y 1961 a 1965 -estos últimos aún vigentes- del *Code Général des Impôts*⁴⁶.

Los preceptos⁴⁷ del *Livre des Procédures Fiscales* dedicados a la restitución en materia tributaria se encuadran en el *Título III (El contencioso del impuesto)*, *Capítulo 1º (El contencioso del establecimiento del impuesto y las desgravaciones de oficio)*. Son los siguientes:

1º Artículo L 190⁴⁸. Este precepto atribuye a la ju-

⁴⁵ Estos preceptos se incluían en el Capítulo V, ("Desgravaciones y restituciones de impuestos"), del Libro segundo, ("Recaudación del impuesto"), del *Code général des impôts* francés.

⁴⁶ El *Code Général des Impôts* fue promulgado por Decreto de 6 de abril de 1950 y puesto al día tras varios Decretos y disposiciones de codificación de las que las últimas publicadas son el Decreto n° 94-899 de 17 de octubre de 1994 (J.O. 19 de octubre) y una disposición del mismo día.

⁴⁷ La letras L, R y A que acompañan a cada número de artículo se corresponden con la naturaleza Legislativa (leyes), Reglamentaria (reglamentos) y Dispositiva (disposiciones y ordenanzas) respectivamente de su contenido.

⁴⁸ Artículo L 190:

"Las reclamaciones relativas a los impuestos, contribuciones, derechos, tasas, censos, compensaciones entre herederos y sanciones de toda clase, establecidas o cobradas por los agentes de la administración, dependen de la jurisdicción contenciosa cuando pretenden obtener bien la reparación de errores cometidos en la base imponible o en el cálculo de las imposiciones, bien el beneficio de un derecho que resulta de una disposición legislativa o reglamentaria.

Son instruidas y juzgadas según las normas del presente capítulo todas las actuaciones que tiendan a la exoneración o a la reducción de una imposición o al ejercicio de derechos de deducción, fundamentados en la disconformidad de la norma de derecho cuya aplicación se ha efectuado según una norma de derecho superior.

risdicción contenciosa el conocimiento de las reclamaciones relativas a la restitución de ingresos tributarios indebidamente efectuados por errores cometidos en la determinación de la base imponible o en el cálculo de las imposiciones (error de hecho) o por disconformidad en la aplicación de una norma jurídica (error de derecho).

2° Artículo L 207⁴⁹ (antes, artículo 1956 del Code Général), según el cual, admitida una reclamación contenciosa (incluida la reclamación de restitución), el contribuyente sólo puede pretender la obtención de intereses de demora.

3° Artículo L 208⁵⁰ (anterior artículo 1957 del Code

Cuando esta disconformidad ha sido proclamada por una decisión judicial, la acción de restitución de cantidades pagadas o en pago de los derechos de deducción no ejercidos o la acción de indemnización del perjuicio sufrido no puede alcanzar más que al período posterior al 1° de enero de la cuarta anualidad anterior a la de la manifestación de la decisión que expresa la disconformidad".

La redacción actual de este precepto se corresponde con la modificación introducida en el *Livre des Procédures fiscales* por la Ley de 29 de diciembre de 1989.

⁴⁹ *Sección IV. Consecuencias de las decisiones tomadas sobre las reclamaciones y las decisiones de las audiencias y tribunales.*

Artículo L 207: "Cuando una reclamación contenciosa es admitida en la totalidad o en parte, el contribuyente no puede pretender indemnizaciones ningunas, con la excepción de los intereses de demora previstos por el Artículo L 208".

⁵⁰ Artículo L 208:

"Cuando el Estado es condenado a una desgravación de un impuesto por un Tribunal o cuando una desgravación es ordenada por la administración como consecuencia de una reclamación que pretende la reparación de un error cometido en la base imponible o el cálculo de los impuestos, las cantidades ya cobradas son devueltas al contribuyente y dan lugar al pago de intereses de demora cuya medida es el interés legal. Los intereses cuentan desde el día del pago. No son capitalizados.

Cuando las cantidades están consignadas en concepto de garantías en aplicación de los Artículos L 277 y L 279 deben ser restituidas en la totalidad o en parte, y la cantidad a devolver se incrementa con los intereses previstos en el primer párrafo. Si el contribuyente ha constituido garantías distintas tales como

Général des Impôts), en el que se reconoce el pago de intereses de demora a los contribuyentes en la devolución de ingresos tributarios indebidos.

4° Artículo R* 207-1⁵¹ (antiguo artículo 1956 del Code Général), en el que se determinan los gastos que son objeto de devolución cuando una reclamación contenciosa -de restitución, por lo que aquí interesa- es admitida en todo o en parte.

5° Artículo R* 211-1⁵² y R* 211-2⁵³ (antiguo artículo

el pago en especie, los gastos que ha ocasionado le son devueltos con las limitaciones y condiciones fijadas por decreto".

⁵¹ Artículo R* 207. 1:

"Cuando una reclamación contenciosa es admitida en la totalidad o en parte, los costes de notificación así como, llegado el caso, los gastos de registro del mandato son reembolsados.

Los costos de peritaje son soportados por la parte que no obtiene satisfacción. El contribuyente que obtiene parcialmente sentencia favorable participa en los costos en proporción a la parte de su demanda que ha sido rechazada y teniendo en cuenta el estado del litigio al inicio del peritaje".

⁵² Sección V. Desgravaciones de oficio.

Artículo R* 211-1:

"La administración de los impuestos o la administración de aduanas y tributos indirectos, según el caso, puede ordenar de oficio la desgravación o la restitución de una imposición que no era debida hasta el 31 de diciembre de la cuarta anualidad siguiente a la de finalización del plazo de reclamación, o, en caso de petición ante los tribunales, durante la anualidad en la que ha sido notificada la decisión adoptada.

La administración puede decidir en el plazo de treinta años las desgravaciones de oficio previstas en los artículos 1414-III, 1414 A, 1414 B, 1414 C y 1601 del Código General de los Impuestos relativos a la tasa de contribución territorial sobre las propiedades edificadas, a la tasa de habitación y a la tasa por gastos de naves industriales".

⁵³ Artículo R* 211-2:

"Las propuestas de desgravaciones de oficio y de restituciones previstas en el artículo anterior R* 211-1, pueden ser realizadas por los agentes de la administración de impuestos o de la administración de aduanas y tributos indirectos, según el caso, y por los responsables del Tesoro encargados del cobro. Estas propuestas alcanzan a las listas enviadas, según el caso, al director de los servicios fiscales o al director regional de aduanas y tributos indirectos para llevarlas a efecto.

1951 del Code Général des Impôts), en los que se prevé la posibilidad de que la restitución de un ingreso indebido en concepto de impuesto indirecto, derecho aduanero, contribución territorial sobre las propiedades edificadas, tributo de habitación y tributo sobre gastos de naves industriales sea devuelto de oficio por la Administración tributaria, así como el plazo correspondiente para ello.

6° Artículo R* 196-1⁵⁴, referente al plazo de presen-

Los agentes que pertenecen al cuerpo de geómetras del catastro están igualmente autorizados, en las condiciones fijadas por el director general de impuestos, a proponer de oficio, en materia de impuestos territoriales y desgravación de impuestos que constituyen recargo:

Salvo si se trata de las desgravaciones de oficio previstas por los artículos 1414-III, 1414-A, 1414-B y 1414-C del Código General de los Impuestos, las propuestas de desgravaciones o de variaciones, son comunicadas por la administración al alcalde o a la comisión municipal de los impuestos directos de conformidad con el artículo R* 198-3".

⁵⁴ *Sección I. Procedimiento previo ante la administración.*
Artículo R* 196-1:

"Para ser admisibles las reclamaciones relativas a impuestos distintos a los impuestos directos locales y las tasas anexas a estos impuestos deber ser presentadas a la administración lo más tarde el 31 de diciembre del segundo año siguiente, según los casos:

- a) Del asiento de la carta o notificación de un aviso puesta al cobro;
- b) Del pago del impuesto impugnado cuando este impuesto no ha dado lugar al establecimiento de una carta o a la notificación de un aviso de puesta al cobro;
- c) De la realización del evento que motiva la reclamación.

Sin embargo, en los casos siguientes, las reclamaciones deben ser presentadas como máximo tarde el 31 de diciembre del año siguiente, según los casos:

- a) De la recepción por el contribuyente de un nuevo aviso de imposición reparando los errores de expedición que contenía el enviado anteriormente;
- b) Durante la anualidad en la que las deducciones y retenciones han sido efectuadas si se trata de impugnaciones relativas a la aplicación de estas retenciones;
- c) Durante la anualidad en la que el contribuyente ha tenido conocimiento cierto de las cuotas de im-

tación de las reclamaciones (entre ellas, las restitución del indebido tributario) en el procedimiento previo ante la Administración.

7° *Artículo R* 199-1*⁵⁵, sobre el plazo para la presentación de reclamaciones ante los Tribunal de Justicia.

8° Por último, los *Artículos 1961 a 1965* del *Code Général des Impôts* relativos a los Derechos de registro y timbre.

Los preceptos citados se refieren fundamentalmente a la devolución de ingresos tributarios indebidos.

No obstante, contienen también ciertos supuestos de devolución de tributos inicialmente debidos -así, el relativo a la anulación de operaciones en los Derechos de Registro y Timbre, que gravan las transmisiones de bienes y en la disciplina jurídica de cada figura impositiva peculiar-.

Aun así, al contrario de lo que sucede con la Ordenanza Tributaria alemana o como ocurre en el ordenamiento tributario español (como se analizará seguidamente), el Código tributario francés carece de una configuración uniforme que separe las dos

puestos directos exigidos sin razón o por segunda vez".

⁵⁵ *Sección II. Procedimiento ante los Tribunales.*

Artículo R 199.1:*

"La acción debe presentarse ante el Tribunal competente en el plazo de dos meses a partir del día de la recepción del aviso por el que la administración notifica al contribuyente la decisión tomada sobre su reclamación, haya sido hecha esta notificación antes o después de la expiración del plazo de seis meses previsto por el *Artículo R* 198-10*.

Sin embargo, el contribuyente que no ha recibido la decisión de la administración en el plazo de seis meses mencionado en el primer párrafo puede acudir al Tribunal después de la expiración de este plazo.

La administración puede someter de oficio al tribunal la reclamación presentada por un contribuyente. Debe informar de ello a este último".

especies del género *devoluciones de naturaleza tributaria* -a saber, la *devolución* y el *reembolso*⁵⁶-.

1.3. ORDENAMIENTO ESPAÑOL.

1.3.1. Evolución histórica de la regulación normativa de la devolución de ingresos tributarios.

A) Idea general.

Los planteamientos doctrinales acerca de las responsabilidades del Fisco frente a los administrados han experimentado una constante evolución histórica, siendo una clara manifestación de la transformación de las ideas políticas. La configuración actual de tal responsabilidad se inicia con la aparición del Estado de Derecho⁵⁷.

Para MARTIN QUERALT⁵⁸, "En materia de responsabilidad de

⁵⁶ Vid. CASANA MERINO, F.

La devolución de ingresos indebidos en materia tributaria. Ed. La Ley. 1992. Madrid, pág. 19.

Vid. CORRAL GUERRERO, L. Ob. cit., pág. 96.

⁵⁷ "La evolución histórica que sufren los planteamientos en torno a las posibles responsabilidades del Fisco frente a los particulares, ha constituido un elemental camino de reflexión de nuestra doctrina, al tiempo que un exponente ilustrativo de la evolución del pensamiento político hasta que llegan a aprehenderse los esenciales postulados del Estado de Derecho". ESEVERRI MARTINEZ, E. "El pago de intereses por el Fisco con ocasión de la devolución de ingresos". R.E.D.F., n° 47/48. 1985, pág. 388.

⁵⁸ MARTIN QUERALT, J.

Incidencia de la nueva Constitución española en las responsabilidades de la Administración de la Hacienda Pública. "Hacienda y Constitución". I.E.F. Madrid. 1979, pág. 431. Cit. por ESEVERRI MARTINEZ, E. Ob. cit., pág. 388.

los poderes públicos, la evolución legal ha sido muy lenta, como consecuencia de la serie de cuestiones 'prejudiciales' que había que resolver con carácter preliminar a la propia imputación o no de responsabilidad del Estado", esto es, si la responsabilidad es imputable a la Administración o al funcionario actuante; si se está ante una responsabilidad directa o indirecta; o si se ha de relacionar con el funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos.

Un breve repaso de los antecedentes normativos y su evolución en la regulación de la devolución de los ingresos tributarios en España permite apreciar las vicisitudes por las que ha atravesado la admisión de derechos singulares del administrado frente a la Administración. Se entienden así muchas de las deficiencias y lagunas que ha sufrido esta institución y las diferentes soluciones que el legislador ha ido dándoles -a veces, atropellada e improvisadamente- según el momento y las circunstancias concretas de cada caso.

En este breve recorrido histórico se pueden distinguir varias etapas o fases⁵⁹.

B) Antecedentes normativos.

Estos antecedentes remotos arrancan de la Revolución Francesa, hecho histórico este a partir del cual se desmonta todo el

⁵⁹ Vid. FABREGAS DEL PILAR Y DIAZ DE CEBALLOS, J. M.

"Devoluciones de ingresos", Ob. cit., págs. 383 y ss.

Vid. GUTIERREZ DEL ALAMO Y GARCIA, J. "Devoluciones de ingresos indebidos", en Administración Económica del Estado. Ed. Derecho Financiero. Madrid. 1960, págs. 144 y ss.

Vid. también GARCIA NOVOA, C. La devolución ... Ob. cit., págs. 28 a 31.

entramado jurídico del Antiguo Régimen, sustentado en el principio de la soberanía absoluta del Príncipe frente a sus súbditos.

A partir de entonces, la actuación de la Administración va a quedar enmarcada en los límites derivados del principio de legalidad, por el cual el Ejecutivo queda vinculado a la ley aprobada en Asamblea legislativa.

Por el artículo 18.9 de la Ley de Contabilidad de 25 de junio de 1870⁶⁰ se introducen en España las reclamaciones contra la Hacienda Pública a título de equidad, semejantes a las reclamaciones de daños y perjuicios.

La Ley de Reclamaciones en el Ramo de la Hacienda de 31 de diciembre de 1881 -llamada *Ley Camacho*- reguló los aspectos procedimentales de las referidas reclamaciones contra la Hacienda Pública, configurándolas como un *derecho subjetivo*. Este surge ante lo que la propia ley llama *lesión en derecho perfecto*, "producido por una providencia normativa de segunda instancia, que cause estado o infrinja algún precepto".

Con estas disposiciones, junto a la Ley de 13 de septiembre de 1888, quedaba delimitado el esquema de la protección jurisdiccional del administrado frente a la Administración tributaria.

El Reglamento provisional para las reclamaciones administrativas de 25 de junio de 1885 -modificado por la Real Orden de 12 de junio de 1889⁶¹- contempló por vez primera, en el ámbito del sistema administrativo de jurisdicción retenida, la reclamación por ingresos indebidos, fijando el plazo de un año para su planteamiento.

⁶⁰ Gaceta de Madrid, 28 de junio de 1870.

⁶¹ Gaceta de Madrid, 25 de junio de 1889.

Con la Ley de 13 de septiembre de 1888 -llamada *Ley de Santamaría de Paredes*, auténtico germen de la jurisdicción contenciosa española y desarrollada por el Reglamento de 22 de junio de 1894- se judicializan las reclamaciones por ingresos indebidos. En su artículo 1 contemplaba la posibilidad de reclamar contra aquellos actos no discrecionales o reglados que vulneren derechos de carácter administrativo, establecidos en favor del demandante, por ley, reglamento u otro precepto administrativo.

En virtud del Real Decreto de 25 de febrero de 1890⁶² se establecen normas fundamentales sobre el procedimiento a seguir para los expedientes de devolución de cantidades acordadas por los Delegados de Hacienda. A continuación se dictó la Circular de la Intervención General de la Administración del Estado de 29 de marzo de 1890 y posteriormente, el referido R.D. de 1890 fue modificado por R.O. de 17 de junio de 1914⁶³.

El artículo 41 de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1 de julio de 1911⁶⁴, dentro del Capítulo relativo a las *Obligaciones del Estado y los Presupuestos*, exceptuaba las devoluciones de ingresos indebidos del principio que prohibía "atender obligación alguna del Estado minorando los ingresos de las rentas".

Sin embargo, el R.D. de 14 de julio de 1916 exigía la aprobación por las Cortes Generales de un crédito extraordinario

⁶² Este R.D. estuvo vigente hasta que fue suprimido por la Disposición Derogatoria Segunda del R.D. 1163/1990, de 20 de septiembre.

⁶³ Gaceta de Madrid, 16 de julio de 1914.

⁶⁴ Esta Ley sería eliminada por la Disposición Derogatoria de la Ley 11/1977, de 4 de enero, General Presupuestaria.

cuando la cuantía de la devolución excediera de 150.000 pesetas. Y el Decreto-Ley de 2 de agosto de 1934⁶⁵ requería un informe favorable de la Intervención General del Estado.

Los aspectos materiales y formales de la devolución de los ingresos indebidos no serían regulados conjuntamente hasta la publicación del trascendental R.D. de 29 de julio de 1924⁶⁶, por el que se aprueba el Reglamento del procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas.

En los artículos 6⁶⁷ y 118⁶⁸ del citado R.D. de 1924 -vigentes hasta la publicación del R.D. 1163/1990⁶⁹-, se contem-

⁶⁵ Gaceta de Madrid, de 4 de agosto de 1934.

⁶⁶ Gaceta de Madrid, 31 de julio y de 1 de agosto de 1924.

⁶⁷ Fue modificado su texto inicial por el Decreto de 2 de agosto de 1934.

Dicho artículo 6 establecía:

" ... cuando los contribuyentes se consideren con derecho a la devolución de cantidades ingresadas en la Hacienda pública, bien por duplicación de 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, podrá solicitar del centro ministerial en que se hayan practicado las liquidaciones o de la delegación de Hacienda, en su caso, las rectificaciones y devoluciones consiguientes, dentro del plazo de cinco años, contados desde la fecha del ingreso que se repute indebido ... ".

⁶⁸ Este artículo 118 fue introducido en un Cap. único, el Cap. XVI, por el Decreto de 2 de agosto de 1934.

El precepto en cuestión disponía:

"Cuando de una resolución firme de recurso, reclamación o expediente comprendida en este Reglamento resultara un ingreso indebido o se condonara una multa satisfecha, se acordará de oficio devolver el importe que corresponda ... ".

⁶⁹ La Disposición Derogatoria Segunda del R.D. 1163/1990 establece que "En particular, quedan derogadas las ss. disposiciones:

b) Los artículos 6 y 118 del Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones Económico-Administrativas aprobado por Real Decreto de 29 de julio de 1924".

plaban como supuestos que podrían dar lugar a la devolución de un ingreso por ser este *indebido*, fijándose un plazo de cinco años para la presentación de la solicitud de devolución:

1° La duplicidad de pago (artículo 6).

2° El error de hecho en sentido amplio -en el que se comprenden tanto el error material o aritmético como el señalamiento de tipo que no corresponda al concepto liquidado- (artículo 6).

3° El cumplimiento de resoluciones firmes de recursos, reclamaciones o expedientes (artículo 8).

Quedaba así sin cauce procesal reglamentado, la petición de devolución de ingresos indebidos por error de derecho del obligado tributario, lo que, en principio, parecía condenarle a esperar la acción administrativa de oficio que reconociese en vía de comprobación su derecho a devolución.

Desde el Decreto de 2 de agosto de 1934 -por el que se modifica el artículo 6 y se introduce el artículo 118 del referido R.D. de 1924- hasta la aparición de la Ley General Tributaria, la regulación de la devolución de ingresos tributarios indebidos atravesaría una situación de marasmo normativo. De un lado, los preceptos específicos sobre devoluciones de cantidades satisfechas indebidamente incorporados a la normativa de algunas contribuciones e impuestos (con las reformas del sistema tributario habidas en los años 1940 y 1957) y por otra parte unas -a todas luces deficientes- normas organizativas de carácter general⁷⁰.

⁷⁰ Así caben citar las ss. disposiciones:

-Orden de 6 de junio de 1936 (Gaceta de Madrid de 10 de junio), por la que se obliga a las Delegaciones de Hacienda a comunicar al Tesoro las devoluciones practicadas.
-Orden de 6 de noviembre de 1939 (B.O.E. de 7 de noviembre),

Como en casi todos los tributos existían procedimientos especiales de devolución⁷¹, los artículos 6 y 118 del Reglamento de reclamaciones se aplicaban como un derecho supletorio y, por ello apenas si fueron modificados⁷².

Se inician estos con la promulgación de la Ley General Tri-

por la que se dictan instrucciones para la realización de la devolución de ingresos indebidos.

- Orden de 18 de diciembre de 1939 (B.O.E. de 20 de diciembre) sobre el pago de devoluciones realizado en oro.
- Orden de 7 de diciembre de 1942 (B.O.E. de 11 de diciembre) sobre devolución de ingresos indebidos en período rojo.
- Orden de 24 de julio de 1946 (B.O.E. de 13 de agosto), sobre devolución de ingresos indebidos en Marruecos.

⁷¹ Entre estos procedimientos especiales de devolución se pueden citar los siguientes, referidos casi todos a supuestos de ingresos excesivos:

- Orden de 26 de enero de 1946 (B.O.E. de 30 de enero), por la que se regula el procedimiento a seguir para la devolución de multas y derechos exigidos en papel de pagos al Estado.

Esta disposición atribuye la competencia para tramitar los expedientes de devolución a la Dirección General del Tesoro, correspondiendo a esta Dirección los que se refieran a Organismos o Servicios centrales, y en la correspondiente Delegación o Subdelegación de Hacienda los de carácter provincial o comarcal y mediante la formalización de relaciones triplicadas de las mitades inferiores del papel de pagos al Estado, con la consignación de los datos y circunstancias que en la referida disposición se establecen.

- Artículo 113 de la Ordenanza de Aduanas de 17 de octubre de 1947, sobre reclamaciones por errores en las liquidaciones o pago de derechos arancelarios, que fijaba el plazo de un año para alegaciones.
- Artículos 210 y siguientes del Texto Refundido de la Ley y el Reglamento del Impuesto de Derechos Reales y Transmisiones de Bienes de 7 de noviembre de 1947 (B.O.E. de 10 de febrero de 1948).
- Artículo 153 del Reglamento del Impuesto sobre el azúcar de 22 de octubre de 1954.
- Artículos 217 a 220 del Reglamento de Derechos Reales de 15 de enero de 1959.

⁷² El artículo 118 fue modificado por el Decreto de 6 de diciembre de 1957 (B.O.E. de 8 de enero de 1958), al fijarse en un millón de pesetas el límite a partir del cual el Ministro de Hacienda podía optar entre acordar el pago por minoración de los respectivos ingresos o habilitar un crédito extraordinario.

butaria el 31 de diciembre de 1963⁷³. Es este un momento de capital importancia, por regular de forma expresa en su artículo 155 el derecho del particular a la devolución de lo ingresado en el Tesoro indebidamente⁷⁴.

A ella sigue⁷⁵ el R.D. 1999/1981, de 20 de agosto⁷⁶, por el que se promulga el Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones Económico-Administrativas. En él merece destacarse el artículo 121, en el que, ante la necesaria adaptación a las nuevas

⁷³ Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. (B.O.E. 31 de diciembre).

⁷⁴ Artículo 155 de la L.G.T.:

"1. Los sujetos pasivos o responsables y sus herederos o causahabientes tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieren realizado en el Tesoro con ocasión del pago de las deudas tributarias, aplicándose el interés legal.

2. 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 esta Ley, mediante compensación".

⁷⁵ No obstante, con posterioridad a la L.G.T. fueron apareciendo normas de carácter organizativo y otras que regulaban ciertos aspectos de devoluciones concretas.

Entre ellas, caben citar las siguientes:

- O.M. de 28 de diciembre de 1966 (B.O.E. 30 de diciembre), sobre aplicación, afiliación, cotización y recaudación en período voluntario, en cuyos artículos 69 a 73 se prevé el supuesto de devolución de cuotas de la Seguridad Social.
- Decreto 3397/1970, de 19 de diciembre (B.O.E. 19 de enero de 1971), por el que se eleva el importe de los expedientes de devolución de ingresos indebidos.
- O.M. de 22 de diciembre de 1972 (B.O.E. 29 de diciembre), por la que se regulaba el procedimiento de devolución de contribuciones, impuestos o rentas en vigor.
- O.M. de 5 de julio de 1975 (B.O.E. 19 de julio de 1975), en la que se regulaba el procedimiento para el pago de obligaciones por el Tesoro Público.

⁷⁶ B.O.E. de 9 y 10 de agosto de 1981.

Hasta su aparición, sólo se reconocía el derecho a la devolución de ingresos indebidos como consecuencia de errores materiales o de hecho, en aplicación del Reglamento de reclamaciones económico-administrativas de 1924.

técnicas de gestión liquidatoria tributaria, se regula la impugnación de autoliquidaciones.

A continuación, la Ley 10/1985, de 26 de abril añadió a la obligación de la Administración tributaria de devolución al administrado del ingreso efectuado, la obligación del pago del interés legal, modificando la redacción del apartado 1 del artículo 155 de la L.G.T.

Con posterioridad, fueron apareciendo dispersas y numerosas normas reglamentarias y órdenes ministeriales que regulaban aspectos fragmentarios de los procedimientos de devolución⁷⁷.

C) Regulación normativa vigente.

Del examen de la regulación normativa de la devolución de ingresos en materia tributaria realizado con anterioridad, se demuestra su amplitud, su carácter fragmentario y disperso. Además, todavía se aplicaban normas que se remontaban al siglo XIX, lo que significaba o la calidad de la norma o el anquilosamiento en que se encontraba la Hacienda Pública.

Se puede comprender así que dicha institución jurídica fuera

⁷⁷-Decreto 363/1971, de 25 de febrero, sobre devolución de ingresos indebidos por violación de convenios internacionales para evitar la doble imposición.
-O.M. de 22 de diciembre de 1972, sobre procedimiento de devolución de contribuciones, impuestos o rentas en vigor.
-O.M. de 11 de enero de 1983, sobre devolución de ingresos pagados mediante efectos timbrados.
-R.D. Ley 1/1987, de 10 de abril, sobre procedimiento para devolver la Contribución Territorial Urbana y Contribución Territorial Rústica y Pecuaria.

calificada por algún autor como *oscura y escurridiza*⁷⁸.

No obstante, la devolución de ingresos tributarios experimentó una considerable transformación en su régimen jurídico como consecuencia de la publicación del R.D. 1163/1990, de 21 de septiembre⁷⁹, por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos de naturaleza tributaria, con el cual se venía a dar cumplimiento a lo establecido por el legislador en el número 2 del artículo 155 de la Ley General Tributaria.

Esta norma, junto con la O.M. de 22 de Marzo de 1991⁸⁰ que la desarrolla, la Resolución 1/1992, de 2 de Enero⁸¹, por la que se dictan instrucciones sobre procedimiento de devolución de ingresos, y las normas reguladoras de cada tributo en particular relativas a la devolución, han supuesto una positiva modificación de la confusa situación hasta entonces existente, cerrándose así, por el momento, el círculo normativo de las devoluciones tributarias.

1.3.2. Cuestión terminológica.

Del examen de la doctrina y del Derecho comparados que antecede, se puede concluir que el reconocimiento de la división de

⁷⁸ Vid. PUJALTE CLARIANA, E. y PUJALTE MENDEZ-LEITE, E. "La devolución de ingresos tributarios indebidos". G.F., n° 79. Julio. 1990, pág. 203.

⁷⁹ B.O.E. 25 de septiembre de 1990, núm. 230.

⁸⁰ B.O.E. 13 de abril de 1991, núm. 89.

⁸¹ Boletín del Ministerio de Economía y Hacienda, núm. 5. 1992.

las devoluciones tributarias en dos grandes bloques es mayoritario, si bien la terminología con la que se denomina a las mismas ofrece una compleja variedad.

Tal variedad en los términos se debe a las distintas traducciones realizadas de los diferentes vocablos empleados por los ordenamientos jurídicos del área europea occidental⁸² para designar un mismo fenómeno: el restablecimiento de la situación patrimonial anterior a la realización de un ingreso a la Administración tributaria por el administrado⁸³.

En cuanto a la terminología empleada en España para designar las devoluciones tributarias, se puede decir que la palabra generalmente acogida a estos efectos por la doctrina y la jurisprudencia y consagrada por el Derecho positivo es la de *devolución*. No obstante, también se utiliza indistintamente como sinónimo de *devolución*, el vocablo *restitución*⁸⁴.

⁸² Así se utilizan los términos *devolución*, *reembolso*, *repetición* y *restitución*.

⁸³ No obstante, advierte oportunamente el Profesor CORRAL GUERRERO, "... es preciso tener en cuenta que, las traducciones ponen el correspondiente matiz o matices, que pueden desfigurar en parte el sentido primigenio". CORRAL GUERRERO, L. El derecho del contribuyente ... Ob. cit., pág. 245.

⁸⁴ El Diccionario de la Lengua Española define la voz *restitución* como "Acción y efecto de restituir". Y *restituir* es "Vol-
ver una cosa a quien la tenía antes"; "Restablecer o poner una cosa en el estado que antes tenía". Diccionario ... Real Academia Española. Ob. cit.

En el artículo 8.2 del R.D. 1163/1990, de 20 de septiembre, por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, se emplea el término *restitución*:

"Cuando la Administración haya girado una liquidación provisional, el obligado tributario podrá aún instar la *restitución* de lo indebidamente ingresado ...".

También al referirse a la devolución de retenciones indebidamente practicadas, el artículo 9 del R.D. citado utiliza el vocablo *restitución*:

"Cuando la retención sea declarada excesiva se

El vocablo *reintegro*⁸⁵, por su parte, se utiliza por la doctrina⁸⁶ y por el ordenamiento español para designar las devoluciones de cantidades, no de tributos, a cargo de los administrados y a favor de la Administración, como consecuencia de los pagos efectuados indebidamente por esta en cumplimiento de los deberes públicos.

realizará la devolución en favor de la persona o entidad que la haya soportado, a menos que esta, tratándose de una retención a cuenta, hubiese deducido su importe en una declaración-liquidación posterior, en cuyo caso no procederá ya *restitución* alguna".

En la STC 45/1989, de 20 de febrero, se indica que "no procederán *restituciones* o devoluciones", con lo que parece evidente la identidad del significado atribuido a una y otra palabra.

⁸⁵ La voz *reintegro* es definida por el Diccionario de la Lengua Española como "Acción y efecto de reintegrar o reintegrarse". Y *reintegrar* es "Restituir o satisfacer íntegramente una cosa"; "Recobrase enteramente de lo que se había perdido". Diccionario ... Real Academia Española. Ob. cit.

⁸⁶ CORRAL GUERRERO define el *reintegro* de la siguiente manera:

"En el cumplimiento por el Estado de sus obligaciones, puede suceder que algunos pagos realizados en favor de los particulares, resulten erróneos o ilegales. Entonces procede la devolución a favor del Estado, de lo indebidamente percibido. Y este fenómeno suele recibir en nuestro país el nombre de *reintegro al Tesoro*". CORRAL GUERRERO, L. El derecho del contribuyente a la devolución ... Ob. cit., pág. 23.

GONZALEZ NIETO se refiere al *reintegro* para significar la devolución a favor de las entidades locales de pagos ilegalmente realizados por estas. GONZALEZ NIETO, E. "Los pagos ilegales en las Entidades locales". Revista de Estudios de la Vida Local, n° 105, mayo-junio de 1959, págs. 347 a 361.

No obstante, algún autor identifica el término *reintegro* con el de *devolución*. Así, CASANA MERINO, refiriéndose al "reembolso de los derechos arancelarios de importación injustamente percibidos", afirma que "es previsible en el *reintegro* de los impuestos aduaneros la existencia no sólo de derechos de reembolso, a los que ahora no referimos, sino también de devolución, ...". CASANA MERINO, F. La devolución de ingresos indebidos ... Ob. cit., pág. 33.

También la jurisprudencia del TS -en alguna contada ocasión y de manera aislada- utiliza esta palabra en sentido inverso.

Así, la STS de 6 de octubre de 1966 declara que el reconocimiento del derecho y la devolución de oficio de las tasas supondría "un *reintegro* cuantioso que arbitrariamente podría beneficiar a los que no justificasen causa jurídica bastante de devolución". Aranzadi n° 4.233.

CORRAL GUERRERO⁸⁷ describe con acierto la diferencia entre devolución y reintegro:

"En consecuencia, mientras la devolución de impuestos es realizada por la Administración-deudora en favor del contribuyente acreedor; el reintegro al Tesoro es realizado por el contribuyente-deudor en favor de la Administración-acreedora. Y nos parece que existe otra diferencia: que la devolución de impuestos comprende no sólo la de los pagos indebidos, sino también la de los no indebidos; y el reintegro al Tesoro solamente se refiere al de los pagos indebidos".

Con el vocablo reembolso⁸⁸, como se analizará a continuación, se hace referencia a una de las dos especies devolutivas de naturaleza tributaria.

Con el término repetición⁸⁹, nuestra literatura jurídica alude a la reclamación de la devolución del indebido, que puede o no conducir al reconocimiento de su derecho y, una vez reconocido, a su efectiva obtención.

⁸⁷ CORRAL GUERRERO, L.
"Devolución de tributos". M.A.E.D.F. 1978. Madrid.
1980, pág. 287.

Vid. también FORCAT RIBERA, A.
"Devolución de ingresos y reintegro de pagos indebidos",
en Administración económica. Cap. LVI. Ed. Reus. Madrid.
1946, págs. 424 y 425.

⁸⁸ Reembolso: "Acción y efecto de reembolsar o reembolsarse".

Reembolsar: "Volver una cantidad a poder del que la había desembolsado". Diccionario ... Real Academia Española. Ob. cit.

⁸⁹ Repetición: "Acción y efecto de repetir o repetirse".

Repetirse: "4. En derecho, reclamar contra tercero, a consecuencia de evicción, pago o quebranto que padeció el reclamante".
Diccionario ... Real Academia Española. Ob. cit.

1.3.3. La distinción entre devoluciones de ingresos tributarios indebidos y otras devoluciones de naturaleza tributaria antes del R.D. 1163/1990.

En España, en un principio, la normativa y la doctrina -aun admitiendo indirectamente a las devoluciones tributarias como categoría genérica y unitaria- no reconocían de manera explícita la dicotomía devolución de ingresos tributarios indebidos y reembolso⁹⁰.

El artículo 65.2 del antiguo R.G.R. de 1968⁹¹ dividía implícitamente las devoluciones tributarias, al tratar la institución de la compensación, en las ss. especies:

- 1° "Devoluciones por ingresos indebidos de cualquier tributo".
- 2° Devoluciones a causa de "desgravaciones por exportación".
- 3° Devoluciones por "anulación de operaciones".

⁹⁰ Así se demuestra en el estudio que sobre la devolución de ingresos tributarios indebidos realizaron PUJALTE CLARIANA y PUJALTE MENDEZ-LEITE, cuando al abordar su regulación legal incluyen conjuntamente y sin distinción o advertencia previa alguna, normas que se refieren a esta especie devolutiva y normas que regulan las devoluciones derivadas de la gestión propia de cada tributo, esto es, los reembolsos. PUJALTE CLARIANA, E. y PUJALTE MENDEZ-LEITE, E. "La devolución de ingresos ... ". Ob. cit. Vid. en concreto, la nota 6, en págs. 208 y 209.

⁹¹ El artículo 65.2 del R.G.R. de 1968 disponía:

"Las deudas tributarias ... podrán compensarse con los créditos reconocidos, liquidados y notificados por el Estado al sujeto pasivo originados por:

a) Devoluciones por ingresos indebidos de cualquier tributo.

b) Desgravaciones por exportación, anulación de operaciones y demás causas de devolución de ingresos establecidos en la legislación vigente.

c) Otros créditos que deba pagar el Estado al mismo sujeto pasivo".

4° Las "demás causas de devolución de ingresos establecidos en la legislación vigente".

A estas tres últimas especies devolutivas el Profesor ALBIÑANA⁹² les denominó *devoluciones de ingresos que no son radicalmente indebidos*.

LOPEZ BERENGUER⁹³, por su parte, estudiando el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas de 1968 propone una clasificación de las devoluciones tributarias en el Impuesto citado, advirtiendo la existencia de una categoría devolutiva común a todas las figuras impositivas: la devolución de ingresos indebidos.

El primer estudio sistemático de las devoluciones de naturaleza tributaria publicado en España, se debe al Profesor CORRAL GUERRERO, quien propuso la elaboración de una *Teoría general de la devolución de impuestos*, afirmando que "La devolución de impuestos comprende no sólo la de los pagos indebidos, sino también la de los no indebidos"⁹⁴.

Este autor, pese a reducir su investigación a la devolución

⁹² ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.

"Formas especiales de extinción de la deuda tributaria", en Conferencias sobre recaudación. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda. Madrid. 1970, pág. 69.

Referencia tomada de CORRAL GUERRERO, L. El derecho del contribuyente ... Ob. cit., pág. 268.

⁹³ Este autor parte en su clasificación de la distinción entre *devoluciones por razones de justicia* y *devoluciones por razones de política económica*.

En el primer grupo incluye las devoluciones por anulación de operaciones y por ingresos indebidos.

Y en el segundo grupo incluye las devoluciones por exportación y las devoluciones por adquisición de bienes. LOPEZ BERENGUER, J. Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas. Ed. Deusto. Bilbao. 1968, pág. 207. Referencia tomada de CORRAL GUERRERO, L. Ob. cit., págs. 267 y 268.

⁹⁴ CORRAL GUERRERO, L.

"Devolución de ... ". Ob. cit., pág. 287.

de cuotas tributarias de ciertos impuestos que el Estado debe efectuar en favor del contribuyente⁹⁵, distingue tres especies en la devolución de impuestos⁹⁶:

1° *Devolución de impuestos ilegales o indebidos.*

El hecho generador de esta clase de devolución está constituido por el ingreso indebido. En su producción se distinguen dos fases o tiempos: la de pago de la obligación tributaria -obligación tributaria aparente- y la posterior declaración de su ilegalidad⁹⁷.

⁹⁵ Consecuencia de la utilización de lo que CORRAL GUERRERO denomina *método de simplificación* es la exclusión de toda consideración acerca de:

1° Las devoluciones relativas a la Administración local e institucional, ocupándose sólo de las correspondientes al Estado.

2° Las realizadas en favor del sustituto y del responsable, analizando únicamente las que procede efectuar al contribuyente.

3° Las correspondientes a las obligaciones accesorias, como sanciones, intereses, recargos, costas, circunscribiéndose a la devolución de la obligación impositiva principal.

4° Las devoluciones de las tasas, contribuciones especiales y exacciones parafiscales, tratando sólo de la devolución de impuestos. CORRAL GUERRERO, L. El derecho del contribuyente ... Ob. cit., págs. 17 y ss.

Esta circunstancia mereció la siguiente crítica del Profesor CASADO OLLERO:

"... no pueden dejar de albergarse ciertas dudas sobre el resultado de una investigación que, pretendiendo sentar las bases de una teoría general, se inicie con tales renunciaciones y mutilaciones". CASADO OLLERO, G. Recensión a la obra, *El derecho del contribuyente a la devolución de impuestos (Introducción a una teoría general)*, de CORRAL GUERRERO, L. EDERSA, Madrid, 1978. R.E.D.F., n° 20. 1978, págs. 786 a 798.

⁹⁶ CORRAL GUERRERO, L.

El derecho del contribuyente ... Ob. cit., págs. 280 a 287.

⁹⁷ Según el citado autor, esta devolución presenta los ss. caracteres:

a) El derecho subjetivo a la devolución impositiva no precisa reconocimiento legal expreso. Para que se pueda ejercitar dicho derecho bastará una aplicación incorrecta de la norma jurídica.

b) La capacidad económica del sujeto pasivo de la

Esta especie devolutiva se conoce con el nombre de *devolución de ingresos indebidos*, siendo la más profusamente regulada y, en consecuencia, como se analizará más adelante, la más estudiada por la literatura jurídica española.

2° *Devolución de impuestos legales que devienen injustos.*

En este caso, el hecho generador de la devolución está constituido por dos elementos sucesivos en el tiempo: un pago legítimo, esto es, no indebido, por ser conforme a derecho, y un hecho posterior sobrevenido al nacimiento de la obligación tributaria, que hace desaparecer la capacidad económica inicialmente existente, por lo que el impuesto legal pagado deviene injusto y se hace necesario proceder a su devolución.

CORRAL GUERRERO cita como supuestos más frecuentes de hechos sobrevenidos: la invalidez del negocio jurídico en los impuestos que gravan las transmisiones patrimoniales; la devolución o reintegración de bienes respecto de los impuestos sobre transferen-

obligación tributaria -sujeto activo de la obligación de devolución- permanece inalterada, a diferencia de otras situaciones de devolución que, siendo en principio legales, devienen posteriormente injustas, pues la devolución de impuestos legales afecta al principio de legalidad, pero no al de capacidad contributiva.

c) Este tipo de devolución, a diferencia de otros, es común, es decir, se aplica a toda clase de impuestos.

CORRAL clasifica los supuestos de devoluciones de impuestos ilegales o indebidos de esta manera:

1° Por la inexistencia de los presupuestos materiales y formales del impuesto:

- a) Por inexistencia del hecho imponible.
- b) Por inexistencia del verdadero contribuyente.
- c) Por liquidación excesiva.
- d) Por error.

2° Por la inexistencia sobrevenida de la norma impositiva:

- a) Por inexistencia pura y simple.
- b) Por declaración de inconstitucionalidad.
- c) Por derogación retroactiva de la norma impositiva.
- d) Por introducción de normas retroactivas de exención.

cias empresariales y los acontecimientos excepcionales -tales como catástrofes, incendios e inundaciones- respecto de los impuestos que gravan la renta de los inmuebles o la fabricación de productos destinados al consumo⁹⁸.

3° Devolución de impuestos legales.

El hecho generador de la devolución está también aquí constituido por dos elementos sucesivos: un pago legítimo, esto es, conforme a derecho, y un hecho posterior al nacimiento de la obligación tributaria que no altera la capacidad contributiva⁹⁹.

⁹⁸ Este tipo de devolución se caracteriza por:

a) El derecho subjetivo a la devolución requiere un reconocimiento expreso, y caso por caso, por parte del ordenamiento.

b) La capacidad económica, inicialmente existente, desaparece por un hecho posterior sobrevenido, lo que hace que el impuesto inicialmente legal se convierta en injusto.

c) Esta devolución es específica, es decir, no se aplica a toda clase de impuestos, sino a determinadas figuras y en los casos expresamente previstos en la ley.

⁹⁹ Son características de esta clase de devolución, las ss.:

a) El derecho subjetivo a la devolución requiere un reconocimiento expreso, y caso por caso, por parte del ordenamiento.

b) La capacidad económica no resulta alterada, y por tanto la imposición no deviene injusta.

c) Se trata de devoluciones producidas generalmente por razones de política económica -por ejemplo, fomento de la exportación-.

CORRAL señala los siguientes ejemplos de este supuesto de devolución -en la legislación vigente al tiempo en que elabora su monografía-:

- 1) Por exportación de bienes: "Desgravación fiscal a la exportación".
- 2) Por exportación de bienes importados, con valor añadido nacional: "Devolución de derechos arancelarios" o "Draw-back".
- 3) Por adquisición de determinados bienes de fabricación nacional: "Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas".
- 4) Por doble imposición internacional.

MATEU-ROS CERESO¹⁰⁰, de manera semejante a CORRAL GUERRERO, distingue tres clases de devolución de impuestos indebidamente ingresados:

1º Devolución de impuestos ilegales o indebidos.

Tiene lugar este supuesto cuando por vía administrativa o judicial se anula, total o parcialmente, la obligación tributaria determinante por ilegalidad (infracción del ordenamiento jurídico en cualquier modalidad) de aquella.

2º Devolución de impuestos legales que devienen injustos.

La devolución procede aquí no por una resolución determinante de la anulación de la liquidación ingresada, sino que permaneciendo esta conforme a derecho, se produce con posterioridad un hecho o circunstancia que, según las normas del impuesto de en cuestión, permite al contribuyente solicitar la devolución de la suma satisfecha.

3º Devolución de impuestos legales por motivos de política económica.

En este supuesto no concurre ni ilegalidad en la liquidación ingresada, ni tampoco un hecho posterior que legitime al contribuyente para solicitar la devolución.

Se trata de la existencia de una motivación de política fiscal y económica que favorece, en función de ciertas circunstancias (exportación de bienes, exportación de bienes importados, adquisición de determinados bienes de fabricación nacional, doble imposición internacional), la concesión de ciertos beneficios

¹⁰⁰ MATEU-ROS CERESO, R.

Devolución de ingresos tributarios indebidos y revisión por manifiesta infracción de ley. Cuadernos Cívitas. Madrid. 1985, págs. 30-31.

fiscales, que se aplican a través de la técnica de la devolución.

Frente a clasificaciones doctrinales¹⁰¹ -más o menos discu-

¹⁰¹ Junto a las clasificaciones -anteriormente transcritas- de CORRAL GUERRERO y de MATEU-ROS CERESO, FABREGAS DEL PILAR clasificó las "devoluciones de ingresos", en función de su origen:

- 1° Devoluciones de un ingreso indebido.
- 2° Devoluciones de un ingreso procedente, pero mal aplicado.
- 3° Devoluciones que tienen su origen en la realización de un gasto que se verifica y satisface en forma de participación en el ingreso respectivo o en la bonificación concedida a un contribuyente en las circunstancias previstas en las leyes (por ejemplo, citaba FABREGAS los impuestos de azúcares y alcoholes, cuando se trata, por este medio, de favorecer la exportación de productos elaborados o de evitar una duplicidad en el pago del impuesto). FABREGAS DEL PILAR Y DIAZ DE CEBALLOS, J. M. "Devoluciones de ingresos", en Procedimiento ... Ob. cit., pág. 383.

MARTINEZ SERRATE diferenciaba dentro de la *devolución de ingresos con carácter general*, de un lado, las devoluciones realizadas con concepto de desgravación fiscal a la exportación y las cantidades pagadas a los denunciados por los procedimientos de gestión iniciados por denuncia pública y que hubieran culminado con éxito, y de otro lado, la devolución de ingresos indebidos:

"No obstante, conviene todavía distinguir en estas últimas ... las devoluciones de ingresos en general ... aquellos casos en que las devoluciones se realizan sin una identificación, o al menos relación, entre el sujeto pasivo realizador del pago de la deuda tributaria y el acreedor de la devolución, de aquellos que consideran esta relación fundamental, pues la finalidad primordial de la devolución radica en la restitución al sujeto pagador de las cantidades que ingresó en el Tesoro. Para mayor claridad de la exposición, se pueden citar como ejemplos del primer grupo de devoluciones las que tiene lugar como pagos por desgravación fiscal a la exportación con cargo al concepto *Compensación gravámenes interiores* del presupuesto de ingresos; e, incluso, las participaciones que se reconocen a los denunciados con cargo a los ingresos obtenidos, como consecuencia de llegar a buen fin los procedimientos de gestión iniciados por denuncia pública. Por ello, parece oportuno utilizar la denominación de *Devolución de ingresos* con un carácter general, 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 hallarse ajustadas 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 califica-

tibles-, algunos autores¹⁰² fueron introduciendo -aunque con matices- en España la distinción -acuñada por el Derecho alemán y perfilada por la doctrina y normativa italianas- de dos especies en el género *devoluciones tributarias*, la *devolución de ingresos indebidos* y los *reembolsos*.

Así el propio CORRAL GUERRERO -autor pionero en España en el estudio de las devoluciones tributarias- afirmó al respecto:

"Nos parece acertada la dicotomía terminológica italiana, de 'reembolso' y 'restitución', como especies del fenómeno genérico de la devolución de impuestos. Pero no nos parece prudente, de momento, trasladar a nuestro país, sin más, esta nomenclatura dicotómica, cuando en el Derecho español, en 'primer lugar', tiene un gran arraigo y predominio la expresión de 'devolución'; y en segundo lugar, no se distinguen, con la claridad

ción del hecho imponible". MARTINEZ SERRATE, R. "Devoluciones ...". Ob. cit., pág. 48.

BANACLOCHE distinguía dentro del concepto de devoluciones tributarias, los siguientes supuestos:

- 1° Devolución de ingresos indebidos.
- 2° Devolución como desgravación o incentivo. En este caso, la devolución sería "el efecto del ejercicio del derecho que nace a favor de una persona física o jurídica, legalmente determinada por el ejercicio de determinada actividad, la realización de ciertas operaciones y con los requisitos reglamentariamente establecidos".
- 3° Devolución en la exportación del impuesto devengado al realizarla.
- 4° Devolución en la adquisición de bienes de equipo del impuesto soportado al comprarlos y destinarlos a cierta actividad o emplearlos en cierto sector económico. BANACLOCHE PEREZ, J. "Devolución de tributos". M.A.E.D.F. 1978. Madrid. 1980, pág. 376.

¹⁰² Vid. FONSECA CAPDEVILA, E.

"La devolución de ingresos indebidos y el principio de legalidad". C.T., n° 56. 1986. Vid. también, LEJEUNE VALCARCEL, E. La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Edersa. Madrid. 1983.

del Derecho italiano, las dos especies indicadas de devolución impositiva"¹⁰³.

1.3.4. La distinción entre devoluciones de ingresos tributarios indebidos y otras devoluciones de naturaleza tributaria con posterioridad al R.D. 1163/1990.

A) Reconocimiento de la distinción por las normas tributarias.

Con la publicación del R.D. 1163/1990, de 21 de septiembre¹⁰⁴ -que regula el procedimiento para la realización de devo-

¹⁰³ Realizada esta advertencia, el Profesor CORRAL concluye: "Por todo lo razonado, nosotros hemos preferido -sin perjuicio de dejar señalada la existencia de las expresiones italianas 'reembolso' y de 'restitución', como especies principales de la devolución de impuestos genérica-, utilizar la locución de 'devolución', tanto para nombrar la figura unitaria y genérica de la devolución de impuestos en general, como sus diferentes clases, integrantes de la tipología que formulamos". CORRAL GUERRERO, L. El derecho del contribuyente ... Ob. cit., págs. 277 y 278.

Años más tarde, ESEVERRI MARTINEZ expresó:

"... quiero hacerme eco aquí de una sutil distinción, de incuestionable trascendencia, que no ha tenido el conveniente reflejo en los textos normativos y que, en ocasiones, ha motivado confusión o incertidumbre para los tratadistas de Derecho tributario. Me estoy refiriendo a la distinción entre *devolución* y *reembolso* de ingresos por la Administración. Con la primera voz se quiere aludir a la restitución de cantidades monetarias ingresadas en concepto de tributos que, sin embargo, no eran exigibles; con la segunda en cambio, queremos abarcar la restitución de ingresos que originariamente eran debidos pero que, una vez liquidado el tributo, resultan excesivos (que no indebidos)". ESEVERRI MARTINEZ, E. "El pago de intereses ... ". Ob. cit., pág. 395.

¹⁰⁴ B.O.E., núm. 230/1990, 25 de septiembre, págs. 27871 a 27874.

También hay que citar las ss. normas forales sobre devolución de ingresos indebidos:

-Decreto Foral 145/1990, de 4 de Diciembre por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria. (B.O. de Vizcaya de 27 de Diciembre de 1990).

luciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria¹⁰⁵, en cumplimiento de la previsión contenida en el artículo 155 de la L.G.T.- nuestro ordenamiento jurídico reconoce ya dentro de las *devoluciones de naturaleza tributaria* en sentido amplio -esto es, el género¹⁰⁶- la distinción de dos especies devolutivas, a saber: la *devolución de ingresos tributarios indebidos* en primer término, y *otras devoluciones de naturaleza tributaria* en segundo

-
- Decreto Foral 178/1991, del Consejo de Diputados de 5 de marzo, por el que se acuerda la aprobación de una Norma de desarrollo de la Norma Foral General Tributaria de Alava sobre devolución de ingresos indebidos (B.O. de Alava de 22 de Marzo de 1991).
 - Norma Foral 7/1991, de 5 de abril, de Medidas Fiscales Urgentes, por la que se modifica, en cuanto a la devolución de ingresos indebidos, la redacción del artículo 150 de la Norma Foral General Tributaria (B.O. de Guipúzcoa de 15 de abril de 1991).

¹⁰⁵ Pese a que el apdo. 2 de la Disposición Adicional Quinta -*Ambito de aplicación*- del R.D. 1163/1990, declara que sus disposiciones "se aplicarán como supletorias en las devoluciones de cantidades que constituyan ingresos de Derecho público, distintos de los tributos", el objeto del presente estudio se centra sólo en la devolución de ingresos indebidos de naturaleza exclusivamente tributaria.

¹⁰⁶ El reconocimiento de la existencia de las *devoluciones tributarias* en sentido amplio -englobando sus dos modalidades- por el Derecho positivo se demuestra, por ejemplo, en la O.M. de 27 de julio de 1994, por la que se modifican determinadas disposiciones sobre ingresos y pagos del Tesoro Público.

Así, en su apdo. Primero se dispone:

"Primero.-El número segundo de la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 27 de diciembre de 1991 por la que se dictan instrucciones acerca del régimen económico financiero de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, respecto a la regulación de las devoluciones tributarias, queda redactado en los siguientes términos:

'Segundo. *Devoluciones de naturaleza tributaria.*

a) Los órganos competentes de la Agencia efectuarán, conforme a lo dispuesto en este apartado, el pago de las *devoluciones de naturaleza tributaria* reconocidas por órganos de la misma Agencia o por otros órganos de la Administración del Estado, cuando, en este último caso, no sea realizado el pago por la Dirección general del Tesoro y Política Financiera.

b) A tal fin, antes del 1 de enero de cada año, el Presidente de la Agencia aprobará y comunicará a la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, un programa de las cantidades que habrán de ser destinadas cada mes de dicho año a atender el pago de *devoluciones de naturaleza tributaria*'".

término.

Así, en la Exposición de Motivos¹⁰⁷ del R.D. referido se diferencia entre *devolución de ingresos indebidos* y *otras devoluciones* que "no responden propiamente al concepto de ingresos indebidos", es decir, otras devoluciones de naturaleza tributaria:

"Ciertamente -se dice- el sistema fiscal español conoce hoy distintos tributos que originan devoluciones en favor de los sujetos pasivos, sin que las mismas respondan propiamente al concepto de devolución de ingresos indebidos ... Sin embargo, este Real Decreto confía la regulación de estas otras devoluciones a las disposiciones propias de cada tributo, sin perjuicio de extender la aplicación de ciertas normas a cualesquiera devoluciones de naturaleza tributaria".

Entre estas *otras devoluciones de naturaleza tributaria*, la mencionada Exposición de Motivos incluye " ... aquellas devoluciones de naturaleza tributaria que no teniendo su origen en un ingreso indebido vienen motivadas por la condonación graciable de una sanción pecuniaria ingresada previamente o por la extinción de una sanción de esta clase derivada de una infracción tributaria, como consecuencia de la muerte del sujeto infractor tras el ingreso de la sanción pero antes de haber generado firmeza el acto de imposición de la misma".

¹⁰⁷ Se entiende por *Exposición de Motivos* lo que en términos platónicos se llamaría el *preludio*, es decir, la explicación que precede a la ley para que sus destinatarios se persuadan de la bondad de los imperativos que contienen. Vid. BASILE, S. Los << valores superiores >>, los principios fundamentales y los derechos y libertades públicas, pág. 263. Citado por CASADO OLLERO, G., en "Aspectos constitucionales del Derecho Financiero: elementos axiológicos y valorativos del Derecho Financiero actual". R.D.F.H.P., n° 203. Septiembre-Octubre. 1989, nota (69), pág. 1172.

El reconocimiento de esta doble modalidad de devoluciones de naturaleza tributaria queda consagrada en la Disposición Adicional Quinta, apdo. 2 del texto normativo aludido, revelándose con ello además su indudable vocación integradora:

"Las devoluciones de naturaleza tributaria, distintas de las devoluciones de ingresos indebidos, previstas en la normativa específica de los distintos tributos o en el régimen jurídico común del sistema tributario continuarán rigiéndose por sus disposiciones propias. No obstante, serán de aplicación a todas las devoluciones de naturaleza tributaria las normas contenidas en los Artículos 11, 13 y 14 de este Real Decreto".

Quiere decirse con ello que las *devoluciones de naturaleza tributaria, distintas de las devoluciones de ingresos indebidos* se tramitarán por medio de expedientes colectivos de devolución de acuerdo con la normativa de los correspondientes impuestos (I.R.P.F., I.V.A., I.S., I.E., etc.), si bien los artículos 11, 13 y 14 del Reglamento citado -referidos al pago de la devolución, a su imputación presupuestaria y a expedientes colectivos- se consideran normas de común aplicación a una y otra especie devolutiva.

La O.M. de 22 de marzo de 1991¹⁰⁸, por la que se desarrolla el Reglamento de devolución de ingresos indebidos, reconoce también de manera expresa, esta diferenciación: "De acuerdo con la Disposición Adicional Quinta del Real Decreto 1163/1990, de 21 de Septiembre, las devoluciones de naturaleza tributaria distintas de las devoluciones de ingresos indebidos, previstas en la normativa específica de los distintos tributos o en el régimen

¹⁰⁸ B.O.E., núm. 89, de 13 de abril de 1991.

jurídico común del sistema tributario continuarán rigiéndose por sus disposiciones propias. No obstante, serán de aplicación a todas las devoluciones de naturaleza tributaria las normas contenidas en los artículos 11, 13 y 14 del Real Decreto 1163/1990, de 21 de Septiembre, así como las recogidas en esta Orden en desarrollo de dichos preceptos.

En general a falta de normas especialmente aplicables se regirán por lo dispuesto en esta Orden las demás devoluciones de naturaleza tributaria, distintas de las devoluciones de ingresos indebidos".

Pero también en la Resolución 1/1992, de 2 de Enero, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria¹⁰⁹, se reconoce expresamente la distinción aludida.

Al dictar instrucciones sobre el procedimiento para la tramitación y pago de las devoluciones, la Resolución citada advierte que tal procedimiento de devolución será aplicable "no sólo a los ingresos calificados como indebidos sino además a las cantidades que por la propia gestión de los tributos procede devolver a los administrados".

Especialmente el procedimiento de devolución en ambos casos se generaliza en cuanto a "los procesos a realizar una vez reconocido el derecho a la devolución", es decir, los procesos de ordenación del pago y ejecución material del mismo¹¹⁰.

¹⁰⁹ B.O.M.E.H., núm. 5, de 30 de enero de 1992.

¹¹⁰ En su Instrucción Primera *-Ambito de aplicación-*, se afirma:

"El procedimiento es aplicable tanto a las devoluciones de ingresos indebidos originadas por una solicitud individual de un contribuyente o por la resolución de un recurso o reclamación, como a las devoluciones derivadas de la gestión propia de los tributos que normalmente se tramitan por medio de expe-

Por consiguiente, el Derecho positivo español únicamente distingue dentro del género *devoluciones tributarias*, entre dos especies devolutivas: la *devolución de ingresos tributarios inde-*

dientes colectivos de devolución de acuerdo con la normativa de los correspondientes impuestos (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto de Sociedades, Impuestos Especiales, etc.)".

En la Instrucción Segunda -*Iniciación del expediente de devolución de ingresos*-, se distingue entre la "devolución de ingresos indebidos", las "devoluciones de Impuestos Especiales" y las "devoluciones de ingresos derivadas de la gestión de los tributos". Respecto de estas últimas, se establece:

"Cuando se trate de devoluciones derivadas de la gestión propia del I.R.P.F., I.V.A., Impuesto sobre Sociedades o cualquier otro tributo en que sus normas reguladoras establezcan un procedimiento de devolución mediante expedientes colectivos, la gestión de las mismas continuará realizándose de acuerdo con las instrucciones en vigor y soportada en sus propios sistemas informáticos.

Asimismo, la devolución del I.V.A. a exportadores se gestionará conforme a los procedimientos y aplicaciones informáticas vigentes".

Incluso en esta Instrucción Segunda parece distinguirse una tercera especie devolutiva "Otras devoluciones tributarias":

"Las devoluciones tributarias reguladas por el Real Decreto 1285/1991, de 2 de agosto, por el que se establece el procedimiento de pago de intereses de Deuda del Estado en anotaciones a los no residentes que inviertan en España sin mediación de establecimiento permanente, continuarán rigiéndose por esta disposición reglamentaria".

En la Instrucción Tercera -*Reconocimiento del derecho a la devolución*-, la Resolución reafirma la distinción aludida.

En la Instrucción Cuarta -*Ordenación del pago*-, se regula un proceso de ordenación de pago que se declara común para toda clase de pagos por devoluciones, cualquiera que sea el origen y la naturaleza de la devolución que se va a satisfacer, tanto si se trata de devoluciones de ingresos calificados como indebidos, como de devoluciones derivadas de las liquidaciones de cada tributo en particular, o de otras devoluciones tributarias:

"El proceso de ordenación de pago será común para todos los pagos por devoluciones, cualquiera que sea el origen y naturaleza de la devolución que se va a satisfacer".

Por último, la Resolución 1/1992, de 2 de enero, en su Instrucción Octava -*Normas transitorias*-, determina:

"Los cheques emitidos correspondientes a devoluciones derivadas de la gestión propia de los tributos cuyo pago se hubiera ordenado hasta 31 de diciembre de 1991, que por cualquier circunstancia no hubieran sido recibidos por el contribuyente y se encuentren en poder de los órganos de la Agencia, serán entregados por el órgano competente de esta si es requerido por aquel durante su plazo de vigencia".

bidos, de un lado y otras devoluciones de naturaleza tributaria, de otro.

B) Devolución de ingresos tributarios indebidos. Supuestos en el Derecho Tributario español.

Con carácter general, y como se analizará en el apartado referido a la naturaleza jurídica y fundamento de esta especie devolutiva, la idea de *ingreso indebido* ha de formularse desde la concepción más amplia de la obligación legal de contribuir, que confiere a la Administración una potestad fiscal para hacerla efectiva, en un marco de relaciones de sujeción del ciudadano a la Hacienda Pública, que implica derechos y deberes recíprocos.

En la *devolución de ingresos tributarios indebidos* se incluyen aquellas prestaciones patrimoniales que fueron efectuadas sin ser nunca debidas, esto es, ingresos ilegales *ab initio*, sea por inexistencia o ineficacia de la obligación de realizarlos o por mero error¹¹¹.

En Derecho Tributario, afirma PRAENA REQUENA, *ingreso indebido* es "toda entrega de dinero al Tesoro sin tener derecho a percibirla, y no se tiene derecho a percibirla porque la relación jurídica tributaria no está legalmente constituida, ya sea porque el sujeto pasivo no ha realizado el hecho imponible y, no obstante, le ha sido exigido el pago del impuesto, bien porque la cuantía de la base imponible era inferior a la liquidada por la Administración, o bien porque ha realizado el pago del mismo impuesto

¹¹¹ PRAENA REQUENA, A.

"Los expedientes de devolución de ingresos indebidos".
R.H.P.E., n° 16. 1972, pág. 268.

dos veces. En todos estos supuestos existe un ingreso indebido, porque la norma tributaria no ha sido válidamente aplicada y, en consecuencia, el pago reclamado por la Administración se convierte en un ingreso ilegítimo, naciendo de esa invalidez una acción de restitución a favor del sujeto obligado al pago frente a la Administración tributaria".

La devolución de ingresos tributarios indebidos es, pues, consecuencia de una entrega al Tesoro no ajustada a derecho.

No obstante, también se puede considerar que surge el derecho a la devolución cuando se trata de *ingresos indebidos sobrevenidos*. Es decir, ingresos que en el momento de exigirse eran "debidos" por ser conformes a la ley, pero que posteriormente son ilegales por concurrir ciertas circunstancias¹¹².

El *indebido sobrevenido* tiene lugar cuando habiéndose ejecutado el ingreso correctamente dicha ejecución deviene contradictoria con el 'deber ser' expresado en la voluntad legislativa. Para ello es necesario que se produzca una alteración en la voluntad legislativa que sólo podrá ser provocada por el propio legislador o por el TC¹¹³, en su condición de revisor de las decisiones legislativas y, además, que esa alteración legislativa afecte al ingreso hecho con anterioridad, lo que podrá ocurrir cuando la nueva ley tenga efectos retroactivos negadores del in-

¹¹² Vid. GARCIA NOVOA, C. Ob. cit., pág. 122.

¹¹³ Vid. STC 45/1989, de 20 de febrero, F.J. 11. En dicha sentencia se negó la devolución del I.R.P.F. ingresado en virtud de la ley declarada inconstitucional, argumentando el interés público tutelado por la normas tributarias como criterio aplicativo de las mismas:

"... tampoco en lo que se refiere a los pagos hechos en virtud de autoliquidaciones o liquidaciones provisionales o definitivas acordadas por la Administración puede fundamentar la nulidad que ahora acordamos pretensión alguna de restitución".

greso o cuando la retroactividad de la STC afecte 'ex tunc' a los pagos realizados al amparo de la norma declarada inconstitucional¹¹⁴.

De la normativa tributaria vigente, se pueden distinguir los siguientes grupos de supuestos en los que se origina el derecho a la devolución del ingreso tributario indebidamente realizado.

1° En el primer grupo se incluyen los supuestos referidos en el apdo. 1 del artículo 7 del R.D. 1163/1990¹¹⁵:

a) Duplicidad de pago de deudas u obligaciones tributarias.

b) Exceso de la cantidad pagada sobre el importe de las deudas u obligaciones tributarias liquidadas por la Administración o autoliquidadas por el propio obligado tributario.

c) Ingresos por deudas ya prescritas, por haber transcurrido el plazo de que dispone la Administración para exigir las o liquidarlas.

2° El apdo. 2 del artículo 7 del R.D. 1163/1990 recoge el segundo bloque de supuestos en los que puede originarse el de-

¹¹⁴ Es lo que en el Derecho italiano se llama *indebiti sopravvenuti*, estableciéndose una acción autónoma de reembolso para los mismos en el artículo 16 del D.P.R. núm. 636/1972. POTITO, E. "Azione di accertamento e ripetizione dell'indebito in materia tributaria". Riv. Dir. Fin. Sc. Fin. 1974, pág. 137.

¹¹⁵ Estos tres supuestos presentan como rasgo común la inexistencia en los mismos de un acto o una actuación administrativa que provoque el ingreso indebido.

Al contrario: son actuaciones del propio particular, que no fueron exigidas nunca por la Administración y contra las que, en consecuencia, resulta imposible iniciar una vía impugnatoria.

Así se explica que realizado el ingreso concurriendo alguno de los supuestos citados, se faculte una revisión de esas actuaciones del propio interesado al no ser impugnables ni por reposición ni por la vía económico-administrativa.

Ello subraya la plena relevancia que en relación a estos supuestos tiene el procedimiento de devolución y de reconocimiento del derecho a la misma que regula el Decreto mencionado.