

recho a la devolución del indebido tributario.

Así, este apdo. establece que procederá la devolución por indebido de un ingreso que haya sido rectificado por la Administración, de oficio o a instancia del interesado, al padecer en la liquidación u otro acto de gestión tributaria, cualquier error material, de hecho o aritmético (no se fija, pues, un *numerus clausus* en cuanto a los errores de hecho determinantes del carácter indebido del ingreso y de su consiguiente devolución).

El órgano competente para instruir el procedimiento y reconocer, si procede, el derecho a la devolución será el mismo que dictó el acto objeto de la rectificación practicada.

3° Devolución de ingresos indebidos efectuados por el obligado tributario mediante declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, que no hayan dado lugar a una posterior liquidación definitiva ni a una liquidación provisional por las mismas razones que justifican la petición de devolución (artículo 8 del Reglamento del procedimiento de devolución de ingresos indebidos).

No se establece limitación alguna de los motivos que pueden determinar el carácter de *indebido* del ingreso cuya devolución se pretende, por lo que esta procederá tanto cuando exista error de hecho como cuando se cometa un error de derecho.

El mismo artículo 8 establece el procedimiento a seguir para la devolución, por indebidas, de cantidades autoliquidadas e ingresadas por el administrado.

4° En el artículo 9 del R.D. 1163/1990 se regula la de-

volución de cantidades indebidamente retenidas¹¹⁶ y repercutidas.

5° Otro grupo de supuestos que dan lugar a la devolución de ingresos indebidos son aquellos cuyo reconocimiento deriva de la resolución de recursos administrativos o de sentencias judiciales, de liquidaciones provisionales o definitivas y de otros acuerdos o resoluciones administrativas, distintos de los anteriores, que supongan la revisión o anulación de actos administrativos que hubieran originado el ingreso indebido (artículo 10 del Reglamento).

En estos casos, el reconocimiento del derecho a la devolución se produce en tales actuaciones gestoras o revisoras. La ejecución de la devolución se lleva a cabo conforme al procedimiento arbitrado por el R.D. referido.

6° La Disposición Adicional Segunda del R.D. 1163/1990, después de declarar, en aras de la seguridad y certeza de las relaciones jurídicas, que "No serán objeto de devolución los ingresos tributarios efectuados en virtud de actos administrativos

¹¹⁶ Respecto de la devolución de retenciones excesivas el Profesor BAENA AGUILAR considera que "En puridad, el exceso de pagos a cuenta sobre la obligación tributaria definitiva no es exactamente un ingreso indebido; constituye un ingreso << debido >>, conforme a las normas que regulan dichas obligaciones a cuenta, que sólo genera un derecho a devolución cuando, llegada la fecha de devengo de la obligación principal, esta no nace o lo hace en un importe inferior al ingresado a cuenta. Sin embargo, a efectos procedimentales, el Real Decreto 1163/1990 incluye este supuesto como un caso específico de devolución de ingresos indebidos".

Véase el estudio que este autor realiza sobre el problema de la devolución de retenciones excesivas sobre las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, en La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Aranzadi. Pamplona. 1994, págs. 460 a 468.

que hayan adquirido firmeza", admite en su párrafo segundo¹¹⁷ la devolución de un ingreso que resulte indebido al haber sido declarado nulo de pleno derecho o anulado mediante los procedimientos especiales de revisión a que se refieren los artículos 153, 154¹¹⁸, y 171 de la L.G.T.

7° Por último, otro supuesto en el que puede originarse el derecho a la devolución de ingresos tributarios indebidos es el relativo a los derechos aduaneros.

Así lo prevé el apdo. 4 de la Disposición Adicional Quinta del R.D. que se analiza, al establecer el carácter supletorio del mismo, remitiendo su regulación a lo establecido en los Regla-

¹¹⁷ El párrafo segundo de la Disposición Adicional Segunda del Reglamento que se examina, dispone:

"No obstante, los obligados tributarios podrán solicitar la devolución de ingresos efectuados en el Tesoro, instando la revisión de aquellos actos dictados en vía de gestión tributaria que hubiesen incurrido en motivo de nulidad de pleno derecho, que infringiesen manifiestamente la Ley o que se encontrasen en cualquier otro supuesto análogo recogido en los artículos 153, 154 y 171 de la Ley General Tributaria y en las leyes o disposiciones especiales".

¹¹⁸ En la STSJ de Valencia de 28 de diciembre de 1995 (Ref. 9605/3), se consideró procedente la devolución de un ingreso indebido, pese a la firmeza de la liquidación, si esta se funda en una norma reglamentaria anulada.

Así, en su FJ Cuarto, el TSJ declaró que "... los actos administrativos en cuestión no por firmes son insusceptibles de revisión, y, por ende, anulados y dejados sin efecto. Sin necesidad de acudir al supuesto de la nulidad radical -en el que sería palmaria la imprescriptibilidad de la acción de nulidad- ... la anulabilidad fundada en la infracción manifiesta de Ley puede ser objeto de revisión a instancia del interesado en aplicación progresiva del artículo 154 de la Ley General Tributaria, expresamente admitida por la propia Administración en la disposición adicional segunda del Real Decreto 1163/1990, ... segundo párrafo ...".

Un extracto de esta STSJ de Valencia se puede encontrar en la revista Quincena Fiscal, n° 5. Marzo de 1996 (págs. 23-25).

mentos comunitarios¹¹⁹.

C) Otras devoluciones de naturaleza tributaria. Supuestos en el Derecho Tributario español.

El bloque *otras devoluciones de naturaleza tributaria* se refiere a aquellos ingresos que son debidos y legales, pero que posteriormente, practicada la liquidación del impuesto, resulta un saldo a favor del contribuyente.

Con la expresión *reembolso*, se alude, pues, a la devolución contemplada legalmente en la estructura de cada tributo como medio de corrección cuantitativa de uno de sus elementos esenciales: la cuota.

Siendo los reembolsos devoluciones derivadas de la mecánica

¹¹⁹ Sin perjuicio de que este tema se estudia con mayor detenimiento al tratar, en el Cap. correspondiente, la normativa reguladora de los supuestos de devolución de ingresos tributarios indebidos en el Derecho Comunitario, se puede adelantar aquí que el artículo 236 del Reglamento (CEE) n° 2913/1992 del Consejo, de 12 de octubre, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario de 1992, prescribe:

"se procederá a la devolución de los derechos de importación o de los derechos de exportación siempre que se compruebe que en el momento en que se pagaron su importe no era legalmente debido".

El texto comunitario se está refiriendo a ingresos que son ya ilegales en el instante mismo en que se efectuaron, al condicionar su devolución a la comprobación de la *ilegalidad* de los mismos en el momento del ingreso a la Administración nacional, por lo que se trata, por tanto, de un claro supuesto de devolución de ingresos tributarios indebidos, pues ya cuando se ingresaron eran contrarios a derecho.

CASANA MERINO fundándose en el artículo 2 del derogado Reglamento de la CEE núm. 1430 del Consejo, de 2 de julio de 1979 consideró que "dada la amplitud de los términos del referido artículo, que prevé la devolución 'por cualquier motivo', siempre que la deuda ingresada sea superior a la debida, es previsible en el reintegro de los impuestos aduaneros la existencia no sólo de derechos de reembolso, ... , sino también de devolución" (de *ingresos indebidos*, se entiende). CASANA MERINO, F. La devolución ... Ob. cit., pág. 33.

propia seguida en la gestión liquidatoria de cada figura tributaria, carecen de una naturaleza homogénea. No responden a un concepto unitario, sino a una pluralidad de situaciones jurídicas. Sus únicos rasgos comunes -además del rasgo negativo de que la consiguiente obligación de restitución no nace del carácter indebido del ingreso realizado- radican en la posición acreedora que ocupa el particular frente a la Hacienda¹²⁰ y en que el derecho de reembolso y el procedimiento a seguir para obtener su realización se encuentran normalmente regulados en la normativa propia de cada tributo. Si bien -como se ha analizado con anterioridad- existen normas comunes a los reembolsos y a la devolución de ingresos tributarios indebidos.

Puede procederse también al *reembolso* como consecuencia de un acontecimiento sobrevenido: alteración de las relaciones jurídicas entre contribuyente y Administración que incidan en el presupuesto que constituye el hecho imponible, ya sea por modificación de la capacidad económica del sujeto pasivo, por motivos de política económica, por comparación con cantidades anticipadas por el sujeto pasivo o por cualquier otra causa.

El reembolso de cantidades anticipadas tiene su origen en un ingreso realizado conforme a la ley, legal pues, por ser inicialmente debido, pero que habiéndose realizado en exceso ha de procederse a su restitución¹²¹.

¹²⁰ FALCON TELLA, R.

La prescripción en materia tributaria. Ed. La Ley. Madrid. 1992, pág. 38.

¹²¹ Vid. ESEVERRI MARTINEZ, E.

"El pago de intereses...". Ob. cit.

En el mismo sentido se manifiesta LEJEUNE, cuando afirma que los ingresos excesivos (supuesto de reembolso) son debidos y perfectamente legales, dado que son consecuencia de una norma ju-

Entre los supuestos de *otras devoluciones de naturaleza tributaria* en el Derecho interno español -como le denomina la norma tributaria- o de *reembolso* -como es designada esta especie devolutiva por la doctrina- destacan los siguientes:

1° En el I.R.P.F., la devolución del exceso de pagos a cuenta¹²²: retenciones, pagos fraccionados, ingresos a cuenta

rídica que establece el deber de efectuarlos, de forma, pues, que cuando se lleva a cabo su restitución se está procediendo al reintegro de ese exceso de ingreso legalmente recaudado *ab initio*.

En cambio, cuando la devolución trae causa de un error en el ingreso o una irregularidad en el desarrollo del procedimiento liquidatorio, (supuesto de devolución de ingresos indebidos) el ingreso es ilegal, no debido, y ha de arbitrarse su restitución. Vid. LEJEUNE VALCARCEL, E. Ob. cit., págs. 92-94.

¹²² PALAO distingue este supuesto de devolución tributaria de los pagos anticipados (retenciones y pagos fraccionados) en cuanto excedan de la deuda tributaria del I.R.P.F., de la devolución de ingresos indebidos del artículo 155 de la L.G.T.:

"Los pagos anticipados no son indebidos sino, por el contrario, obligatorios, pero sujetos en cuanto a su definitiva eficacia a las resultas de la liquidación de la obligación tributaria y compensaciones a favor o en contra del contribuyente a que esta dé lugar". PALAO TABOADA, C. y Otros. Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Cívitas. Madrid. 1983, pág. 560.

Igualmente, ESEVERRI evidencia "el distanciamiento del expediente para la devolución de cantidades anticipadas en el IRPF y el regulado en el artículo 155, LGT", y lo justifica afirmando que "... en el fondo de la cuestión subyace una absoluta incompatibilidad entre ambos expedientes devolutorios porque su naturaleza y su origen son extraños entre sí. El de ingresos indebidos es consecuencia de una entrega al Tesoro no ajustada a Derecho: el de devolución de cantidades anticipadas en el IRPF tiene su origen en un ingreso efectuado conforme a Ley, el ingreso realizado es legal pero se ha hecho en exceso, por lo que debe procederse a su restitución". ESEVERRI MARTINEZ, E. Ob. cit., págs. 396 y 397.

Por último, GARCIA NOVOA advierte la necesidad de distinguir entre la devolución de las retenciones practicadas a cuenta en el I.R.P.F., en cuanto sobrepasan la cuota del impuesto, de "... los supuestos, también susceptibles de devolución, de retenciones propiamente indebidas. Porque en tanto la retención constituye la satisfacción por el retenedor de una obligación con medios económicos del contribuyente que se satisface porque se ha realizado parcialmente el presupuesto material del hecho imponible, dicha obligación puede resultar indebida por las mismas razones que el tributo pagado por el contribuyente. Cuando la retención

(artículo 100 de la Ley y artículo 66 del Reglamento del I.R.P.F.)¹²³.

2° Las devoluciones de oficio en el Impuesto de Sociedades (artículo 145 de la Ley y artículos 263 a 268 del Reglamento del I.S.)¹²⁴.

3° El reembolso de la deuda del donante satisfecha por el donatario (artículo 37.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones)¹²⁵.

4° En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el reembolso que corresponda por nulidad, resolución o rescisión del acto o contrato gravado (artículo 57 del Texto Refundido del I.T.P. y A.J.D. y artículos 95 y 119 del Reglamento del I.T.P. y A.J.D.)¹²⁶.

se practicase indebidamente y se haya ingresado en el Tesoro por el retenedor, el contribuyente, si no ha computado lo retenido en su correspondiente declaración, tendrá derecho a solicitar la devolución de la retención indebida". GARCIA NOVOA, C. La devolución de ingresos ... Ob. cit., págs. 159-160.

¹²³ El artículo 100 de la Ley 18/91, de 6 de junio, del I.R.P.F. (B.O.E. de 7 de junio) ha sido modificado por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre del Impuesto de Sociedades (B.O.E. 28 de diciembre de 1995, núm. 310)

R.D. 1841/1991, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (B.O.E. de 31 de diciembre).

¹²⁴ Ley 43/1995 de 27 de diciembre de 1995, del I.S. (B.O.E. 28 de diciembre de 1995, núm. 310).

R.D. 2631/1982, de 15 de octubre (B.O.E. de 21 de octubre), por el que se aprueba el Reglamento del I.S.

¹²⁵ R.D. 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del I.S.D. (B.O.E. de 16 de noviembre).

¹²⁶ R.D. Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del I.T.P. y A.J.D. (B.O.E. de 20 de octubre).

R.D. 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del I.T.P. y A.J.D. (B.O.E. núm. 148, de 22 de junio de 1995, pág. 18762 y ss.).

5° Las devoluciones en el I.V.A. (artículos 115 a 119 de la Ley y artículos 29 a 32 del Reglamento del I.V.A.)¹²⁷.

6° Las devoluciones procedentes en la gestión de los Impuestos Especiales (artículos 10, 22, 40.3, 43, 52, 62 y Disposición Transitoria Cuarta de la Ley de I.E.¹²⁸ y artículos 6 a 10, 80, 100, 109, 124 y 125 del Reglamento de los I.E.)¹²⁹.

7° En el Impuesto municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, el reembolso previsto en similares términos por el artículo 110.2 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales¹³⁰.

8° Devolución de los derechos arancelarios a la importación y exportación¹³¹.

¹²⁷ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del I.V.A. (B.O.E. de 29 de diciembre).

R.D. 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del I.V.A. (B.O.E. de 31 de diciembre de 1992).

Vid. también la O.M. de 22 de diciembre de 1995 por la que se regula el pago de las devoluciones del I.V.A. a no residentes (B.O.E. núm. 309, de 27 de diciembre).

¹²⁸ Ley 38/1992, de 28 de diciembre de I.E. (B.O.E. 29 de diciembre).

¹²⁹ R.D. 1165/1995 de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los I.E. (B.O.E. 28 de julio de 1995, núm. 179).

¹³⁰ L.R.H.L. 39/1988, de 28 de diciembre (B.O.E. de 30 de diciembre).

¹³¹ Aquí se incluiría la técnica del *draw-back* o devolución de los derechos pagados por la importación de las materias primas para la elaboración de productos que posteriormente se exportan.

Para FUENTES QUINTANA la figura del *draw-back*, "consiste en la devolución al exportador del impuesto pagado al importar las materias primas, y cuyo reembolso se efectúa en el momento de exportar el producto elaborado. Este sistema tiene el inconveniente de que el exportador debe anticipar, en cualquier caso, a la Administración fiscal una cierta cantidad de dinero, y además se puede exagerar el importe de la devolución de modo que esta encubra una auténtica prima a la exportación, oculta a los ojos del país importador". FUENTES QUINTANA, E. Hacienda Pública. Teoría de los Ingresos Públicos. Lecciones del Curso Académico 1968-69. Madrid. 1968, pág. 279.

9° El reembolso de tasas cuando no se efectúe el servicio por cuya realización se pagó la contraprestación (artículo 12 de la Ley de Tasas y Precios Públicos)¹³².

10° Devolución de sanciones por concesión graciable o muerte del sujeto infractor (artículo 16 del R.D. 1163/1990, de 21 de septiembre)¹³³.

11° La devolución a los inversores no residentes del importe de la retención practicada sobre los intereses de la Deuda Pública que perciban¹³⁴.

En esta materia rige el Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros, firmado en Kyoto, el 18 de mayo de 1983 y al que España se adhirió mediante Instrumento de 13 de junio de 1991 (B.O.E. 6 de agosto de 1991, núm. 187).

En su Anexo E-4 se establecen los supuestos, condiciones, plazos, formalidades y pagos por cuyo medio se obtiene la devolución de los derechos pagados de lo que, posteriormente se exporta (draw-back).

En el Anexo F-6 del Convenio referido, se regula la devolución de los derechos e impuestos a la importación en los casos de error en la liquidación, mercancías con valor inferior al declarado, inexactitud en la clasificación arancelaria, pérdida o deterioro de las mercancías, rehusé de las mismas o falta o merma en ellas, así como las modalidades de la devolución y los plazos en que debe efectuarse.

¹³² Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos (B.O.E. de 15 de abril).

¹³³ El que la naturaleza de la devolución de sanciones condonadas sea la de un reembolso y no la de un ingreso indebido, queda demostrada cuando el R.D. estudiado arbitra expresamente un plazo prescriptivo para una y otra especies devolutivas.

De este modo, el apdo. 4 del artículo 16, para las devoluciones de sanciones condonadas o extinguidas ("El derecho a las devoluciones de naturaleza tributaria a que se refiere este artículo prescribirá a los cinco años, ..."), y el artículo 3.1. para las devoluciones de ingresos indebidos ("prescribirá a los cinco años el derecho a la devolución de ingresos indebidos").

¹³⁴ R.D. 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 (B.O.E. de 9 de agosto de 1991).

En este R.D. se arbitra un procedimiento ágil y eficaz, a

12° El derecho de reembolso de los responsables¹³⁵.

D) Aceptación de la distinción por la doctrina española.

El reconocimiento expreso que nuestro Derecho positivo realiza ya -a raíz del R.D. 1163/1990- de la distinción entre estas dos modalidades de devoluciones tributarias -la devolución de ingresos indebidos y la devolución ocasionada por la gestión misma del tributo, integradas ambas en dos tipos de procedimientos diferentes, el procedimiento de revisión tributaria y el procedimiento de gestión- ha tenido un amplia aceptación en la doctrina tributaria española.

Y es que la clasificación de las devoluciones tributarias en devoluciones de ingresos tributarios indebidos y otras devoluciones de naturaleza tributaria, se encuentra ya plenamente con-

través del mecanismo de la "devolución de oficio" que, sin perjuicio del necesario control para garantizar que los inversores residentes continúen sometidos a la retención, facilite que los inversores no residentes no padezcan un menoscabo financiero considerable por el retraso en la percepción de los rendimientos de la Deuda Pública española retenidos.

VID. también, la O.M. de 16 de septiembre de 1991, por la que se desarrolla el R.D. 1285/91, de 2 de agosto de 1991 antedicho (B.O.E. de 21 de septiembre de 1991). Vid. BAENA AGUILAR, A. La obligación real de contribuir ... Ob. cit. pág. 466.

¹³⁵ Este derecho es calificado por el Profesor BAENA AGUILAR como una *obligación extratributaria*. El autor citado explica así este punto aplicado al ámbito de la obligación real de contribuir:

"El responsable (pagador, depositario o gestor, o bien representante colaborador en infracciones tributarias) ... responde solidariamente con el sujeto pasivo de una deuda propia, pero sin el derecho de regreso el no residente obtendría una ganancia injusta. Nótese que la solidaridad se produce entre cada responsable y el sujeto pasivo -reembolso propiamente dicho- y entre los distintos responsables entre sí (prorrateo, en puridad)". BAENA AGUILAR, A. La obligación real de contribuir ... Ob. cit., pág. 469.

sagrada por el Derecho Tributario español vigente, que ha de servir así en esta materia como ineludible punto de referencia.

En consecuencia, se puede afirmar que tras dictarse el Reglamento regulador del procedimiento para la realización de la devolución de ingresos indebidos, un sector casi mayoritario¹³⁶ de la doctrina española (CASANA MERINO¹³⁷, CRUZ AMOROS¹³⁸, GARCIA NOVOA¹³⁹) reconoce como única clasificación válida de las devoluciones de naturaleza tributaria la que el propio ordenamiento establece.

En este sentido, LOZANO SERRANO y MARTIN QUERALT¹⁴⁰ advierten que el artículo 155 de la L.G.T. "no abarca todos los supuestos de devolución de ingresos tributarios, sino sólo de los 'in-

¹³⁶ *Casi mayoritario* porque NAVAS VAZQUEZ -como se examina seguidamente- no acepta esta distinción.

¹³⁷ CASANA MERINO, F. La devolución ... Ob. cit.

¹³⁸ Este autor acepta esta distinción al afirmar:

"... hoy no es fácil obtener la devolución de los ingresos efectuados por un obligado tributario sin ser exigibles por parte de la Administración, lo que no impide que funcionen con cierta regularidad procedimientos de devolución concretos en determinados impuestos, como el que grava la Renta de las Personas Físicas (I.R.P.F.), y en el Impuesto sobre el Valor Añadido (I.V.A.), las devoluciones a los exportadores registrados. Pero ni estos son supuestos de devolución de ingresos indebidos *strictu sensu*, ni en los demás casos puede apreciarse igual regularidad que en los mencionados". CRUZ AMOROS, M. "La devolución de ingresos indebidos". R.D.F.H.P., n° 187. 1987, pág. 70.

¹³⁹ Este autor expone así la diferenciación referida:

"Cuando la obligación de devolución no nace de un ingreso indebido, ... estaríamos ante una materia ajena a nuestro estudio, pues no toda devolución de impuestos es devolución de ingresos indebidos. Por eso, existen supuestos de devoluciones que no tienen como fundamento la contradicción entre el pago efectuado y la exigencia de los tributos de acuerdo con los principios constitucionales, sino otros motivos distintos". GARCIA NOVOA, C. La devolución ... Ob. cit., págs. 153 y 155.

¹⁴⁰ LOZANO SERRANO, C. y MARTIN QUERALT, J. Curso de Derecho Financiero y Tributario. Ed. Tecnos. 5ª ed., 1994, pág. 503.

debidos', esto es, los que no se debían cuando fueron efectuados. Por eso, los ingresos en virtud de una norma o de un acto administrativo que los exigen nunca son indebidos, pues constituyen el cumplimiento del deber que una u otro imponen. Cuestión distinta es la de que esa norma o ese acto que exigen el ingreso sean ilegales, pero para apreciar este carácter habrán de impugnarse a través de los oportunos procedimientos revisores, y si así se estimara, originarían una devolución, pudiendo convertir desde entonces el ingreso en indebido. Quedando también al margen del artículo 155 de la Ley General Tributaria los supuestos de devoluciones de tributos específicos previstos en sus propias normas reguladoras (como I.R.P.F., I.S., I.V.A., etc.), que tampoco eran ingresos indebidos cuando se efectuaron. Por ello, si bien se observa, los motivos específicos citados por el Artículo 7.1 del Reglamento de devolución de ingresos guardan en común el que son actuaciones del obligado sin acto administrativo ni norma que les exija ese ingreso, y ello les convierte en indebidos desde su origen".

También PEREZ ROYO¹⁴¹ al estudiar la devolución de ingresos indebidos afirma que "Debemos advertir de entrada que el procedimiento a que se refiere el Artículo 155 de la LGT, y que regula en concreto el citado RD 1163/1990, concierne únicamente a lo que podemos llamar ingresos indebidos en el sentido estricto del término. Aclaremos esto: la devolución de cantidades ingresadas puede producirse por diferentes causas. En algunos casos estas entran dentro del mecanismo normal de aplicación de determinados

¹⁴¹ PEREZ ROYO, F.

Derecho Financiero y Tributario. Parte General.
Cívitas. Madrid. 1994, págs. 279 y 280.

impuestos. Es lo que sucede, por ejemplo, con el IRPF, en el caso de que se hayan producido retenciones superiores a la cuota diferencial, o en el IVA cuando las cuotas a deducir sean superiores a las devengadas a cargo del sujeto pasivo. Estos supuestos dan lugar a devoluciones que, sin embargo, no son encajables dentro del concepto de ingresos indebidos en el sentido estricto del término. Este concepto -y sobre todo el procedimiento a que se refiere el artículo 155 LGT queda reservado a los casos en que la devolución se deriva de una anomalía en el procedimiento de gestión ...".

La devolución de ingresos tributarios indebidos aparece como la modalidad devolutiva más elaborada. En efecto, la dedicación al estudio y sistematización de esta devolución tributaria ha sido y es, preferente y mayoritaria¹⁴².

Sin embargo, la otra especie devolutiva -los reembolsos- no ha merecido la misma atención en la literatura jurídico-tributaria¹⁴³.

¹⁴² NAVAS VAZQUEZ advierte " ... la evidente diferencia de interés que ha despertado en la doctrina uno y otro tipo de devolución; un somero análisis de la bibliografía bastará para comprobar la desproporción entre el gran número de estudios dedicados a ... la devolución de ingresos indebidos y los pocos relativos a los demás supuestos de devolución". NAVAS VAZQUEZ, R. La devolución ... Ob. cit., pág. 22.

¹⁴³ NAVAS VAZQUEZ explica así este fenómeno:
 " ... la doctrina se ha inclinado por aquella clase de devoluciones en que ha visto mayores posibilidades técnicas, soslayando el estudio de los casos de más difícil engarce y pretendiendo que los supuestos que cabalmente no pueden calificarse de ingreso indebido, pero que tienen de suyo una gran importancia práctica, entran *velis nolis* en dicha categoría. Es esto lo que justifica, en nuestra opinión, que se considere ingreso indebido, por ejemplo, el basado en una norma posteriormente declarada inconstitucional y que exista una tendencia doctrinal muy generalizada en pro de la ampliación de los supuestos de ingreso indebido; situación que, además, se explica como forma de superar las dificultades que los propios procedimientos y el régimen de

Ya CORRAL GUERRERO¹⁴⁴ denunció "la insuficiencia de una ordenación positiva *general y básica*", pues "la normativa se contrae, no a la figura general de la devolución de impuestos, sino a su *especie* más conocida: la devolución de ingresos indebidos".

Y MATEU-ROS CEREZO¹⁴⁵ reclamó una mejora del ordenamiento de la devolución tributaria, "regulada por un conjunto heterogéneo y asistemático de disposiciones de origen, fundamento, rango y eficacia diferentes".

La únicas monografías¹⁴⁶ en las que se analiza el género *devoluciones tributarias* perfilándolo como un auténtico *instituto jurídico* -partiendo de un planteamiento amplio y global, integrador de las modalidades devolutivas- son las realizadas por CORRAL GUERRERO (ya cit.)¹⁴⁷, y por NAVAS VAZQUEZ¹⁴⁸.

prescripciones y preclusiones oponen a la devolución pero, sin omitir el significar su buen propósito, son razones que deben excluirse para efectuar un análisis riguroso de la realidad jurídica". NAVAS VAZQUEZ, R. La devolución ... Ob. cit., pag. 23.

¹⁴⁴ CORRAL GUERRERO, L. Ob. cit., pág. 180.

¹⁴⁵ Vid. MATEU-ROS CEREZO, R. Ob. cit., pág. 119.

¹⁴⁶ Excepto la monografía pionera en la materia de PEREZ ROYO, F. La desgravación fiscal a la exportación. Publicaciones de la Universidad de Sevilla. 1969.

¹⁴⁷ CORRAL GUERRERO, L.

El derecho del contribuyente ... Ob. cit.

Este autor justifica así el estudio global del género *devoluciones tributarias*:

" ... Si optáramos por investigar la devolución de impuestos indebidos ... hubiéramos limitado la investigación a una *clase* o *tipo* de la devolución de impuestos. Lo cual nos parece que hubiera supuesto el peligro de construir la *especie* sin contar con el *género*. Algo así como edificar sin cimientos, o promover una acción sin previo planeamiento.

Por todo ello, decidimos optar por determinar la materia de investigación, mediante la elección como tal de la *devolución de impuestos en general*. Es decir, como figura *genérica*, incluyendo dentro de ella, entre otras especies, la de "devolución de impuestos indebidos". Tratando de aproximarnos a la consideración de dicha figura genérica, como *institución* jurídica financiera,

En su estudio, NAVAS VAZQUEZ¹⁴⁹ discrepa de la distinción en el género devoluciones tributarias de dos especies -la devolución de ingresos indebidos y otras devoluciones tributarias- al afirmar que, "Si bien se miran las cosas, podrá constatarse cómo, en el fondo, tal clasificación no tiene más apoyo sólido que en cuanto se refiere a lo que resulta indebido, porque el otro término de la dicotomía, la restitución, o bien se considera como referente a los supuestos en que la devolución procede por razón de exención, bonificación u otros, lo cual no es precisamente señalar la diferencia específica de esta clase de devoluciones, o bien se dice que la devolución no procede de que el ingreso sea indebido, categoría esta cuya falta de fundamento lógico es evidente".

Todo lo anterior le conduce a descartar, por estrecha y encorsetada, la dicotomía devolución de ingresos indebidos y reembolso:

" ... no parece aceptable una clasificación que ya desde el punto meramente lógico resulta rechazable, tanto porque determina la necesidad de hacer referencia a dos categorías totalmente asimétricas entre sí, como, sobre todo, porque una de las clases se caracteriza justamente por no serlo, es decir: los supuestos que se incluyen en ella no tienen en común más que la

e intentado aportar algo, encaminado a una posible formulación de una teoría general de la devolución de impuestos. Porque el Derecho financiero, como disciplina joven que es, y por ello necesitada de elaboración dogmática, se encuentra urgida de ir formando sus instituciones jurídicas y figuras unitarias y generales, y una de ellas puede ser, precisamente: la devolución de impuestos". CORRAL GUERRERO, L. Ob. cit., pág. 11.

¹⁴⁸ NAVAS VAZQUEZ, R. La devolución ... Ob. cit.

¹⁴⁹ NAVAS VAZQUEZ, R. La devolución ... Ob. cit., pág. 23.

condición negativa de no poder ser incluidos en la otra".

Pero en la elaboración de "nuevas tipologías de la devolución", advierte NAVAS¹⁵⁰, "sigue desempeñando un papel central la devolución de los ingresos indebidos -lo que es obviamente inevitable- como arquetipo de los ingresos que se quedan sin causa, la cual se busca para diferenciar los otros supuestos de devolución en la idea de que, al existir una obligación de devolver, tiene que existir un fundamento jurídico-material de la misma".

Por todo ello, el referido autor propone estudiar la devolución tributaria sin circunscribirla al binomio restitución de ingresos indebidos/reembolso¹⁵¹.

Así, según NAVAS VAZQUEZ, tanto en la imposición directa¹⁵² como en la indirecta¹⁵³, la devolución no se produce de

¹⁵⁰ NAVAS VAZQUEZ, R. La devolución ... Ob. cit., pág. 24.

¹⁵¹ Para acometer tal propósito, NAVAS VAZQUEZ divide su monografía en tres grandes bloques: una "Introducción", referida a la "Teoría General de las devoluciones tributarias" (significación, clasificación, terminología y fundamento de la devolución); un análisis de la "regulación de la devolución de ingresos" en nuestro Derecho Positivo (tanto en la imposición directa como indirecta); y, por último, un examen de los "supuestos de devolución en el procedimiento de aplicación de los tributos" (contemplando ya las situaciones previstas en nuestra normativa vigente -fundamentalmente a partir del R.D. 1163/1990, de 20 de septiembre-, ya los casos no regulados por la misma pero que habrían de serlo).

¹⁵² En la **imposición directa** (I.R.P.F., I.S., I.P. e I.S.D. -si bien respecto a este último, se dedica un apartado especial al que seguidamente haremos referencia-) el autor advierte que son poco numerosos los supuestos en que se regulan las devoluciones, pero no por ser escasos dejan de ser importantes, pues afectan a un número mayor de contribuyentes y ofrecen más complejidad técnica.

En todos estos impuestos directos, las devoluciones se articulan no de manera directa sino a través de "deducciones de la cuota", que vienen así a actuar como *compensaciones devolutivas*.

No obstante, NAVAS VAZQUEZ distingue las *compensaciones de carácter devolutivo* (auténticas devoluciones, como serían, por

ejemplo, las devoluciones de retenciones) de las meras *compensaciones de carácter no devolutivo* (así, por ejemplo, en el I.R.P.F., la deducción del setenta y cinco por ciento de la cuota del Impuesto municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, cuando corresponda a alteraciones patrimoniales de las que hayan derivado incrementos de patrimonio sujetos efectivamente al I.R.P.F. y la deducción del diez por ciento por doble imposición económica de dividendos de sociedades percibidos por el sujeto pasivo -contempladas ambas en el artículo 78. 7 de la Ley 18/1991, de 16 de junio, Ley del I.R.P.F.-. En el I.S., la deducción por doble imposición internacional de los dividendos percibidos de sociedades gravadas en el extranjero, del artículo 24 de la ya derogada Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del I.S.).

Y, pese a reconocer la ausencia de precepto legal alguno que expresamente recoja su particular interpretación, afirma que las compensaciones " ... que tienen carácter devolutivo podrían exigirse incluso al margen de los procedimientos de aplicación de los tributos, mientras que las meras compensaciones no pueden hacerse valer más que en dichos procedimientos; en este sentido hay quien llega a afirmar ... que sólo pueden efectuarse a iniciativa del sujeto a quien favorezcan mediante la propia declaración-liquidación".

En definitiva, señala NAVAS, las "compensaciones de carácter no devolutivo, ... son instrumentales respecto a fundamentos distintos de los propios de cada uno de aquellos tributos, de modo que la reducción o, en su caso, anulación de las cuotas que a través de ellas se verifica no está en función de impedir la consolidación de un ingreso, y de que este se convierta en definitivo, sino en vistas de obtener otras finalidades, que se suponen igualmente constitucionales y admisibles en el ordenamiento, pero que quedan al margen de la 'ratio' propia del tributo".

En cuanto a la devolución tributaria en el I.S.D., presenta según hace notar el autor acertadamente, tres peculiaridades dignas de mención:

1. La devolución, como en los restantes impuestos directos, no tiene lugar de manera directa, sino que se realiza a través de la deducción o compensación de cuotas anteriores, que el autor califica de *pagos a cuenta*.

2. El I.S.D. contempla un mecanismo de devolución que es aplicable no sólo a sus propias cuotas, sino que además lo es a las cuotas satisfechas por otros impuestos, en particular, el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

3. Respecto al procedimiento para hacer efectivas las devoluciones, ha de entenderse que este es el contenido en el R. D. 1163/1990, de 20 de Septiembre, pues en su Disposición Derogatoria Segunda se afirma que, "En particular, quedan derogadas las siguientes disposiciones: c) Los Artículos 217 a 219 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales, aprobado por Real Decreto 176/1959, de 15 de Enero".

Por consiguiente, el procedimiento de devolución en el I.S.D. se traslada así de su normativa propia y específica al procedimiento general que para las devoluciones tributarias se contempla en el R.D. 1163/1990 señalado.

manera inmediata sino que se articula por medio de las deducciones de la cuota, las cuales desempeñan así una función compensatoria y adquieren por ello un inequívoco carácter devolutivo.

Siguiendo este criterio, los supuestos de *deducción/devolución tributaria* se agrupan en tres grandes bloques¹⁵⁴:

1° Deducción de ciertas cantidades sin que en ningún supuesto se pueda dar lugar a una devolución cuyo fundamento

Se realiza asimismo, una concreta y puntual enumeración descriptiva de los supuestos de deducción devolutiva contenidos en la Ley del I.S.D. (artículos 11.3, 17, 19.3, 21.3, 26 d) y 30.1 y 2). Vid. NAVAS VAZQUEZ, R. La devolución ... Ob. cit., págs. 81 a 102.

¹⁵³ En la **imposición indirecta**, el autor realiza un completísimo estudio de las deducciones/devoluciones en cada una de sus figuras impositivas. El método empleado consiste en el análisis primero de la *ratio* o razón de ser de cada impuesto indirecto, para después examinar en cada uno de estos, el mecanismo a través del cual se articula la devolución tributaria.

Es en los casos de devolución del I.T.P. (artículos 2.2, 7.2, 18, 22.5 y 60 de su Ley reguladora), primero de los impuestos indirectos que examina, donde advierte una mayor similitud con los casos de devolución de la imposición directa.

En el caso de los I.E. -los que gravan el consumo de determinados bienes mediante la exacción monofásica en su elaboración o importación- NAVAS VAZQUEZ distingue dos tipos de devoluciones:

1. Las devoluciones que sirven "para impedir la definitividad de la contribución cuando no se producen los requisitos implícitos en su fundamento legitimador", en las que se encuadrarían los supuestos de devoluciones que se establecen para hacer efectiva la exención de las exportaciones de los productos sujetos al impuesto (alcohol y bebidas derivadas, cerveza, hidrocarburos y tabaco).

En este supuesto, la devolución responde a la *ratio* del tributo y constituye un mecanismo articulado para su aplicación.

2. Las devoluciones que no se basan en la *ratio* o presupuesto legitimador del tributo, sino que persiguen una función de *subvención*.

Este es el caso de la devolución (determinada en porcentajes fijados por las normas en cada caso) de las cuotas satisfechas por el consumo de hidrocarburos en el sector agrícola, pesquero y en el transporte marítimo de cabotaje con las Islas Baleares. NAVAS VAZQUEZ, R. La devolución ... Ob. cit., págs. 103 a 104 y 124 a 130.

¹⁵⁴ NAVAS VAZQUEZ, R. La devolución ... Ob. cit., págs. 132-134.

sea la prestación que anteriormente se ingresó.

2° Compensación de prestaciones anteriormente efectuadas, de muy variado tipo, y que fundamentan la posibilidad de obtener una devolución y, por último,

3° Devoluciones propiamente dichas.

Con mayor detalle, el mencionado autor enumera "las más típicas situaciones en que se pueden encontrar los obligados tributarios a quienes las normas reconocen las ... facultades de deducción y devolución". Estas son:

1° Deducciones que, aun careciendo de carácter devolutivo, pueden practicarse en la cuota de los tributos (deducciones por doble imposición en los impuestos directos).

2° Compensaciones de carácter devolutivo fundadas en las prestaciones de naturaleza tributaria, sean estas propiamente cuotas tributarias o no, y hayan sido anteriormente satisfechas a la Administración directa o indirectamente que, en el supuesto de exceder de la cuota con la que se compensan, permiten solicitar la devolución de dicho exceso (este supuesto se refiere al régimen de las retenciones y a las deducciones del IVA soportado y análogos).

3° Compensaciones de carácter devolutivo fundadas en prestaciones tributarias efectuadas como pagos de cuotas tributarias, cuya devolución no está prevista, sin perjuicio de que pueda inferirse de la propia ratio del tributo y de la interpretación de las reglas que la articulan (este es el régimen de la deducción del I.T.P. y A.J.D., de las cuotas del I.S.D. en los casos de adición de bienes a la herencia como se regula en el artículo 11.3 de la Ley del I.S.D. y en el artículo 29 de su Regla-

mento).

4° Compensación automática por rehúse de bienes en casos específicos (este supuesto se produce en el ámbito propio de los I.E.).

5° Devolución del tributo soportado por causa de la exportación (este caso se presenta cuando la legislación reconoce el derecho a la devolución de ciertas cuotas a quien ni siquiera está considerado sujeto pasivo del respectivo tributo. Así en la devolución del I.V.A. en el régimen de los viajeros y en la devolución de los I.E. a los exportadores de los bienes sometidos a ellos).

6° Devoluciones que pueden solicitarse por cumplirse las condiciones resolutorias, o circunstancias análogas, de los negocios jurídicos que determinaron el devengo del tributo, o al haberse dictado respecto de ellos resolución judicial o administrativa declarativa de su ineficacia, o que están previstas como compensación con fundamento en hechos semejantes a los descritos y pueden eventualmente, dar lugar a la devolución (así en el I.S.D. y en el I.T.P.).

7° Devolución solicitada a través de los mecanismos ordinarios previstos en la disciplina de las declaraciones-liquidaciones y no obtenida en los plazos preestablecidos.

8° Devolución reconocida en una resolución expresa administrativa o jurisdiccional.

9° Devolución solicitada en otros supuestos y no obtenida (supuesto contemplado en el artículo 6.3 del

R.D. 1163/1990)¹⁵⁵.

Conectado con lo anterior, resalta en la monografía de NAVAS el particular enfoque y la precisa descripción que se realiza de los supuestos de *deducción/devolución* en el I.V.A.¹⁵⁶.

Quizá sean estas las principales aportaciones de la obra de este autor en la construcción de la devolución tributaria como una categoría jurídica integradora y unitaria, a diferencia de

¹⁵⁵ El artículo 6.3 del R.D. 1163/1990 establece:

"Cuando se solicite la devolución de un ingreso indebido ante la Administración tributaria y esta no notifique su decisión en el plazo de tres meses, el obligado tributario podrá esperar la resolución expresa de su petición o, sin necesidad de denunciar la mora, considerar desestimada aquella, al efecto de deducir, frente a esa denegación presunta, el correspondiente recurso o reclamación".

¹⁵⁶ En el estudio, al cual hay que elogiar por su profundidad y precisión, de las deducciones/devoluciones en el I.V.A., NAVAS VAZQUEZ advierte, como ya lo hiciera un autorizado sector doctrinal, que las mismas constituyen "el núcleo fundamental del mecanismo de aplicación de este impuesto".

Para el autor, el fundamento de las deducciones/devoluciones en el I.V.A. se conecta con "las propias exigencias de configuración jurídica del fundamento constitucional del tributo ... las deducciones en el IVA constituyen un mecanismo de exoneración tributaria basado en razones de política pertenecientes al campo concreto de las correcciones de los tipos de consumo y de estabilidad de la coyuntura. Por estas causas se ha configurado un impuesto que garantiza la neutralidad, o sea, sin efectos distorsionadores sobre el mercado".

Es precisamente esa exigencia de neutralidad interna y externa del I.V.A., la que se considera como fundamento específico de las deducciones/devoluciones en este impuesto.

Respecto a la función que las deducciones/devoluciones cumplen en el I.V.A., se afirma que lo que se pretende con ellas es impedir la consolidación del ingreso efectuado, esto es, evitar su *definitividad*: "... las deducciones/devoluciones que las normas del IVA regula, cumplen justamente la función de impedir que el ingreso -normalmente en la forma de IVA soportado pero también en otras formas, como la de IVA ingresado directamente, o en la de determinadas compensaciones satisfechas a ciertos sujetos- adquiera definitividad de algún modo".

Se realiza, asimismo, una detallada enumeración de los supuestos de deducciones/devoluciones en el I.V.A., que son después detenidamente analizados por el autor con remisiones frecuentes a la normativa comunitaria. NAVAS VAZQUEZ, R. La devolución ... Ob. cit., págs. 105 a 124.

la mayor parte de los trabajos sobre la materia que centraban el estudio del género devolutivo exclusivamente en una de sus especies, la devolución del indebido.

2. NATURALEZA JURIDICA DE LA DEVOLUCION DE INGRESOS TRIBUTARIOS INDEBIDOS.

2.1. IDEA GENERAL.

Siempre que se pretende abordar el estudio de una institución jurídica, como ocurre en el presente caso con la devolución de ingresos tributarios, resulta necesario iniciar una búsqueda de la esencia del objeto de la investigación. Es decir, es preciso averiguar la naturaleza jurídica de la figura en cuestión.

Esta tarea previa es imprescindible por varias razones. Primero, porque la fijación de su naturaleza jurídica permite estructurar de manera armónica, coherente y organizada la devolución de ingresos tributarios como un todo orgánico, como una unidad jurídica, en definitiva, como un cuerpo sistemático.

En segundo lugar, se determinan también sus conexiones con otras instituciones o categorías jurídicas preexistentes, en las que se podría adscribir o englobar, de modo que como afirma CORRAL GUERRERO¹⁵⁷, " ... de la atribución a una u otra depende la

¹⁵⁷ CORRAL GUERRERO, L. La devolución ... Ob. cit., pág. 210.

La importancia de determinar la naturaleza jurídica de la devolución de ingresos indebidos es ponderada por este autor del siguiente modo:

"Y constituye una necesidad la averiguación y formulación de su naturaleza, porque si careciéramos de su esencia sería como construir una edificación sin cimientos ni estructura organizadora que vertebrase las distintas clases de devolución y sus diversos aspectos o perspectivas parciales".

producción o no de determinadas consecuencias jurídicas".

Y, en tercer lugar, y por último, formulada la naturaleza jurídica de la institución de que se trate se estará en condiciones de concretar su fundamento.

Por otra parte habrá que precisar si son o no trasladables al ámbito del Derecho Tributario los esquemas y principios del Derecho Civil y del Derecho Administrativo, así como precisar el alcance y la aplicación que en este tema tienen los principios constitucionales.

La posición de la doctrina científica sobre la naturaleza jurídica de la devolución de ingresos de naturaleza tributaria ha girado en torno a estas teorías:

1. La devolución tributaria como aplicación de la institución de Derecho Civil del *cuasicontrato del cobro de lo indebido*, aunque en este caso se justifica sólo la naturaleza jurídica de la especie más estudiada de devoluciones tributarias: la devolución de ingresos indebidos.

2. La devolución tributaria como elemento de la *relación jurídico-tributaria*.

3. La devolución tributaria como *obligación legal*.

Se advierte ya, no obstante, que la naturaleza jurídica que se atribuya a la devolución tributaria será más que la verdadera, la más adecuada para explicar la cuestión.

Pues conviene recordar que, en contraste con la inexorabilidad que parece caracterizar a las ciencias exactas, es grandeza o servidumbre de las jurídicas la de que en ellas todo, o casi todo es esencialmente *opinable*, siempre, claro está, que las opiniones en cada caso vertidas resulten coherentemente fundadas en

argumentos lógicos-jurídicos o, simplemente, construidas conforme a razonamientos lógicos. Siendo esto así, de ninguna construcción jurídica que resulte razonablemente fundamentada sería correcto decir que sea *verdadera* o *falsa* en el sentido en que puede serlo un teorema matemático.

Como se ha sostenido, a mi entender, con acierto: "una construcción jurídica es válida si cumple las condiciones de explicar satisfactoriamente una estructura jurídico-positiva y de no encerrar contradicciones internas. De lo dicho se infiere que la validez de una determinada construcción no excluye la de otra u otras. En definitiva, la opción entre varias posibles construcciones válidas ha de referirse a criterios de utilidad, de economía de conceptos o, incluso, de estética"¹⁵⁸.

Realizada esta advertencia, se examinan a continuación las diferentes opciones para determinar la naturaleza jurídica de la devolución de ingresos tributarios indebidos.

2.2. LA DEVOLUCION DE INGRESOS TRIBUTARIOS INDEBIDOS Y EL CUASI-CONTRATO DEL COBRO DE LO INDEBIDO.

2.2.1. Concepto.

Según esta teoría la devolución de ingresos tributarios indebidos (no se olvide que sólo se refiere a esta especie devolu-

¹⁵⁸ ARIAS VELASCO, J. y GARCIA BERRO, E.

"Relaciones jurídico-privadas derivadas de la relación tributaria: el derecho de traslación entre sustituto y contribuyente", en Problemas tributarios actuales. I.E.F. Madrid. 1973, págs. 148-149, en nota. Vid. CASADO OLLERO, G. Recensión a la obra de CORRAL GUERRERO, L.; El derecho ..., pág. 791.

tiva y no al género) encontraría su justificación jurídica en la institución del cuasicontrato¹⁵⁹, y más concretamente en el

¹⁵⁹ Nuestro Código civil considera a los cuasicontratos como una de las fuentes de las obligaciones junto con la ley, los contratos, los delitos y cuasidelitos. Así lo establece el artículo 1.089: "Las obligaciones nacen de la ley, de los contratos y cuasicontratos, y de los actos y omisiones ilícitos o en que intervenga cualquier género de culpa o negligencia".

El C.C. español, siguiendo al Código francés de 1804 y al italiano de 1865, los define en su artículo 1.887: "Son cuasicontratos los hechos lícitos y puramente voluntarios, de los que resulta obligado su autor para con un tercero y a veces una obligación recíproca entre los interesados".

Pueden ser definidos los cuasicontratos como los hechos lícitos generalmente voluntarios y no contractuales que producen relaciones obligatorias unilaterales o bilaterales, definición esta coincidente, en lo esencial, con las que ofrece la doctrina civilista.

En el Derecho comparado vigente, el **Código Civil francés** regula el indevido y la obligación de su restitución en sede de cuasicontratos, concretamente en los artículos 1376 a 1381.

(Chap. I, "Des quasi-contrats. Titre IV, "Des engagements qui se forment sans convention". Livre troisième, "Des différents manières dont on acquiert la propriété").

En particular, el artículo 1376 determina:

"Quien recibe por error o a sabiendas lo que no le es debido se obliga a devolverlo a aquel de quien lo ha recibido indebidamente".

Y el artículo 1377 dispone:

"Cuando una persona que, por error, se cree deudor, ha pagado una deuda, tiene el derecho de repetición contra el acreedor.

Sin embargo este derecho cesa en el caso en el que el acreedor ha suprimido su título por consecuencia del pago, salvo el recurso del que ha pagado contra el verdadero deudor". Vid. Code civil français. Ed. Dalloz. 1995-96.

El **Código Civil belga** -de inspiración igualmente napoleónica- también contempla el fenómeno devolutivo en sede de obligaciones y contratos. En efecto, el Capítulo 1º del Título IV y bajo el epígrafe "De los cuasicontratos" dedica varios artículos al tema (artículos 1376 a 1381).

En particular, el artículo 1376 recoge la obligación de restitución de aquel que cobró un ingreso indevido:

"El que recibe por error o a sabiendas lo que no le es debido, se obliga a restituir a aquel de quien indebidamente ha recibido".

Y el artículo 1377 contempla el derecho a la restitución a favor de quien indebidamente pagó:

"Cuando una persona que, por error, se cree deudor, ha asumido una deuda, tiene el derecho de repetición contra el acreedor ... ". Vid. Code Civil Belge. Marabout. Allieur (Belgique), mis à jour au 1 de mars 1995.

Por último, el **Código Civil italiano** (aprobado por R.D. 22

cuasicontrato del cobro de lo indebido, formulado positivamente en el Derecho español en el artículo 1.895 y siguientes del C.C.

La doctrina de Derecho Civil¹⁶⁰ define el pago o cobro in-

marzo 1942, N. 262) en sede de obligaciones, dedica el Título VII al estudio del pago de lo indebido, distinguiendo entre un *indebido objetivo* (artículo 2033) y un *indebido subjetivo* (artículo 2036), preceptos estos ya transcritos en el primer apartado de este Capítulo I de la Tesis Doctoral.

En la doctrina civil española, ALBALADEJO define al cuasicontrato como "un acto (hecho voluntario) lícito, no contractual, productor de obligaciones". ALBALADEJO, M. Curso de Derecho Civil Español común y foral, Tomo II, "Derecho de obligaciones". Librería Bosh, Barcelona. 1977, pág. 555.

ROCA SASTRE y PUIG BRUTAU conciben a los cuasicontratos como "hechos jurídicos (producen obligaciones), pero lícitos (no ilícitos o transgresiones jurídicas) y puramente voluntarios (la palabra *puramente* es diferenciadora de negocio jurídico) o sea que son actos humanos y voluntarios o queridos; no son hechos de la naturaleza, no hechos humanos involuntarios". ROCA SASTRE y PUIG BRUTAU. "La gestión de negocios ajenos sin mandato", en Estudios de Derecho Privado. Tomo I. Madrid. 1948, pág. 452.

¹⁶⁰ Múltiples son las definiciones que la doctrina civilista ha formulado del cuasicontrato del cobro de lo indebido. Así para MANRESA, " ... El pago hecho sin causa o por mero error se llama indebido y faculta al que pagó para reclamar lo pagado ... ", y lo define como " ... el vínculo o relación jurídica que por virtud del pago indebido hecho por error se crea entre el que hizo dicho pago y la persona que la recibió, imponiendo a esta, como consecuencia de ello, la devolución de lo percibido". MANRESA Y NAVARRO, J. M. Comentarios al Código civil español. Madrid, 1951. Ed. Reus. Tomo XII, págs. 616 y 617.

RODRIGUEZ DEL BARCO, por su parte, la define como " ... la figura que surge cuando una persona paga a otro algo que por error creía deberle. La consecuencia jurídica primordial de este hecho es la facultad que se concede por la ley al que indebidamente ha efectuado el pago para reclamar su devolución de quien lo ha percibido, que a su vez tiene la obligación de restituirlo". RODRIGUEZ DEL BARCO, J. El pago de lo indebido por error. Revista de Derecho Privado. R.D.P., 1961, pág. 808.

ROCA SASTRE y PUIG BRUTAU conciben a esta figura como "el pago efectuado con la intención de cumplir (*animo solvendi*) una obligación inexistente (*indebitum*) y verificado con error. De esta *solutio indebitum* surge, para el que cobra, una obligación de devolver o restituir". ROCA SASTRE y PUIG BRUTAU. "Pago de lo indebido", en Estudios de Derecho Privado I. Madrid. 1948, pág. 476.

La sentencia del Tribunal Supremo, de 23 de Diciembre de 1903 conceptuó el cobro de lo indebido como el " ... vínculo jurídico por virtud del cual el que recibe una cosa o cantidad sin razón derecha, queda obligado a restituirla a quien por error hi-

debido como "la relación que se establece entre la persona que recibe lo que no tenía derecho a recibir y aquella que paga por error, en cuya virtud el cobrador se constituye en la obligación de restituir lo indebidamente pagado"¹⁶¹.

A partir de aquí se pueden señalar los ss. elementos del cobro de lo indebido:

1° Pago efectivo de una cantidad con intención de extinguir la deuda (*animo solvendi*).

2° Inexistencia de una obligación, esto es, falta de causa en el pago.

3° Error por parte de quien paga.

De lo que se deduce que el pago indebido, según la doctrina civilista, puede serlo por tres razones:

1° Porque ha existido error en la persona a quien se pagó (*indebitum ex persona*).

2° Cuando no ha existido relación obligacional alguna o si la hubo se extinguió por el pago (*indebitum ex causa*).

3° Cuando el error ha consistido en entregar cantidad mayor que la que realmente se debe o se haya entregado cosa distinta a la que fue objeto de la prestación a que estaba obligado (*indebitum ex re*).

zo la entrega o pago, el cual adquiere por ello la cualidad de acreedor, con el derecho consiguiente de reclamar la restitución, más o menos amplia, en cuanto a sus efectos o derivaciones, según la buena o mala fe del que aceptara el pago indebido".

¹⁶¹ CASTAN TOBEÑAS, J.

Derecho Civil Español, Común y Foral. Tomo IV. Ed. Reus, Madrid. 1977, pág. 864.

2.2.2. Valoración doctrinal.

¿ Es posible o no aplicar ciertas instituciones del Derecho Privado y algunos términos acuñados por la doctrina civilista a la figura de la devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria ? Es decir, se trata de dar respuesta al problema de la aplicabilidad o inaplicabilidad de conceptos y normas que rigen las relaciones entre particulares a relaciones que surgen y se desarrollan entre particulares y la Administración.

En este punto, hay que reconocer que el Derecho Civil es de las disciplinas del Derecho (Derecho Administrativo, Derecho Constitucional, ...) a la que más se ha acudido para la elaboración jurídico-dogmática de la institución de la devolución de ingresos tributarios.

Sobre el papel que cabe atribuir a las normas del Derecho Civil en la regulación de los supuestos de devolución de ingresos tributarios, GONZALEZ GARCIA¹⁶² expresa " ... la general aplicación de las normas de Derecho común a los entes públicos, siempre que estos realicen los supuestos de hecho previstos por las normas correspondientes y no existan normas específicas en el ordenamiento tributario que vengan a introducir modificaciones respecto a aquella regulación".

En este sentido, TESAURO¹⁶³ considera que la *conditio inde-*

¹⁶² GONZALEZ GARCIA, E.

"Ingresos indebidos y pago de intereses por el Estado". M.A.E.D.F. 1978. Madrid. 1980, pág. 431.

¹⁶³ TESAURO, F.

Il rimborso dell'imposta. UTET. Torino. 1975, pág. 14. Citado por GARCIA NOVOA, C. La devolución ... Ob. cit., pág. 47.

biti constituye la articulación de un principio general del Derecho que será aplicable en Derecho Financiero si este configura una acción de restitución, pero si ello no es así, serán de aplicación directamente las normas de Derecho civil, pues en ningún caso puede impedirse al contribuyente que invoque un principio general del ordenamiento.

ROSSY¹⁶⁴ también expresa claramente su opinión contraria a la aplicación de instituciones y principios del Derecho Civil al ámbito tributario: "Seguir los pasos de la institución civil para adaptarla al Derecho fiscal sería de utilidad escasa, porque hay supuestos que no encajan en el área de lo fiscal", para concluir más adelante que "Entre las instituciones que más desfiguradas quedan en el trasplante del Derecho civil al fiscal, del privado al público, es la del cobro de lo indebido una de ellas".

La jurisprudencia del TS mostró en principio, una postura generalmente favorable a la aplicación de las instituciones civiles al ámbito tributario¹⁶⁵, pues son cuestiones en que nada influye la circunstancia de que se trate de una relación jurídica con la Administración tributaria. Así pues, el alto Tribunal entendía que la acción de restitución que el Derecho Privado concede en los casos de cobro indebido es el principio informador de la devolución de los ingresos tributarios indebidos.

No obstante, tal argumento es matizado por el propio Tribunal al sostener que los principios civilistas sobre el cobro de lo indebido carecen de aplicación si existen normas tributarias

¹⁶⁴ ROSSY, H.
Instituciones de Derecho Financiero. Barcelona.
 Ed. Bosch. 1959, pág. 534.

¹⁶⁵ STS de 11 de febrero de 1977.

específicas sobre la cuestión¹⁶⁶.

El apoyo de la doctrina y de la jurisprudencia a la aplicación de las instituciones del Derecho Privado al ámbito tributario se explica por el hecho de que en un primer momento las normas legales y reglamentarias sobre la devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria eran todavía insuficientes¹⁶⁷ en su contenido, anárquicas en su sistemática y confusas en su regulación.

De ahí que inicialmente gran parte de la doctrina -no sólo los tributaristas, sino también los administrativistas¹⁶⁸- man-

¹⁶⁶ STS de 22 de abril de 1964:

"... no pueden aducirse preceptos de la legislación civil relativos a cobro de lo indebido, ... porque tales preceptos no guardan relación con el caso que nos ocupa".

STS de 17 de junio de 1965:

"... Los principios civilistas sobre el cobro de lo indebido carecen de aplicación cuando se refieren a supuestos regulados por normas específicas de carácter fiscal a los que es ineludible atenderse".

STS de 11 de enero de 1966:

"... las normas del Código, como de derecho privado, no son de aplicación con carácter general al derecho público, que tiene las suyas especiales ..., y aplicar las normas de derecho privado al público cuanto este tiene regulada la materia llevaría a desconocer lo legislado en dicho derecho público ...".

¹⁶⁷ DE JANER Y DURAN afirmó respecto de la devolución de ingresos tributarios indebidos que, "... deficientemente regulado en las legislaciones positivas, se hace imprescindible acudir a los preceptos del Derecho Privado". JANER Y DURAN, E. El enriquecimiento sin causa origen de instituciones administrativas. Madrid. I.E.A.L., 1955, pág. 143.

En el mismo sentido, SALVADOR BULLON estima que "La ciencia del Derecho administrativo, (hoy hay que leer << Derecho tributario >>) cuya juventud es de todos conocida, carece aún de construcción perfecta, de algunas instituciones y conceptos jurídicos de que usan la legislación y jurisprudencia administrativas (tributarias)". SALVADOR BULLON, P. e H. "El cuasi-contrato de pago de lo indebido en Derecho Administrativo". R.D.P., n° 414. septiembre de 1951, págs. 697 y ss.

¹⁶⁸ Así, GARRIDO FALLA: "Puesto que el principio que se contiene en el artículo 1.895 del Código civil es de aplicación general, también afecta a los pagos realizados indebidamente, a una entidad administrativa por particulares ... : de ellos surge la

tuvieron que la devolución de ingresos tributarios indebidos, con la figura que más se conforma es con la del cuasicontrato del cobro de lo indebido.

Así para obtener la devolución de una prestación realizada por error, y respecto a la cual el *accipiens* no tiene legitimidad para retener lo entregado no es preciso probar el empobrecimiento del *solvens*. Basta probar el error en el pago, con lo que queda demostrada la inexistencia de obligación. Surge entonces, el *cuasicontrato* de restitución o devolución del ingreso indebido.

obligación de restituir". GARRIDO FALLA, F. Tratado de Derecho Administrativo. Cap. I. "La obligación administrativa. C) El pago de lo indebido". Ed. Tecnos. Madrid. 1988, pág. 20.

SALVADOR BULLON expresa que "... es preciso con frecuencia acudir al Derecho civil, que debido a su carácter de *ius commune* en nuestra legislación ... y a su más directo entroncamiento con el Derecho romano, fuente y base de la mayoría de los conceptos usados por el Derecho moderno, puede suministrar siempre ideas fecundas para la construcción de la amplia rama jurídicoadministrativa.

Uno de los puntos en que creemos básicos los subsidios del Derecho civil es la construcción del cuasi contrato de pago de lo indebido, que aunque recibida por nuestra legislación ... y aplicado con alguna profusión por los Tribunales ..., no ha sido objeto que sepamos de construcción unitaria".

Partiendo de esta premisa, el autor citado pretende "... la inserción de esta institución [la devolución de ingresos indebidos a la Hacienda Pública] en una institución jurídica más amplia, tomada del Derecho civil [se refiere al cuasicontrato del cobro de lo indebido] y transportada al [Derecho] administrativo [ha de leerse hoy, Derecho tributario] con las modificaciones que parecen convenientes".

Por ello, para SALVADOR BULLON "... existe, ... , por parte del Estado una verdadera y propia obligación de carácter patrimonial de devolver lo indebidamente percibido, que deriva, no del carácter de subordinación de los miembros del Estado, ... sino de la aplicación pura y simple al Estado, del principio recogido en el artículo 1.895 del Código Civil".

Y más adelante, como conclusión a su exposición ratifica su inicial postura al reconocer que "La institución de la devolución de ingresos indebidos ... reúne todos los supuestos del cuasicontrato de pago de lo indebido. Su efecto es la obligación de devolver el ingreso indebido". SALVADOR BULLON, P. e H. Ob. cit., págs. 697-698 y 707-708.

BELTRAN MORAL y GIL BEJAR¹⁶⁹ son los autores que con mayor claridad justifican esta postura: mientras que la devolución de impuestos en general puede encontrar su naturaleza jurídica en otras figuras, el cuasicontrato del cobro de lo indebido sólo puede aplicarse para delimitar la naturaleza jurídica de la devolución de ingresos tributarios indebidos.

MATEO LAGE¹⁷⁰ se mostró también partidario de esta tesis, al encontrar en el cuasicontrato del cobro de lo indebido el principio jurídico fundamental en que se sustenta la devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria.

En la misma dirección -aun cuando más atenuada- se expresa HIERRO ECHEVARRIA¹⁷¹, para quien la institución cuasicontractual

¹⁶⁹ "La razón ... obedece a que así como el resto de las teorías ... [que tratan de determinar la naturaleza jurídica de la devolución tributaria] ... se refieren a la devolución de impuestos en general, es decir, a todos los tipos devolutivos, la consideración técnica del cuasicontrato de pago de lo indebido hace relación solamente a la devolución de ingresos indebidos, ... ". BELTRAN MORAL, S. y GIL BEJAR, J. A. "El error de hecho en la devolución de impuestos". R.D.F.H.P., n° 162, 1982, pág. 1413.

¹⁷⁰ "El principio jurídico fundamental en que se apoya la devolución de ingresos indebidos es el que informa el artículo 1.895 del Código Civil en el que se perfila la institución denominada legalmente 'cobro de lo indebido', regulada en dicho artículo y en los siguientes hasta el 1.901 inclusive del mismo Código, institución comúnmente considerada como un cuasicontrato ... ". MATEO LAGE, F. "Devolución del tributo indebido". M.A.E.D.F. Madrid. 1978, pág. 363.

¹⁷¹ "El pago indebido, generador en las circunstancias legalmente establecidas del derecho para el pagador a la devolución o restitución por el cobrador de lo pagado, es conceptualmente válido tanto en el ámbito del Derecho privado como en el marco del Ordenamiento jurídico tributario, sin perjuicio de las particularidades, por lo general de carácter secundario o relativas al orden procedimental, que la presencia de la Administración pública en la relación subyacente postula en punto a tales extremos.

Así, pues, el régimen jurídico articulado en los artículos 1.895 y siguientes del Código civil respecto del 'cobro o pago de lo indebido' constituye inicialmente una valiosa fuente de or-

contemplada en el artículo 1.895 del CC es válida para definir la naturaleza jurídica de la restitución del indebido tributario. No obstante, este autor advierte de la singularidad derivada de la aplicación de aquella figura a una relación en la que interviene la Administración tributaria, por lo que ello puede conducir a su parcial incompatibilidad.

Sin embargo, más recientemente, la doctrina tributaria rechaza de manera mayoritaria la equiparación de la devolución del indebido tributario con la categoría jurídica de Derecho Privado del cuasicontrato del cobro de lo indebido.

Así, CORRAL GUERRERO se opone al *traslado indiscriminado* de una figura como el cuasicontrato del cobro de lo indebido, nacida de las exigencias y necesidades del ámbito jurídico privado, a otro campo en el que estas son distintas, ya que obedecen, no a finalidades e intereses privados, sino públicos.

CASANA MERINO¹⁷² sostiene la imposibilidad de trasladar el referido cuasicontrato a la esfera tributaria por la diferencias irreconciliables que separan el ámbito privado del público.

denación para la regulación de la devolución de los ingresos indebidos tributarios, bien entendido que en cualquier caso antes habrá que estarse a la normativa particular que arbitre el legislador fiscal en el sector específico del Derecho tributario, y que habrá de tenerse muy presente la eventual inaplicabilidad de determinadas normas civiles en razón a la natural incompatibilidad que pueda derivar de la distinta naturaleza de la relación tributaria". HIERRO ECHEVARRIA, A. "La devolución de ingresos tributarios indebidos". M.A.E.D.F. 1978. Madrid. 1980, pág. 342.

¹⁷² " ... la traslación al ámbito tributario de la figura del cobro de lo indebido, ... resulta imposible. Diferencias debidas a los especiales y característicos fines que presiden la actividad administrativa tributaria hacen inaplicables a tal ámbito los principios de buena y mala fe en la aceptación del pago indebido, las diferencias en cuanto a la cantidad a restituir, en cuanto a los medios de prueba del ingreso indebido o las causas de oposición a la restitución". CASANA MERINO, F. La devolución ... Ob. cit., pág. 53.

Compartimos con GARCIA NOVOA¹⁷³ la opinión de que si bien el indebido tributario puede producirse por haber existido un error en quien hizo el ingreso, las características definidoras del error tributario lo separan radicalmente de las que disciplinan el error en el Derecho Civil.

Por su parte, NAVAS VAZQUEZ¹⁷⁴ afirma que la aplicación -aun cuando se pretende sea supletoria- al ámbito tributario de los artículos 1895 a 1901 del C.C. relativos al cuasicontrato del cobro de lo indebido es más bien dudosa, pues considera que son todas ellas normas de muy difícil aplicación, por no decir imposible, a los supuestos de pago indebido de una prestación tributaria.

Para este autor¹⁷⁵, el motivo que explica la generalizada pretensión de aplicar supletoriamente la institución civil del cuasicontrato del cobro de lo indebido a la devolución de ingresos tributarios se encuentra " ... en la resistencia, hay casos

¹⁷³ Para GARCIA NOVOA, "El particular, para reclamar la devolución del ingreso indebido habrá de acudir a los medios que el Derecho Tributario arbitra para hacer valer ese derecho y no a la 'conditio indebiti'", pues " ... este régimen no sólo no es aplicable en el ámbito del Derecho tributario, sino que pugna frontalmente con sus propios principios". Así, "Aunque el error en la restitución del tributo indebido sea importante, tiene características que le diferencian del régimen iusprivativista". GARCIA NOVOA, C. La devolución ... Ob. cit., págs. 50, 52 y 53.

¹⁷⁴ Este autor, refiriéndose a la devolución en las retenciones advierte que " ... en nuestro ordenamiento, no sólo es innecesario, sino que también resultaría técnicamente rechazable, el recurso de la categoría del cobro de lo indebido como fundamento de la devolución en estos supuestos (las retenciones); aparte de la necesidad de incardinar por esta vía el asunto en la dogmática de la obligación tributaria, este enfoque supone partir del carácter no debido 'ab origine' del ingreso, cosa que, sencillamente, con las retenciones no (siempre) ocurre". NAVAS VAZQUEZ, R. La devolución ... Ob. cit., pág. 26 y nota (15), pág. 142.

¹⁷⁵ NAVAS VAZQUEZ, R. La devolución ... Ob. cit., págs. 26 y 27.

que pudiera hablarse de pertinaz oposición, ... por la Administración ... al reconocimiento del derecho a la devolución de los ingresos indebidos o análogos".

Pero es que además, la propia existencia de la figura civil del cuasicontrato se halla cuestionada por los propios civilistas al entender que las distintas especies de cuasicontratos son, bien obligaciones legales, bien manifestaciones del principio general del enriquecimiento injusto.

En efecto, la tendencia dominante en la propia doctrina civil actual¹⁷⁶ es la de desechar esta figura jurídica de los cuasicontratos por considerarlos desprovistos de realidad científica (CASTAN la califica de "entidad jurídica vacua y artificial")¹⁷⁷. Los cuasicontratos en general, y el del cobro de lo indebido en particular, tienden a desaparecer como institución autónoma, pues resulta innecesario entender al cuasicontrato como una fuente de las obligaciones distinta de la ley¹⁷⁸.

¹⁷⁶ Vid. CASTAN TOBEÑAS, J. Derecho Civil Español, Común y Foral. Tomo I. Vol. II, pág. 651. Ed. Reus. Madrid. 1952, nota (4), págs. 856 y 857.

¹⁷⁷ Dentro de esta amplia corriente doctrinal se incluyen entre otros autores, a los extranjeros BIONDI, COLIN Y CAPITANT, GIORGI, JOSSERAND, MESSINEO, PACIFICI-MAZZONI, PLANIOL, RUGGIERO y MAROI, y también a los españoles ALBALADEJO, ARACIL (el cual realizó su Tesis Doctoral precisamente con el título de *Naturaleza jurídica de los cuasicontratos*, Valencia, 1924), DIEZ PICAZO, ESPIN, HERNANDEZ-GIL, OSSORIO MORALES, PEIDRO, RUIZ GALLARDON, SANCHEZ ROMAN y VALVERDE.

¹⁷⁸ Así se ha producido en los Códigos civiles alemán, suizo, brasileño y en el italiano de 1942, en el que se regula la gestión de negocios ajenos (artículos 2.028 a 2.032) y el pago de lo indebido (artículos 2.033 a 2.040) como obligaciones que tienen su fuente en la ley.

DIEZ PICAZO¹⁷⁹ ha llegado a afirmar que "La teoría del cuasicontrato debe ser abandonada, y esta figura debe desterrarse de la dogmática jurídica. Los supuestos de cuasicontratos o han desaparecido o son obligaciones legales".

La mayor parte de los autores y de las legislaciones tienden a definir la obligación de devolución nacida del *cobro* o *pago* de lo indebido ya como una obligación *ex lege* u obligación legal, ya como una figura derivada de la teoría del enriquecimiento injusto o sin causa.

En definitiva: por todo lo examinado -y en particular, por el hecho de que sólo serviría para determinar la naturaleza de una de las modalidades de las devoluciones tributarias- la teoría que considera que la devolución de ingresos indebidos tributarios participa de la naturaleza jurídica del cuasicontrato del cobro de lo indebido ha de ser rechazada.

2.3. LA DEVOLUCION DE INGRESOS TRIBUTARIOS INDEBIDOS Y LA RELACION JURIDICO-TRIBUTARIA.

La vinculación que se predica por esta teoría entre la devolución de ingresos tributarios indebidos y la relación jurídico-tributaria es objeto de matizaciones diversas, que pueden ser sintetizadas con los siguientes interrogantes: ¿ la devolución del indebido tributario se integra en la relación jurídico-tributaria, o, por el contrario, constituye una relación jurídica en sí misma, independiente de aquella ? O, de admitirse su inclusión

¹⁷⁹ DIEZ PICAZO, L.

Fundamentos del Derecho civil patrimonial, Vol. I. Madrid. Ed. Tecnos. 1970, pág. 393.

en la relación jurídico-tributaria, ¿ la restitución de ingresos tributarios indebidos se engloba en ella como una obligación conexa a la obligación tributaria principal, sin perder así su autonomía, su identidad propia ?

Una **primera posición doctrinal** -que suscribimos- estima que la devolución de ingresos tributarios indebidos y la obligación tributaria principal de pago del tributo presentan como nota definidora la estricta correlatividad de derechos y deberes jurídicos. Ambas están constituidas por derechos de crédito tributarios y por deberes jurídicos que se configuran como deudas u obligaciones de carácter pecuniario, pero con la diferencia esencial de que los titulares de aquellos derechos de crédito y los obligados por tales deberes jurídicos ocupan una posición justamente inversa. En efecto, la devolución de ingresos tributarios indebidos se caracteriza por tener una estructura contraria a la de la obligación tributaria principal, en la medida en que en ella la Hacienda Pública adopta una posición deudora frente al particular que detenta un derecho subjetivo frente a ella¹⁸⁰. Son pues, dos fenómenos distintos pero englobados en una misma realidad: la relación jurídico-tributaria.

En este sentido, DE LA GARZA¹⁸¹ y JARACH¹⁸² entienden que la *relación obligatoria de reembolso*, es decir, aquella obliga-

¹⁸⁰ SOLER ROCH, M^a. T.

"Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". R.E.D.F., n° 25. 1980, pág. 19.

¹⁸¹ DE LA GARZA, S. F. Derecho Financiero mexicano. Ed. Porrúa. 3^a ed. México. 1986, págs. 447 a 450.

¹⁸² JARACH, D. Curso superior de Derecho Tributario. Buenos Aires. Liceo Cima. 1969, pág. 164.

ción "cuyo objeto es el reembolso del fisco hacia los contribuyentes por impuestos indebidos o pagados en demasía", constituye "una relación igual y contraria, paralela pero opuesta" a la obligación tributaria. O expresado de otra forma, la obligación devolutiva es una "obligación inversa o al revés" de la principal, pues la posición intersubjetiva activa y pasiva de aquella se invierte u opone a esta¹⁸³.

GIANNINI¹⁸⁴ concibe a la relación devolutiva como una *parte integrante* de la relación tributaria, al atribuir a esta última un contenido *complejo*, pues " ... de ella derivan, ... obligaciones positivas y negativas, así como derechos, de las personas sometidas a su potestad". Y precisamente dentro de estos derechos se encontraría " ... el derecho a la restitución, que nace en favor de la persona que ha pagado, cuando se ha producido la recaudación de un impuesto no debido o llevado a cabo en cantidad superior a la debida", correlativo de la obligación de devolución por parte de la Administración financiera.

En el mismo sentido se pronuncian KRUSE¹⁸⁵ y otros autores alemanes (DRENSECK, PAULICK y WEBER-FAS). Para ellos, el derecho del contribuyente a la restitución se integra en la relación jurídica impositiva. Esta última se concibe en un sentido amplio

¹⁸³ Para GARCIA NOVOA la construcción de estos autores constituye "una buena imagen explicativa, pero nada más". GARCIA NOVOA, C. La devolución ... Ob. cit., pág. 82.

¹⁸⁴ GIANNINI, A. D.
Instituciones de Derecho Tributario. Ed. Derecho Financiero. Madrid. 1957, pág. 68 y ss.

¹⁸⁵ KRUSE, H. W.
Steuerrecht. Allgemeiner Teil. Verlag. C. H. Beck. München. 1973, pág. 117.
Traducción al castellano por YEBRA-IZQUIERDO, Derecho tributario, parte general. EDF. Madrid. 1978, pág. 292.

y global, permitiendo así la resolución de los conflictos surgidos mediante la armonización de los intereses contrapuestos que en ella concurren, entre otros, la pretensión de reintegro del administrado y la pretensión impositiva de la Administración.

HENSEL¹⁸⁶, por su parte -sin entrar en si se incluye o no la devolución de ingresos tributarios indebidos en la relación tributaria- subraya que "Las relaciones jurídicas entre acreedor y deudor de la restitución deben, por su naturaleza, compararse a los derechos nacidos de la relación obligatoria impositiva, entre el acreedor y el deudor del mismo impuesto".

Una **segunda posición doctrinal** rechaza la inserción de la relación devolutiva en una relación tributaria compleja, pues, afirma GARCIA NOVOA¹⁸⁷, " ... cualquier supuesta complejidad del vínculo tributario ha de partir, ... de una única posición activa, que es la de la Administración; las obligaciones a su cargo [esto es, aquellas en las que ella es la deudora] se sitúan fuera de la relación tributaria".

En consecuencia, según esta opinión doctrinal lo que se integra en la relación tributaria son las obligaciones del sujeto pasivo tributario, no las de la Administración. Sólo forman parte del vínculo tributario pues, las obligaciones tributarias en las que el deudor es el sujeto pasivo. Así, para BERLIRI¹⁸⁸ el vínculo o relación tributaria está constituido por el conjunto de

¹⁸⁶ HENSEL, A. Diritto Tributario. Milano. Giuffrè. 1956, pág. 295.

¹⁸⁷ GARCIA NOVOA, C. Ob. cit., págs. 76 a 85.

¹⁸⁸ BERLIRI, A. Corso Istituzionale di Diritto tributario. Vol. I. Giuffrè. Milano. 1985.

obligaciones más o menos conexas con la obligación impositiva. Pero siempre entendiendo por obligación tributaria aquella en la que el deudor es el sujeto pasivo de la relación impositiva. Esto es, que en el vínculo tributario la única posición activa es la de la Administración.

Descartada la inserción de la devolución tributaria en una *relación tributaria compleja*, la corriente doctrinal aludida entiende, por el contrario, que la obligación de devolución es una obligación distinta de la tributaria, lo que no implica que no se encuentren de algún modo vinculadas. CORRAL GUERRERO¹⁸⁹ lo expresa con claridad:

"La obligación tributaria es jurídicamente independiente de la devolución impositiva. La primera se extingue con el pago. Y la segunda necesita para nacer -además de otros elementos generadores previstos en la ley-, precisamente del pago de la obligación tributaria. Por tanto, la primera es antes en el tiempo que la segunda.

En suma, ambas obligaciones -una tributaria y otra no tributaria- aunque esta última consista en la devolución de impuestos, son distintas e independientes por tener cada una unos hechos generadores jurídicamente autónomos".

La segunda tesis que se está analizando propone -en este punto, a nuestro juicio, acertadamente- que la obligación de devolución tributaria no sea considerada como una obligación *opuesta, accesoria*¹⁹⁰, o *coligada*¹⁹¹ a la obligación tributaria

¹⁸⁹ CORRAL GUERRERO, L. El derecho ... Ob. cit., pág. 22.

¹⁹⁰ No puede considerarse que la obligación de devolución sea accesoria de la *relación tributaria sustantiva principal*, pues en primer lugar, si el ingreso indebido se ha efectuado en rela-

principal, sino que sea concebida como una *obligación conexas*¹⁹² a la misma, "pues el presupuesto de hecho que determina el origen de aquella (la obligación de devolución de la Administración) se establece en relación a un acto -en concreto, el cumplimiento indebido- de esta (la obligación tributaria principal)" ¹⁹³.

ción a una obligación principal inexistente, ello implica que tampoco pueden derivarse obligaciones accesorias de una obligación que nunca llegó a existir.

Y en segundo lugar, si en efecto existe una obligación principal y esta es pagada en exceso a la cantidad legalmente debida, el surgimiento de la obligación de devolución dependería no del nacimiento de la principal, sino de su extinción. El vínculo existente no sería así de accesoriedad.

En este sentido se manifiesta POTITO, para quien la obligación de devolución no puede ser una obligación accesorias, dado que no surge del mismo hecho imponible que la obligación principal, sino de una falta de realización o de una realización anómala a la principal. POTITO, E. La ripetizione dell'indebito in materia finanziaria. Ed. Morano. Napoli. 1970, págs. 81-84.

SAINZ DE BUJANDA refiriéndose a las obligaciones accesorias manifiesta:

"Las leyes tributarias establecen y regulan múltiples obligaciones accesorias (de la principal o tributaria) cuando forman parte de una relación jurídica tributaria. En cambio, *no son accesorias cuando integran relaciones jurídicas ajenas a una relación jurídica determinada*".

Este es el caso precisamente de la obligación de devolución tributaria. SAINZ DE BUJANDA, F. Lecciones de Derecho Financiero. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Madrid. 8ª ed. 1990, pág. 173.

¹⁹¹ Según BERLIRI, *obligaciones coligadas*, son aquellas que, aun siendo distintas a la obligación tributaria principal, tienen el mismo hecho imponible, lo que implica que "una obligación repercute más o menos intensamente sobre la otra" (por ejemplo, los recargos sobre bases y cuotas).

No obstante, no puede equipararse la obligación de devolución tributaria con la obligación coligada, pues aquella tiene siempre un presupuesto de hecho diferente al de la obligación tributaria principal. BERLIRI, A. Corso ... Ob. cit.

¹⁹² SAINZ DE BUJANDA lo expresa del siguiente modo:

" ... la obligación de devolver está indudablemente *conectada* con la relación tributaria 'strictu sensu', aunque no pueda integrarse con ella en una unidad superior". SAINZ DE BUJANDA, F. Sistema de Derecho Financiero. Vol. II. Universidad Complutense. Madrid. 1977, pág. 66.

¹⁹³ GARCIA NOVOA, C.
Ob. cit., pág. 85.

2.4. LA DEVOLUCION DE INGRESOS TRIBUTARIOS INDEBIDOS COMO OBLIGACION LEGAL DE DERECHO PUBLICO.

Frente a las anteriores teorías sobre la naturaleza jurídica de la devolución tributaria, resulta más adecuada y correcta -además de ser respaldada por la mayoría de la doctrina¹⁹⁴, en la que nos incluimos- aquella que la concibe como una *obligación legal*.

Así la devolución tributaria constituye claramente una *obligación legal de Derecho Público*¹⁹⁵, quedando eliminadas todas las demás tesis que tratan de justificar su naturaleza jurídica, por las ss. razones:

1° El *carácter obligacional* de la devolución de ingresos tributarios, esto es, de relación obligatoria, aunque diferente e independiente de la relación jurídico tributaria¹⁹⁶.

¹⁹⁴ Ello pese a que los autores sólo se refieran a la obligación legal como naturaleza jurídica de la devolución de ingresos indebidos y no de las devoluciones tributarias en general.

¹⁹⁵ CORRAL GUERRERO, L. El derecho ... Ob. cit. nota (1), págs. 236 y 237.

¹⁹⁶ En este punto, el Profesor BAENA AGUILAR estima que "Las obligaciones de devolución, pese a presentar una estructura inversa a la obligación tributaria principal, no son obligaciones de naturaleza tributaria, pues consisten en prestaciones pecuniaras que no se entregan a título de tributo. Como las obligaciones extratributarias propiamente dichas, sirven al restablecimiento del principio contributivo (que cada uno contribuya al sostenimiento de los gastos públicos conforme a su capacidad económica, pero no más)".

Para el autor citado la obligaciones de devolución se enmarcan dentro de las llamadas *obligaciones extratributarias*. Respecto a estas, BAENA afirma lo siguiente:

"Las obligaciones extratributarias son deudas de Derecho Privado, entre particulares, derivadas del procedimiento de aplicación de los tributos. Se denominan extratributarias porque en ellas no interviene ningún ente público, ni en posición activa ni pasiva. En ellas, el deudor efectivo de la obligación tributaria repite lo pagado de la persona cuya riqueza imponible

2° El carácter de *obligación legal de Derecho Público*.

3° La conexión de la devolución de ingresos tributarios con la idea de *justicia* ya sea esta conmutativa o distributiva.

4° La consideración civilista del cuasicontrato como una *obligación legal*.

Además la doctrina administrativista atribuye de forma expresa a la devolución de ingresos esta naturaleza jurídica de *obligación administrativa*. Este es el caso de BERLIRI¹⁹⁷, para quien las obligaciones de devolución, cualquiera que sea su clase "no se diferencian en nada de las demás obligaciones pasivas del Estado". POTITO afirma igualmente el carácter de *obligación pública* de la devolución. MADERA GRIJALVA, refiriéndose a la devolución de ingresos indebidos, la califica de *obligación del Estado de devolver*, y MEXIA ALGAR considera que esta institución jurídica constituye una típica *obligación estatal que nace de la ley*.

La devolución de ingresos tributarios se configura como un derecho subjetivo del contribuyente y una correlativa obligación de restitución de la Administración tributaria¹⁹⁸.

es la que ha tenido en cuenta el legislador al establecer el tributo. Encuentran su fundamento en la doctrina civilista del enriquecimiento injusto o sin causa y merced a su exigencia se restablece el principio contributivo". BAENA AGUILAR, A. La obligación real ... Ob. cit. pág. 458..

El razonamiento de BAENA resultaría sólido si no fuera porque la obligación de devolución que corresponde a la Administración tributaria encuentra su causa precisamente en la exacción de un tributo, de donde adquiere su naturaleza tributaria.

¹⁹⁷ BERLIRI, A., POTITO, E., MADERA GRIJALVA, E., y MEXIA ALGAR, F. J., citados por CORRAL GUERRERO, L. El derecho ... Ob. cit. nota (1), pág. 237.

¹⁹⁸ GARCIA NOVOA, C. La devolución ... Ob. cit., pág. 69 y ss.

Así, desde un punto de vista estructural, la obligación de devolución que corresponde a la Administración tributaria, constituye una obligación *ex lege*, es decir, nacida de la ley¹⁹⁹; desde un punto de vista funcional, es una obligación *pública* (por cuanto la norma que la regula es de Derecho Público y responde a un interés de idéntica naturaleza) y además, una obligación de naturaleza *tributaria* (pues lo que se ha de devolver es una cantidad indebidamente pagada a título de tributo). Por último y atendiendo a su contenido, la devolución de lo indebido es una obligación de *valor* (es decir una obligación pecuniaria que al verse incrementada por el interés legal, se convierte en una obligación de valor).

En definitiva, la naturaleza jurídica de la devolución de ingresos tributarios indebidos es la de una obligación *ex lege* de naturaleza jurídico-pública, es decir, un vínculo jurídico obligatorio nacido por disposición de la ley y cuyo efecto primordial es hacer nacer a favor del particular, y contra la Administración, un derecho subjetivo a la devolución de lo indebidamente ingresado²⁰⁰.

¹⁹⁹ No obstante, GARCIA NOVOA reconoce que la obligación de devolución nacida de la ley, nace ilíquida, lo cual requiere "un juicio vinculante de carácter administrativo sobre la aplicación de la misma al caso concreto", es decir, la concreción, el *acertamiento* de que hablaba CARNELUTTI. Vid. GARCIA NOVOA, C. La devolución ... Ob. cit., pág. 86.

²⁰⁰ CASANA MERINO, F.
La devolución ... Ob. cit., pág. 55.

3. FUNDAMENTO DE LA DEVOLUCION DE INGRESOS TRIBUTARIOS INDEBIDOS.

3.1. EL PRINCIPIO DEL ENRIQUECIMIENTO INJUSTO O SIN CAUSA COMO FUNDAMENTO DE LA DEVOLUCION DEL INDEBIDO TRIBUTARIO.

3.1.1. Los principios generales del Derecho en el ámbito tributario.

Los principios generales del Derecho comprenden todo el conjunto normativo no formulado, es decir, aquel que se ha impuesto por la comunidad y que no se manifiesta en forma de ley o de costumbre.

Los principios generales del Derecho presentan como común denominador el que la evidencia de su realidad y eficacia hace innecesaria su concreción en una regla formulada²⁰¹.

En el Derecho español, tales principios constituyen la base sobre la que descansa la organización jurídica y desempeñan una triple función: son fundamento del orden jurídico, orientan la labor interpretativa y actúan como fuente en caso de insuficiencia de la Ley y de la costumbre, si bien, en el Derecho Tributario esta última función resulta de discutible admisión.

En cualquier caso, los principios generales del Derecho marcan límites al ordenamiento jurídico positivo, sirviendo más como criterio constante de aplicación e interpretación de las normas tributarias, que para cubrir lagunas jurídicas.

²⁰¹ DE CASTRO Y BRAVO, F. Derecho civil de España. Parte General. Tomo I. Libro Preliminar. Valladolid. 3ª ed. I.E.P. Madrid. 1955.

Los principios generales del Derecho expresan los valores materiales básicos de un ordenamiento jurídico, aquellos sobre los cuales se constituye como tal, las convicciones ético-jurídicas fundamentales de una comunidad²⁰².

Pero esta afirmación constituye el punto final a un rechazo continuado a la invocación de los principios generales en el Derecho Público en general y en el Derecho Tributario en particular, consecuencia del ensalzamiento exacerbado del principio de legalidad.

De ahí que GARCIA DE ENTERRIA²⁰³ reconozca que "Frente a los riesgos propios de una normación burocrática, con sus tendencias negativas, sólo un sistema de principios generales del Derecho resueltamente aplicados por los jueces puede restablecer los necesarios contenidos de la justicia, que tantas veces es valorada como un simple obstáculo por los administradores".

En esta línea, se ha producido una positivización de estos principios generales a nivel constitucional, afirmando así el TC que "los principios generales del Derecho, incluidos en la Constitución, tienen carácter informador de todo el ordenamiento jurídico ... que debe ser interpretado de acuerdo con los mismos"²⁰⁴.

El artículo 23 de la L.G.T. se refiere a la interpretación de las normas tributarias "con arreglo a los criterios admitidos

²⁰² GARCIA DE ENTERRIA, E.
Curso de Derecho Administrativo. Cívitas. Madrid. Tomo I. 1986, págs. 73-77.

²⁰³ GARCIA DE ENTERRIA, E. Curso ... Ob. cit., págs. 73-77.

²⁰⁴ STC de 2 de febrero de 1981. Repertorio Aranzadi del TC. 1981. Ed. Aranzadi. Pamplona. 1982, pág. 44.

en Derecho" y el artículo 9 del mismo cuerpo legal alude al carácter supletorio de las disposiciones del Derecho Común, en particular del Título Preliminar del C.C. en cuyo artículo 1 se consideran como fuentes del derecho, la ley, la costumbre y los principios generales del derecho.

Pero en Derecho Tributario, los principios generales no operan como fuente del ordenamiento, sino que su presencia tiene por finalidad, no tanto cubrir una laguna normativa, sino más bien servir de criterio constante de aplicación y de interpretación de las normas tributarias.

Además los principios generales del Derecho sirven para fundamentar los fallos de la jurisprudencia, la cual muchas veces ha tenido que recurrir a ellos. Y esto no porque existiese un vacío legal, sino para evitar los resultados aberrantes -contrarios al principio de justicia y de seguridad jurídica- que se derivarían de la aplicación estricta de la norma tributaria al supuesto en cuestión²⁰⁵.

En consecuencia, los principios generales del Derecho no pueden concebirse como una fuente directa del ordenamiento jurídico tributario, sino que han de considerarse tan sólo como "orientaciones aplicativas de las normas tributarias"²⁰⁶.

Habría que distinguir entre principios generales integrados en el ordenamiento jurídico como normas de rango constitucional y aquellos otros principios de los que tan sólo puede afirmarse

²⁰⁵ CORTES DOMINGUEZ, M.
Ordenamiento tributario español. Tomo I. Cívitas. Madrid. 1977, págs. 47 y 48.

²⁰⁶ ANTON PEREZ.
Comentarios a las leyes tributarias y financieras. Tomo I. Edersa. Madrid. 1982, pág. 104.

su existencia. Estos últimos principios carecen de una proyección precisa en el ordenamiento jurídico en vigor puesto que su vigencia es débilmente apreciada por la conciencia popular.

Es por esto que los principios primeramente enunciados pueden y deben actuar como elementos de integración de las normas tributarias. Por el contrario, los segundos no pueden aplicarse como elementos de integración, debido a la incertidumbre e inseguridad que ello implicaría y al palmario deterioro que sufriría el principio de seguridad jurídica, principio este básico en el ordenamiento jurídico²⁰⁷.

3.1.2. Concepto.

El principio que proscribe el enriquecimiento injusto o sin causa es un principio "de honda raigambre en nuestro derecho histórico, aunque carente de regulación específica en el derecho vigente" y reiteradamente reconocido por la jurisprudencia, que le confiere "no sólo la significación de un principio general del derecho aplicable como fuente de carácter subsidiario, sino muy acusadamente la de una institución jurídica recogida en numerosos preceptos legales, aunque de forma inconexa" (STS de 1 de diciembre de 1980).

La idea principal de esta institución descansa en la necesidad de una causa justa en toda atribución o desplazamiento patrimonial. De ahí que si estos se producen sin una causa que el ordenamiento jurídico considere como justa, el intercambio de bie-

²⁰⁷ MARTIN QUERALT, J.

"Estudio Preliminar" a Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias. I.E.F. Madrid. 1973, pág. 64.

nes y de servicios se habrá producido contraviniendo el más elemental de los principios de la justicia conmutativa, surgiendo, como consecuencia, a favor del atribuyente una acción de restitución destinada a reclamar el valor del enriquecimiento que obtuvo el destinatario del desplazamiento, correlativo del empobrecimiento sufrido por aquel²⁰⁸.

Podría definirse así el enriquecimiento injusto como el desplazamiento sin causa de un valor de un patrimonio a otro sin quebrantar la norma, pero sin estar tampoco amparado por ella.

Respecto a este principio general es de apreciar cómo el Derecho va poco a poco arrancando pedazos a la ética y a la moral e incorporándolos a su interior para revestirlos de una eficacia jurídica.

La moral ha condenado y proscrito desde siempre a aquel que a expensas de un tercero se enriquece indebidamente. Para evitar tales perjuicios, contrarios a la justicia y a la equidad, surge el principio general del Derecho que prohíbe el enriquecimiento injusto o sin causa.

En consecuencia, en virtud de este principio se atemperan y corrigen situaciones cuyos resultados son la producción de de-

²⁰⁸ En el Código Civil italiano se regula una acción específica derivada del enriquecimiento sin causa.

Artículo 2041. "Acción general de enriquecimiento.- El que, sin una causa justa, se ha enriquecido con daño para otra persona, está obligado dentro de los límites del enriquecimiento, a indemnizar a esta última de la correspondiente disminución patrimonial.

En el caso de que el enriquecimiento tenga por objeto una cosa determinada, el que la ha recibido está obligado a restituirla en especie, si subsiste en el tiempo de la demanda.

Artículo 2042. "Carácter subsidiario de la acción.- La acción de enriquecimiento no procede cuando el perjudicado pudo ejercitar otra acción para hacerse indemnizar del perjuicio sufrido". Vid. Codice Civile italiano. Aggiornato alla Gazzetta Ufficiale 31-XII-1994. Il foro italiano.

sequilibrios patrimoniales no justificados ante la pura noción del Derecho.

Pero el enriquecimiento injusto resulta inevitable que se produzca en el orden jurídico, por lo menos en ciertas ocasiones, como es el caso de la realización de un ingreso indebido. Lo que se pretende es que no se llegue a consolidar de manera definitiva una determinada situación cuando no existe una causa jurídica que la ampare y justifique.

De ahí que en el cobro de lo indebido se ha producido un enriquecimiento para una persona, consecuencia de un desplazamiento patrimonial a su favor, que debe ser reparado por carecer de causa, por ser injustificado. Es decir, el enriquecimiento es injusto porque se ha producido una transmisión patrimonial carente de causa.

Así pues, la idea de que nadie puede enriquecerse injustamente a costa de otro constituye un principio general del Derecho, de arraigo en la conciencia social, que actúa como pauta o modelo de conducta. Su finalidad es corregir aquellos desequilibrios patrimoniales no justificados por lo que, normalmente se resolverá en la atribución de un derecho a la devolución del indebido a favor del *solvens indebiti*²⁰⁹.

Esta es la esencia de la doctrina que fundamenta la obligación de devolver lo indebidamente recibido en el principio del enriquecimiento sin causa o enriquecimiento injusto²¹⁰.

²⁰⁹ GARCIA NOVOA, C. La devolución ... Ob. cit., pág. 34.

²¹⁰ NUÑEZ LAGOS sostiene que el enriquecimiento injusto consiste "en el tránsito del valor sin causa de un patrimonio a otro verificado externamente de conformidad con el derecho objetivo", puesto que si no se produce esa apariencia y conformidad estaríamos en presencia del delito de apropiación indebida.

3.1.3. Valoración doctrinal.

Inicialmente, un importante sector de la doctrina tributaria española²¹¹, al considerar que la naturaleza jurídica de la

Continúa NUÑEZ LAGOS afirmando que "El orden jurídico no evita que el desplazamiento patrimonial se produzca. Pero da medios para impedir que se consolide definitivamente, si la atribución patrimonial se verificó 'sin causa'. Este es el centro de gravedad del problema -atribución patrimonial sin causa- y al mismo tiempo la fuente de dos fenómenos paralelos, el del enriquecimiento de un patrimonio y el correspondiente (en cualidad) empobrecimiento de otro. Enriquecimiento y empobrecimiento no son más que dos consecuencias de una atribución sin causa al enriquecido. Para restablecer el equilibrio en una cierta medida entre los dos patrimonios hace falta una acción o pretensión restitutoria que verifique otro desplazamiento de valor en sentido inverso". NUÑEZ LAGOS, R. "Cobro de lo indebido", en Código civil de MUCIUS SCAEVOLA, Tomo XXX, Vol. 2, Madrid, 1961, págs. 383 y 384.

LACRUZ BERDEJO, de forma negativa, entiende que "la obligación de restituir lo prestado, atribuido o apropiado 'sin causa', no es contractual (pues no proviene de contrato), ni delictual (pues aunque en su nacimiento parte a veces de un acto ilícito, la obligación surge con independencia de la ilicitud), ni legal (pues media siempre un hecho actual en su originación)". LACRUZ BERDEJO, L. "Notas sobre el enriquecimiento sin causa". Revista Crítica de Derecho Inmobiliario, n° 472. 1969, pág. 579.

ROCA SASTRE y PUIG BRUTAU sostienen que "por enriquecimiento sin causa, en sentido propio o técnico, ha de entenderse un desplazamiento de valor, que provoca un incremento patrimonial en determinado sujeto de derecho, a costa del patrimonio de otro, producido aparentemente de una manera conforme a Derecho, pero, en el fondo, sin causa o justificación que le sirva de base, y que atribuye al perjudicado una acción de restitución". ROCA SASTRE y PUIG BRUTAU. "El enriquecimiento sin causa", en Estudios de Derecho Privado, I. Madrid, 1948, pág. 495.

²¹¹ CARRETERO entendía que la devolución de ingresos tributarios indebidos es "...en todo caso, un supuesto de enriquecimiento injusto de la Hacienda". CARRETERO PEREZ, A. Derecho Financiero. Ed. Santillana. Madrid. 1968, pág. 479.

FERREIRO LAPATZA considera que "la obligación de devolver lo indebidamente cobrado descansa sobre la base directa del enriquecimiento sin causa y de la repetición del pago del indebido". FERREIRO LAPATZA, J. J. Curso de Derecho Financiero español. ~~M~~ cial Pons. 11ª ed. Madrid. 1990, pág. 46.

GARCIA DE ENTERRIA cita a la devolución de ingresos indebidos como "uno de los supuestos más notorios" de enriquecimiento sin causa a favor de la Administración. GARCIA DE ENTERRIA, E., y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T. R. Curso ... Ob. cit., pág. 352.

devolución de ingresos tributarios indebidos se correspondía con el cuasicontrato del cobro de lo indebido, admitió abiertamente que su fundamento era el principio general del Derecho que prohíbe el enriquecimiento injusto o sin causa. Así, PRAENA REQUENA²¹² entendió que el fundamento de la devolución del ingreso indebido es el mismo que en el Derecho Civil, pues a través de la acción de restitución se pretende evitar el enriquecimiento sin causa que se produciría en el patrimonio del acreedor.

La jurisprudencia del TS también ha considerado en alguna ocasión al principio de enriquecimiento sin causa como fundamento de la restitución del indebido tributario. Así se desprende, entre otras²¹³, de su sentencia de 27 de noviembre de 1981²¹⁴:

GONZALEZ GARCIA partía de que " ... en el tema que nos ocupa, en que el Estado se presenta como receptor de una suma de dinero que por error le ha sido indebidamente entregada, parece clara la aplicabilidad de las normas de Derecho común a la situación base que sirve de soporte a la correspondiente relación jurídica, teniendo presentes las distintas modificaciones específicas que tanto la legislación tributaria de carácter general como las leyes de los diversos tributos pueden haber introducido al respecto", para concluir que "la aplicación directa o subsidiaria de la regulación civil ... a la configuración de los elementos que integran el supuesto de hecho que da lugar al ingreso indebido ... es bien conocida". GONZALEZ GARCIA, E. "Ingresos indebidos ... ". Ob. cit., pág. 440.

GUTIERREZ DEL ALAMO, sostuvo que " ... las devoluciones de ingresos indebidos ... representan ... la aplicación al Derecho Fiscal de la teoría tradicional del Derecho Civil del 'enriquecimiento sin causa' ". GUTIERREZ DEL ALAMO Y GARCIA, J. "Devoluciones ... ". Ob. cit., pág. 144.

Para HIERRO ECHEVARRIA el fundamento de esta institución se encuentra en el tránsito de valor sin causa de un patrimonio a otro, en el enriquecimiento de un patrimonio, hacia el que se efectúa el desplazamiento patrimonial, y el correspondiente empobrecimiento del que sufre dicha traslación. HIERRO ECHEVARRIA, A. "La devolución ... ". Ob. cit., págs. 343-344.

²¹² PRAENA REQUENA, A.

"Los expedientes ... ". Ob. cit., pág. 269.

²¹³ SSTs de 7 de julio de 1950 y de 27 de noviembre de 1957:

"Surge la obligación de restituir la entrega indebida y así es justo que sea, pues de otro modo vendría a sancio-

" ... ha de evitarse el enriquecimiento indebido o sin causa que provocaría la no devolución: doctrina sobre enriquecimiento indebido o sin causa proclamada por este Alto Tribunal en aras de la base ética que inspira el ordenamiento jurídico, en las Sentencias de la Sala 1ª de 16 de noviembre de 1978 y de 1 de diciembre de 1980 y de 21 de abril de 1976 de esta Sala, entre otras muchas, doctrina compatible con la buena fe del que ha de realizar la devolución".

Nuevamente se plantea aquí la posibilidad o no de trasladar principios propios del Derecho Privado al ámbito tributario, en este caso, el principio general del enriquecimiento injusto o sin causa.

Al respecto, POTITO²¹⁵ entiende que cuando el tributo se recaudase faltando a todo poder de imposición, cabría reclamar

narse un *enriquecimiento injusto fundado en error ajeno*".

En su sentencia de 24 de junio de 1978, el TS, respecto a la devolución de ingresos autoliquidados, también invocó la prescripción del enriquecimiento injusto para atenuar los efectos de la firmeza del acto administrativo, cuando conducía a situaciones que claramente y sin justificación lo suponían.

También se invoca indirectamente este principio, en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de enero de 1988 en la que se otorga la devolución de lo ingresado por medio de efectos timbrados reintegrados en exceso mediante autoliquidación que no fue impugnada oportunamente, conforme a la anterior redacción del artículo 121 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, señalando el Tribunal que "la nueva filosofía de nuestro sistema tributario imbuido por el principio de fiscalidad honesta", impide que el ingreso se consolide.

²¹⁴ En esta resolución se invoca el "enriquecimiento injusto o sin causa", la "base ética que inspira el ordenamiento", la "buena fe del que ha de realizar la devolución", "razones de equidad", etc.

Vid. el comentario que sobre esta sentencia realiza MARTINEZ LAFUENTE, A., en su artículo "El enriquecimiento sin causa en Derecho Financiero". R.E.D.F., n° 36. 1982. pág. 661.

²¹⁵ POTITO, E.

L'ordinamento tributario italiano. Giuffrè Editore. Milano. 1978, págs. 669 y 670.

ante la jurisdicción ordinaria, alegando un principio de enriquecimiento injusto próximo a la equidad.

Si bien el mismo autor²¹⁶, en otro momento matizó que el enriquecimiento sin causa no puede justificarse en el Derecho financiero, como en las relaciones particulares, en la salvaguarda de derechos patrimoniales, sino en el interés de que las relaciones entre el ente público y el sujeto se desarrollen en el marco de la ley.

HENSEL²¹⁷, por su parte, afirmó tajantemente que "las normas de derecho privado sobre el enriquecimiento injusto no son decisivas para el contenido material de la pretensión de restitución, en cuanto hay normas especiales de derecho público y de derecho financiero. Incluso cuando estas faltan como tales, no se puede recurrir al derecho privado".

En España, DUFOL ABAD²¹⁸ matizaba la mayoritaria corriente doctrinal favorable a la consideración del enriquecimiento injusto como fundamento de la devolución, al considerar que la acción de enriquecimiento sin causa no es una acción encaminada a obtener una restitución en vía de ejecución de una resolución o sentencia anulatorias de una relación causal, sino una acción autó-

²¹⁶ POTITO, E.

La ripetizione dell'indebito in materia finanziaria.
Ed. Morano. Napoli. 1970, pág. 14. La devolución ...
Cit. por GARCIA NOVOA, C. Ob. cit., pág. 44.

²¹⁷ HENSEL, A.

Diritto tributario. Traducción de D. JARACH. Giuffré.
Milán. 1956, pág. 295. Citado por NAVAS VAZQUEZ, R., en
La devolución ... Ob. cit., nota 43, pág. 32.

²¹⁸ DUFOL ABAD, J.

"Algunos aspectos de la devolución de ingresos indebidos en materia tributaria", en Estudios de Derecho Tributario. Vol. II. I.E.F. Madrid. 1979, págs. 1538-1551.

noma, no subsidiaria y no confundible con las acciones encaminadas a obtener la reversión, la restitución o compensatorias.

Más recientemente, la tesis del enriquecimiento sin causa como fundamento de la devolución de ingresos tributarios ha sido superada por casi todos los autores²¹⁹. Así, compartimos con GARCIA NOVOA²²⁰ la idea de que, en puridad, no puede predicarse un *enriquecimiento injusto* de la Administración tributaria. Pues el principio en cuestión, no fundamenta directamente la obligación del Estado de devolver el tributo indebidamente cobrado, existiendo como existe en nuestro ordenamiento un derecho reconocido legalmente.

NAVAS VAZQUEZ²²¹ rechaza la fundamentación de la devolución de ingresos tributarios en el principio del enriquecimiento injusto y otras argumentaciones basadas en las ideas genéricas de equidad, justicia, etc.:

" ... a partir de la vigencia de la LGT, no hubiera habido necesidad alguna de recurrir a un principio general del derecho como fundamento de la devolución, puesto que esta función ya la cumplía el artículo 155 de la LGT. Y, sin embargo, se postula la concreción de un principio general que fundamente la devolución que se concibe, a su vez, como fundamento del propio ar-

²¹⁹ No obstante, el Profesor BAENA AGUILAR estima que las obligaciones de devolución " ... encuentran su fundamento en el enriquecimiento sin causa, más concretamente, en la obligación cuasi contractual de restituir el cobro de lo indebido (artículo 1895 del Código Civil) ". BAENA AGUILAR, A. La obligación real ... Ob. cit., pág. 458.

²²⁰ GARCIA NOVOA, C.
Ob. cit., págs. 46 y 50.

²²¹ NAVAS VAZQUEZ, R.
La devolución ... Ob. cit., págs. 26 y 27.

título 155 ... el punto donde se realiza tal indagación es en la doctrina del enriquecimiento injusto y del enriquecimiento sin causa".

En mi opinión, si no existiera ninguna disposición legal de naturaleza tributaria que reconociera al administrado el derecho a reclamar a la Hacienda Pública la devolución de las cantidades que ingresó indebidamente en ella, resultaría lógico que tal pretensión se resolviera aplicando directamente los preceptos de carácter general que regulan las obligaciones y contratos, o supletoriamente si la regulación existente fuera incompleta o insuficiente.

Pero es sabido que esa situación ya no se da en el ordenamiento jurídico español. Sí que existen normas legales y reglamentarias que reconocen tal derecho del administrado a la restitución del indebido y regulan el procedimiento para hacer efectivo su derecho.

Por tanto, el fundamento inmediato de la devolución del indebido tributario no se encuentra en el empobrecimiento del administrado y el correlativo enriquecimiento de la Hacienda Pública al realizar aquel el ingreso, sino -como se analizará más adelante- en la ilegalidad de la exigencia de tal ingreso.

En todo caso, ante esta cuestión resulta preferible adoptar una posición intermedia, manteniendo que el enriquecimiento injusto o sin causa no es el fundamento directo de la devolución de ingresos tributarios indebidos, sino que en todo caso, pudo haber contribuido como motivador de la norma tributaria en la situación y circunstancias en que esta se dicta, constituyendo sólo

su fundamento mediato o remoto²²².

Y ello se explica porque, si bien de lo hasta aquí expuesto se deduce que el principio del enriquecimiento injusto sólo es aplicable al ámbito del Derecho Privado -de donde surge- no se puede desconocer, a mi juicio, que se trata también de uno de esos *supra-conceptos* pertenecientes a la Teoría General del Derecho que permitieron un *traslado condicionado* -es decir, con especial prudencia y con concretas especificaciones²²³- al Derecho Financiero y Tributario, en un momento en que esta rama del ordenamiento jurídico se encontraba en una fase de su formación casi embrionaria, huérfana aún de principios propios lo suficiente-

²²² CASANA MERINO sostiene esta postura intermedia al considerar que es válido el principio del enriquecimiento injusto como fundamento de la devolución de ingresos tributarios indebidos, pero no como fundamento inmediato o directo, sino como fundamento remoto:

"... el enriquecimiento injusto se produce desde el mismo momento en que se ingresa indebidamente, pues nunca hubo obligación de hacer el pago. No creemos, por tanto, que en tales supuestos pueda negarse la legitimación del enriquecimiento injusto como fundamento del derecho a la devolución, pues se trata de la causa misma de la obligación y no un efecto de su incumplimiento", si bien matiza que, "esto no supone que la accionabilidad del derecho a la devolución sea la propia de las acciones civiles, pues la obligación de devolución tiene su origen en la ley, la pretensión de reintegro es de naturaleza jurídico-pública, y a ella no son de aplicación las disposiciones del Código Civil sobre el cobro de lo indebido, pues existen normas tributarias específicamente previstas para tales supuestos". CASANA MERINO, F. La devolución ... Ob. cit., pág. 56.

²²³ MARTINEZ LAFUENTE expresa esta precaución:

"Los intereses subyacentes en el ámbito jurídico privado no pueden, obviamente, ser los mismos que en el Derecho público, al que pertenece el Derecho financiero, de ahí que el traslado de instituciones jurídicas surgidas en una disciplina, aunque tenga un origen jurisprudencial, ha de llevarse a cabo con suma cautela, so pena de que se pierda la especial protección que de los intereses públicos es obligado realizar ...". Vid. MARTINEZ LAFUENTE, A. "El enriquecimiento sin causa ...". Ob. cit., págs. 659 y 660.

Sobre el particular, vid. también el artículo de NOVOA RIVAS, A., "Incidencias del enriquecimiento injusto en el Derecho Tributario". R.D.P. Noviembre 1973, págs. 925 y ss.

mente depurados para fundamentar sus instituciones.

Sea como fuere este principio sirve para fundamentar la devolución de ingresos tributarios indebidos, no la devolución tributaria en general.

3.2. LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LA ADMINISTRACION COMO FUNDAMENTO DE LA DEVOLUCION DEL INDEBIDO TRIBUTARIO.

3.2.1. Régimen jurídico de la responsabilidad patrimonial de la Administración²²⁴.

A) Regulación normativa.

El artículo 106.2 de la Constitución establece que "Los particulares, en los términos establecidos por la ley, tendrán derecho a ser indemnizados por toda lesión que sufran en cualesquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento de los

²²⁴ Sobre el particular pueden consultarse -entre otros muchos- los ss. trabajos:

-ENTRENA CUESTA, R.

Curso de Derecho Administrativo. Vol. I, Ed. Tecnos. 9ª ed. Madrid. 1990, págs. 393 y ss.

-JANER Y DURAN, E. de.

"Responsabilidad de la Administración", en el Capítulo I de "El enriquecimiento sin causa origen de instituciones administrativas". I.E.A.L. Madrid. 1955, págs. 92 y ss.

-GARCIA GOMEZ DE MERCADO, F.

"El nuevo sistema de responsabilidad patrimonial de la Administración". Ed. La Ley, nº 3372. Octubre de 1992.

-PARADA VAZQUEZ, R.

Derecho Administrativo. Tomo I. Marcial Pons. Madrid. 1991, 3ª ed.

-GARCIA DE ENTERRIA, E. y TOMAS-RAMON FERNANDEZ.

Curso de Derecho Administrativo. Tomo II. Cívitas. Madrid. 1993.

servicios públicos".

Actualmente esta previsión constitucional está desarrollada por los artículos 139 y ss. de la L.R.J.-P.A.C. de 26 de noviembre de 1992 y por el R.D. de 26 de marzo de 1993, que aprueba el Reglamento de Procedimientos Administrativos en materia de Responsabilidad Patrimonial.

Respecto a la responsabilidad patrimonial de las Comunidades Autónomas, el artículo 149.1.18 de la Constitución confiere al Estado competencia exclusiva en relación con el sistema de responsabilidad de todas las Administraciones Públicas. En consecuencia, las Comunidades Autónomas habrán de someterse a la normativa general aplicable, sin perjuicio de las especialidades procedimentales derivadas de su específica organización. Así, la Ley de Bases de Régimen Local, de 2 de abril de 1985, se remite a la legislación estatal.

B) Requisitos subjetivos.

Habrá responsabilidad de la Administración cuando exista una actuación imputable a la misma, a través de las personas físicas que integran sus órganos y actúan por cuenta de ella.

Por tanto, la Administración no responde de la conducta de un funcionario o agente realizada fuera del ámbito de su específica actividad -totalmente ajena a las funciones de su cargo, ni aun cuando hubiera sido ejercida de modo anormal o abusivo-, por cuanto que no ha existido una actuación de la Administración²²⁵.

²²⁵ STS de 20 de mayo de 1986.

C) Requisitos objetivos.

Para que exista responsabilidad patrimonial de la Administración es preciso que se haya producido un daño efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas (artículo 139.2 de la L.R.J.-P.A.C.). Los daños pueden ser tanto materiales como personales²²⁶ o, incluso, morales²²⁷. No obstante, la mera anulación de actos o disposiciones administrativas en vía administrativa o por los tribunales contencioso-administrativos no implica derecho a indemnización (artículo 142.4 de la L.R.J.-P.A.C.).

El daño causado ha de ser *antijurídico*, es decir que no tenga que ser soportado por el perjudicado por determinación expresa de ley o contrato, aunque la Administración haya actuado conforme a Derecho (artículo 141 de la L.R.J.-P.A.C.)²²⁸. No se exige la culpabilidad en la actuación de la Administración, dado que la responsabilidad es objetiva²²⁹.

Por último es necesario la existencia de una *causalidad*, esto es, que el daño o lesión causada al administrado le sea atribuida jurídicamente a la Administración, es decir, le sea imputada. Por imputación se entiende la atribución a un sujeto concreto del deber de reparar un daño, en virtud de la relación existente entre aquel y este. Es decir, ha de darse una relación directa

²²⁶ Artículo 142.5 de la L.R.J.-P.A.C.
SSTS de 28 de mayo de 1985 y de 29 de enero de 1986.

²²⁷ SSTS de 12 de marzo de 1975; 3 de diciembre de 1982; 13 de julio de 1983 y 23 de septiembre de 1992.

²²⁸ STS de 27 de enero de 1971.

²²⁹ SSTS de 13 de junio de 1984 y de 31 de mayo de 1985.

e inmediata de causa a efecto entre el daño y la actuación de la Administración²³⁰ (artículo 143.1 de la L.R.J.-P.A.C.)²³¹.

D) Requisitos temporales.

Con carácter general el derecho a reclamar prescribe al año siguiente al hecho o acto que motive la indemnización o de manifestarse su efecto lesivo (artículo 142.5 de la L.R.J.-P.A.C.).

Si un acto o disposición administrativa es anulada por resolución administrativa o judicial, el derecho a reclamar la indemnización correspondiente prescribirá al año de haberse dictado la sentencia definitiva (artículo 142.4 de la L.R.J.-P.A.C.).

3.2.2. Su pretendida proyección sobre la devolución de ingresos tributarios indebidos. Valoración.

Un sector de la doctrina tributaria -eso sí, minoritario- ha querido ver en la *responsabilidad patrimonial de la Administración* el fundamento de la devolución de ingresos tributarios (aunque sólo de los indebidos).

²³⁰ Por ausencia de relación de causalidad, la Administración queda exonerada cuando el daño sea consecuencia de fuerza mayor (artículo 106 de la Constitución), de una intervención a ella extraña o sea resultado de la propia conducta de la víctima (STS de 20 de abril de 1985), sin perjuicio de una concurrencia de culpas como supuesto diferente (sentencias de 10 de junio de 1981 y de 23 de mayo y 11 de octubre de 1984).

Sin embargo, la Administración sí responde si se trata de un caso fortuito, que, a diferencia de la fuerza mayor, se desarrolle en el ámbito de la actividad de la Administración (SSTs de 15 de febrero de 1968, 11 de diciembre de 1974, 12 y 20 de julio de 1985).

²³¹ STS de 9 de abril de 1985.

Así, la devolución de ingresos indebidos constituiría un supuesto reconducible a la responsabilidad en que incurre la Administración y coloca en situación de indefensión al contribuyente²³².

La devolución de ingresos indebidamente obtenidos por parte de un ente público se encuadraría pues, en la más amplia categoría jurídica de la responsabilidad patrimonial de la Administración, sólo si esta se concibe como respuesta a la "necesidad de dar cumplimiento a la idea de justicia, inexistente en un caso concreto como consecuencia de la ilegalidad del actuar administrativo"²³³.

Siguiendo la distinción entre la responsabilidad de la Administración como instrumento de control del poder del Estado o como garantía de los ciudadanos²³⁴, se ha admitido que la devolución de ingresos indebidos es una proyección de la responsabilidad de la Administración como garantía de los ciudadanos²³⁵.

Esta concepción de la responsabilidad de la Administración implica la negación de aquella tradicional concepción de la misma que se basaba en la idea de culpa, de responsabilidad personal y de pena o sanción.

Para esta tesis, los principios de justicia y de igualdad

²³² Esta afirmación del autor referido es vertida en un comentario a la STS de 27 de noviembre de 1981. MARTINEZ LAFUENTE, A. "El enriquecimiento ...". Ob. cit., pág. 664.

²³³ CASANA MERINO, F. La devolución ... Ob. cit. nota (2), pág. 15.

²³⁴ MARTIN REBOLLO, L.
"La responsabilidad patrimonial de la Administración en el panorama europeo". R.E.D.A., n° 24/1980, pág. 19.

²³⁵ CASANA MERINO, F.
La devolución ... Ob. cit., págs. 15 y ss.

ante la ley permitirían conectar la devolución de ingresos indebidos con la responsabilidad patrimonial de la Administración²³⁶.

Sin embargo, esta afirmación resulta rechazable, pues cuando se realiza un ingreso indebido no existe un *daño* reparable a través de la vía de la *indemnización*, sino que se trata de un perjuicio subsanable, en todo caso -STS de 30 de noviembre de 1989- " ... en el marco de los mecanismos que para ello contemple esa relación jurídica", esto es, la devolución del indebido tributario, no siendo, en consecuencia, la responsabilidad administrativa fundamento del mismo²³⁷.

3.3. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE FUNDAMENTAN LA DEVOLUCION TRIBUTARIA.

3.3.1. Introducción.

Se pretende con esta tesis fundamentar la norma que obliga

²³⁶ ENTRENA CUESTA, convencido también de que la responsabilidad de la Administración no puede basarse sólo en la antijuridicidad de la conducta del agente, en la noción de culpa, afirma que " ... el único principio jurídico que puede invocarse unitariamente para fundamentar las diversas hipótesis en que a tenor del Derecho vigente la Administración es responsable es el principio de *igualdad ante la ley*: cuando la Administración, actuando como tal, es decir, sirviendo intereses generales, produce a los particulares una lesión que estos no tienen el deber de soportar, el citado principio exige que se compense el *sacrificio especial* infringido mediante la correspondiente indemnización. Pues sería jurídicamente inadmisibles que unos particulares se sacrificasen involuntariamente y sin el deber de hacerlo en beneficio de la comunidad, sin que esta restableciera la igualdad alterada". ENTRENA CUESTA, R. Ob. cit. nota (4), págs. 398 y 399.

²³⁷ GARCIA NOVOA, C.
Ob. cit., pág. 58.

a la devolución tributaria en sentido g nerico, abarcando -a diferencia de los restantes intentos examinados- tanto la restituci3n del indebido, como los reembolsos, a la luz de los **principios constitucionales de reserva de ley o legalidad tributaria**²³⁸, en conexi3n con los de **capacidad contributiva**²³⁹, **seguridad jurídica y justicia**, principios estos que -dentro del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos consagrado en el artículo 31 de la Constituci3n²⁴⁰- rigen la ordenaci3n de todos los tributos²⁴¹. No en vano se ha reclamado " ... la necesidad de proyectar los principios constitucionales financieros en la fase de gesti3n y aplicaci3n del tributo,

²³⁸ "*Legalidad y capacidad econ3mica* aparecen de nuevo como los ejes fundamentales sobre los que gravita todo el Derecho tributario y, por lo mismo, como los dos principios clave que caracterizan el instituto constitucional del tributo como mecanismo de contribuci3n al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad econ3mica del contribuyente y con arreglo a la ley". CASADO OLLERO, G. Pr3logo a Jurisprudencia constitucional tributaria, de ALONSO GONZALEZ, L. M. I.E.F. Marcial Pons. 1993, pág. 9.

²³⁹ Vid. nota anterior.

²⁴⁰ Los apdos. 1 y 3 del artículo 31 de la Constituci3n española de 1978 establecen:

"1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad econ3mica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad, que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio.

3. S3lo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley".

²⁴¹ "Todo el proceso de aplicaci3n de los tributos encuentra su raíz y su justificaci3n en el deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que nuestra Constituci3n impone en el art. 31, y s3lo a partir de él puede entenderse cabalmente la singular posici3n en que la Constituci3n sitúa al Estado y demás entes públicos como titulares del poder tributario y a los ciudadanos en cuanto sujetos de ese deber constitucional". Vid. RODRIGUEZ BEREIJO, A., "El sistema tributario en la Constituci3n. (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)". R.E.D.C., n  36. 1992, pág. 21.

... "242.

La fundamentación constitucional de la devolución tributaria radica en "el derecho constitucional del ciudadano a no ser gravado con detracciones patrimoniales que no se fundamenten en el Ordenamiento Constitucional; en definitiva, el derecho del ciudadano-contribuyente a un *tributo justo* (art. 31.1. CE) y a un *tributo legal* (art. 31.3 CE)"243.

La fundamentación de la devolución tributaria en los principios constitucionales reseñados entendemos constituye la opción más acertada, pues permite fundamentar no sólo la devolución de ingresos tributarios indebidos sino también el resto de las devoluciones tributarias.

En esta tarea habrá que tener muy en cuenta la relevancia de la jurisprudencia emanada del TC²⁴⁴ " ... que en cuanto cie-

²⁴² El Profesor CASADO OLLERO escribe sobre el particular:
" ... la multiplicidad de cuestiones constitucionales que se suscitan en la parcela tributaria ... obedece a factores objetivos tales como la dimensión de la red de relaciones tributarias reguladas en el Ordenamiento, la intensidad que en este sector del Derecho adquieren valores como la igualdad y la tutela de los derechos individuales y, por último, la constante evolución de la normativa fiscal y de la realidad económico-social, que hacen surgir aspectos y problemas siempre nuevos en el marco de las relaciones entre el ciudadano y la Administración financiera". CASADO OLLERO, G. "Aspectos constitucionales del Derecho Financiero: Elementos axiológicos y valorativos del Derecho Financiero actual". R.D.F.H.P., n° 203. Septiembre-Octubre. 1989, págs. 1162 y 1172.

²⁴³ CASADO OLLERO, G.
Prólogo a Jurisprudencia ..., de ALONSO GONZALEZ, L. M.
Ob. cit., pág. 9.

²⁴⁴ ALONSO GONZALEZ subraya la acción creadora, de innovación del ordenamiento jurídico desempeñada por el TC, la cual es realizada por diversas vías:

1° Imponiendo interpretaciones sobre preceptos legales, las únicas admisibles para que resulten conformes con los constitucionales (STC 76/1990).

2° Abrogando los artículos de las leyes incompatibles con la Constitución (STC 19/1987).

re del sistema, dirá la última palabra sobre el modo de aplicación e interpretación de las normas a partir de los valores y principios constitucionales, ... ²⁴⁵, pues el propio TC ha recabado su competencia para analizar la interpretación de la normativa ordinaria realizada por los órganos encargados de aplicarla, ya se trate de la Administración o de Tribunales de Justicia (STC 209/1987, de 22 de diciembre).

En este sentido, conviene recordar que los principios generales del Derecho han sido "consagrados al más alto nivel normativo", reconociendo la Constitución su doble función como fuentes y como informadores del conjunto del ordenamiento, pudiendo sostenerse que " ... su adaptación a los vigentes principios constitucionales es absoluta" ²⁴⁶.

Por ello se ha llegado a afirmar que, la incorporación por la Constitución de principios ya contemplados con anterioridad por la doctrina y la jurisprudencia, además de otros que en ella se formulan por vez primera, los convierte definitivamente en fuentes del Derecho, dotándolos de obligatoriedad y confiriéndolos

3° Planteando al legislador variaciones o iniciativas legislativas (STC 141/1988).

4° Exhortando al legislador a realizar modificaciones legislativas ante normas legales "meramente" inconstitucionales, pero no nulas (STC 45/1989). Vid. ALONSO GONZALEZ, L. M. Jurisprudencia Constitucional Tributaria. I.E.F. Marcial Pons. Madrid. 1993, pág. 24.

²⁴⁵ LOZANO SERRANO, C.

Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario. Cívitas. 1990, pág. 136.

²⁴⁶ Según la STC 4/1981, de 2 de febrero, " ... Los principios generales del Derecho, incluidos en la Constitución, tienen carácter informador de todo el ordenamiento jurídico, tal como afirma el artículo 1.4 del Título Preliminar del Código Civil, ... ".

les la máxima jerarquía²⁴⁷.

Por tanto, al ser explícitamente recogidos en el texto constitucional, resulta más difícil referirse a otros "principios generales del Derecho" que no se contengan en la Constitución.

No obstante, se pueden advertir "diferencias sustanciales" entre los principios generales del Derecho no recogidos en la Constitución y aquellos otros que al ser contemplados en ella, se califican de *principios constitucionales*: mientras que los primeros son fuentes del Derecho sólo "en defecto de ley aplicable", los segundos tienen carácter normativo y eficacia jurídica vinculante, inspiran y determinan la actividad del legislador y conforman el sistema de garantías propio de todo ordenamiento constitucional²⁴⁸, siendo más fácil argumentar la inmediata aplicabilidad de un principio constitucionalizado que la de aquel que no lo está²⁴⁹.

3.3.2. Principio de legalidad tributaria.

De lo establecido en el apartado anterior se infiere que es válida la fundamentación del derecho a la devolución tributaria en el principio de legalidad, aun cuando tal derecho fuera reconocido precisamente por una norma de rango legal anterior a la Constitución: el artículo 155 de la L.G.T.

²⁴⁷ LOZANO SERRANO, C.
Consecuencias de la ... Ob. cit., pág. 16.

²⁴⁸ GARCIA NOVOA, C.
La devolución ... Ob. cit., págs. 32 a 33.

²⁴⁹ ALONSO GONZALEZ, L. M.
Jurisprudencia constitucional ... Ob. cit., nota (9), pág. 30.

El principio de legalidad tributaria presenta dos aspectos²⁵⁰ que se corresponden, de una parte, con el principio de reserva de ley tributaria y de otra, con el principio de legalidad de la actuación administrativa tributaria:

1° El principio de reserva de ley en materia tributaria²⁵¹ (artículo 31.3 de la Constitución²⁵²) ha de entenderse en el sentido de que sólo la ley puede regular todos los elementos esenciales de la relación tributaria²⁵³, esto es, los elementos determinantes de la identidad del tributo (hecho imponi-

²⁵⁰ "La invocación del principio de legalidad tributaria sugiere, ante todo, la exigencia de que los tributos sean establecidos por normas con rango de ley. La legalidad tributaria viene así identificada con el contenido de aquel principio como reserva de ley. El segundo aspecto del principio -legalidad de la actuación administrativa- tiene asimismo importancia, en la medida en que la gestión de los tributos, como manifestación específica de la actividad financiera aparece atribuida a la Administración". BAYONA DE PEROGORDO, J. J. y SOLER ROCH, M^a. T. Derecho Financiero. Tomo I. Librería Compás. Alicante. 1989, pág. 201.

²⁵¹ Vid. RAMIREZ GOMEZ, S.

"El principio de reserva de ley en materia tributaria", en Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria, por LASARTE ALVAREZ, J., RAMIREZ GOMEZ, S. y AGUALLO AVILES, A. Ed. Tecnos. Madrid. 1990, págs. 32 y ss.

²⁵² "Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley".

²⁵³ En este sentido interpreta el TC el principio de reserva de ley en materia tributaria. Así, "la reserva de ley cubre los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria y concretamente la creación ex novo del tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo ..." (F.J. 4° de las SSTC 37/1981, 6/1983, y STC 179/1985, F.J. 3°).

El F.J. 4° de la STC 19/1987, de 17 de febrero determina que el sentido de la reserva de ley tributaria es " ... asegurar que la regulación de un determinado ámbito vital de las personas dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes, sin que ello excluya la posibilidad de que la ley pueda contener remisiones a normas infraordenadas, pero sí el que mediante tales remisiones se provoque, por su indeterminación, una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador".

ble y sujetos pasivos) y de la entidad de la prestación (base imponible, tipo de gravamen y beneficios fiscales)²⁵⁴.

2° El principio de legalidad tributaria de la Administración (artículo 103.1 de la Constitución²⁵⁵) exige que todo acto proveniente de la Administración tributaria quede sometido plenamente a la ley y al Derecho, constituyendo así una mera "manifestación de un principio general del Derecho Administrativo"²⁵⁶.

El principio de legalidad tributaria en sentido amplio -que en este apartado se analiza- responde a la "necesaria homogeneidad del sistema tributario"²⁵⁷, en garantía de la consecución de sus objetivos y el logro de sus finalidades:

" ... [El principio de legalidad tributaria] ...

²⁵⁴ Son elementos esenciales del tributo " ... el tipo o porcentaje aplicable y la base sobre la que haya de aplicarse, de los que habrá que resultar en cada caso la carga tributaria adicional que se establezca sobre cada contribuyente" (STC 37/1981, F.J. 4°; STC 6/83, F.J. 4°; STC 152/1986, de 4 de diciembre; STC 19/1987, F.J. 5° y STC 221/92, de 11 de diciembre, F.J. 7°).

También han de considerarse como elementos esenciales o configuradores del tributo, el hecho imponible, la fijación del sujeto pasivo, los beneficios o exenciones fiscales (STC 6/1983, de 4 de febrero, F.J. 6°), los recargos locales (STC 179/85, de 19 de diciembre, F.J. 3°), estatales y autonómicos (STC 150/1990, de 4 de octubre, F.J. 4°), etc., ya que con ellos se determina la carga tributaria (artículo 10 de la L.G.T.).

Como ha escrito el Profesor SAINZ DE BUJANDA, "El artículo 10 de la Ley General Tributaria nos ofrece la concreción apetecida, es decir, señala la línea divisoria entre las materias tributarias que han de ser regidas por normas primarias, de rango legal, y aquellas otras que pueden tener acceso a normas secundarias, de rango reglamentario". SAINZ DE BUJANDA, F. Lecciones de ... Ob. cit., pág. 23.

²⁵⁵ "La Administración Pública ... actúa ... con sometimiento pleno a la ley y al Derecho".

²⁵⁶ BAYONA DE PEROGORDO, J. J. y SOLER ROCH, M^a. T. Ob. cit., pág. 202.

²⁵⁷ LOZANO SERRANO, C. Consecuencias de la ... Ob. cit., pág. 38.

es una consecuencia de la igualdad y por ello preservación de la paridad básica de posición de todos los ciudadanos, con relevancia no menor de la unidad misma del ordenamiento (artículo 2 de la Constitución), unidad que -en lo que se refiere a la ordenación de los tributos y, de modo muy especial, de los impuestos- entraña la común prosecución a través de las determinaciones que la ley contenga, de objetivos de política social y económica en el marco del sistema tributario justo (artículo 31.1) y de la solidaridad (artículo 138.1) que la Constitución propugna ... Consecuencia del artículo 31.1 y también del artículo 31.3 es la unidad del sistema tributario en todo el territorio nacional como indeclinable exigencia de la igualdad de los españoles" (STC 19/1987, de 17 de febrero).

Pero junto a esa unidad del sistema tributario que con el principio de legalidad se persigue, ha de tenerse presente que el artículo 31.3 de la Constitución contempla una *reserva relativa*²⁵⁸ -no absoluta²⁵⁹- en favor de la ley, de modo que sólo a ella corresponderá configurar y definir los elementos sustantivos

²⁵⁸ Así lo expresa el F.J. 4° de la STC 19/1987:

" ... el sentido de la ... [reserva de ley en materia tributaria] ... no es otro que el de asegurar que la regulación de un determinado ámbito vital de las personas dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes, sin que ello excluya la posibilidad de que la ley pueda contener remisiones a normas infraordenadas, pero sí el de que mediante tales remisiones se provoque, por su indeterminación, una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador (STC 83/1984)".

²⁵⁹ Refiriéndose al principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 31.3 de la Constitución, el F.J. 4° de la STC 6/1983 advierte que " ... este precepto por sí sólo no determina una legalidad tributaria de carácter absoluto, pues exige que exista conformidad con la ley de las prestaciones personales o patrimoniales que se establezcan, pero no impone, de manera rígida, que el establecimiento haya de hacerse necesariamente por medio de la ley".

y configuradores del tributo, permitiendo su desarrollo por vía reglamentaria.

No obstante, el principio de legalidad tributaria quedaría vulnerado, si concurriera alguna de las dos siguientes situaciones:

1° Que la ley se limite a crear o establecer un tributo vacío de contenido, produciéndose una "remisión en blanco" a la potestad reglamentaria²⁶⁰ (STC 37/1981, F.J. 4° y STC 179/1985, F.J. 3°) o la abdicación del legislador " ... de toda regulación directa en el ámbito parcial que así le reserva la Constitución" (STC 19/1987, F.J. 4°).

2° Que la ley regule todos los elementos (materiales y formales) de la relación tributaria, convirtiéndose así en una ley-reglamento.

La STC 221/1992 (F.J. 7°) relativiza todavía más la extensión de la reserva de ley en materia tributaria, apreciando distintos grados de concreción de la ley. Incluso se subdistinguen

²⁶⁰ Así, advierte el Prof. CASADO OLLERO que, "Por flexible que según el Tribunal pueda ser la configuración constitucional de la reserva de ley en materia tributaria, el carácter relativo de esta no podrá nunca amparar remisiones al Ejecutivo para que este decida los elementos esenciales o configuradores del tributo mediante una habilitación ... indeterminada en el sí, en el cómo y en el cuánto, en función sólo de razones de oportunidad y fines de política económica absolutamente incontrolables, lo que también está reñido con la dosis de seguridad jurídica, certeza y previsibilidad singularmente exigibles en este sector del ordenamiento (STC 150/1990)". CASADO OLLERO, G. Prólogo a Jurisprudencia ... Ob. cit., pág. 17.

Igualmente, TORNOS entiende que "se debe negar el cumplimiento de la reserva legal a través de remisiones genéricas o en blanco, pues ello sería un mero cumplimiento formal de lo dispuesto por el constituyente que exige del legislador una mayor vinculación sobre la Administración". TORNOS MAS, J. "La relación entre la ley y el reglamento: reserva legal y remisión normativa. Algunos aspectos conflictivos a la luz de la jurisprudencia constitucional". R.A.P., n° 100-102. 1983, pág. 506.

no sólo los elementos esenciales del tributo de los que no lo son, sino también los mismos elementos esenciales del tributo. Especialmente la base imponible, respecto de la cual se jerarquizan diferentes niveles de concreción según la pluralidad de factores y elementos configuradores de aquella y la dificultad de las operaciones técnicas tendentes a su determinación:

" ... el grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible. Asimismo, está reservado a la ley el establecimiento de beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado. Pero la concreción requerida a la ley es menor cuando se trata de regular otros elementos. Así, y con relación al tipo de gravamen, este Tribunal ha considerado que se trata de un elemento esencial en la definición del tributo cuya determinación corresponde necesariamente a la ley, sin embargo, cuando se está ante tributos de carácter local puede el legislador hacer una parcial regulación de los tipos predisponiendo criterios o límites para su ulterior definición por la Corporación local a la que corresponderá la fijación del tipo que haya de ser aplicado (SSTC 179/1985 y 19/1987)".

En la misma Sentencia (F.J. 7º), el TC justifica " ... que el legislador remita a normas reglamentarias la concreta determinación de algunos de los elementos configuradores de la base". Pero advierte asimismo que "Se hace ... preciso determinar cuál es el ámbito de la regulación de la base imponible que debe quedar necesariamente reservado al legislador; análisis que debe llevarse a cabo en función de las circunstancias de cada caso concreto y a partir de la naturaleza y objeto del tributo de que se trata".

Pues bien, en virtud del principio de legalidad tributaria examinado, se infiere que un tributo exigido sin base legal constituirá un supuesto de ingreso indebido y fundamentará el derecho a su reclamación (sin perjuicio de constituir un *delito de impuestos y exacciones ilegales* tipificado en los artículos 200 a 204 del C.P.)²⁶¹.

²⁶¹ Afirma QUERALT JIMENEZ que estos delitos suponen la puesta en práctica del *procedimiento recaudatorio*. Para su comisión se exige no ya la existencia de un impuesto ilegal o su mandamiento, sino la voluntad del funcionario público, recaudador o no, de obtener el dinero de los administrados.

El *delito de impuestos y exacciones ilegales* comprende los ss. tipos:

1° Impuestos ilegales (artículos 200 y 201).

a) *Mandamiento de impuestos ilegales por ministro o consejero.*

En su **artículo 200**, el C.P. castiga al " ... ministro o consejero de un gobierno de una Comunidad Autónoma que mandare pagar un impuesto no autorizado por las leyes ... ".

El núcleo de este tipo penal es ordenar que se pague un impuesto que no tiene cobertura legal (STS de 26-I-1901).

El concepto penal de *impuesto* no se corresponde exactamente al del Derecho Tributario, sino que por tal ha de comprenderse cualquier carga económica que deba soportar el particular en beneficio de una Administración Pública (STS de 27-III-1983). De este modo, son impuestos a los efectos que aquí interesan, además de estos en sentido estricto, las tasas, contribuciones especiales, arbitrios, cánones, precios públicos y demás gabelas de índole similar. Las cuotas de la Seguridad Social y las tasas universitarias deben disfrutar de similar tratamiento en el ámbito penal.

El impuesto será ilegal no sólo cuando se exija sin estar previsto en una ley, sino cuando se exija un tipo superior al aprobado, pudiendo tratarse tanto de un impuesto estatal como autonómico.

El delito tipificado en este artículo 200 se consuma al impartir la orden, por tratarse de un delito de mera actividad, admitiendo sólo la comisión dolosa.

Conforme a una reiterada jurisprudencia del TC (SSTC 179/1985, 37/1987, 150/1990) no es delictivo ordenar pagar un impuesto que tiene una cobertura legal defectuosa (los discutidos decretos-ley). Tampoco es delito el impuesto mandado pagar al amparo de una disposición legal declarada con posterioridad inconstitucional (supuesto del recargo sobre el I.R.P.F.).

b) *Mandamiento de impuesto local.*

En el **artículo 201**, el C.P. castiga a "La autoridad que mandare pagar un impuesto provincial o municipal no aprobado legalmente por la respectiva diputación o ayuntamiento ... ".

En este caso, el impuesto exigido ilegalmente sólo puede tener el alcance territorial propio de la autoridad que lo dicta,

esto es, local.

El TS, en sentencia de 29-X-1955, consideró que el buen fin del impuesto exigido (atención a menesterosos o desvalidos con el producto recaudado) determina la inexistencia de antijuricidad.

Constituye una causa de justificación, según STS de 27-I-1965, la imposición de un canon, sin cobertura legal, para que los vecinos, que carecen de agua, la reciban; la ausencia de protestas llevó a la absolución.

2° Exacciones ilegales.

a) Exigencia de un impuesto.

El **artículo 202 párrafo primero** del C.P. castiga a los " ... funcionarios públicos que exigieren a los contribuyentes para el Estado, Comunidad Autónoma, provincia o municipio el pago de impuestos no autorizados por las leyes o corporaciones respectivas ... ".

La acción consiste en exigir, es decir, reclamar formalmente el pago de un impuesto, debiendo revestir tal exigencia visos de legalidad formal, pues de lo contrario constituiría un delito de cohecho.

El impuesto o tributo exigido ha de atribuirse a cualquiera de los entes territoriales o funcionales que integran las distintas Administraciones Públicas, incluida la Seguridad Social. No es un impuesto, por el contrario, la exigencia de una tasa que se presenta como lícita en su existencia y cuantía por la retribución de un servicio prestado por un funcionario, ya que esta figura es la del delito contemplado en el artículo 402.

Es un delito de mera actividad, con comisión exclusivamente dolosa.

b) Exacción ilegal efectiva.

En este caso, se trata de la misma exacción anterior pero habiendo alcanzado ya efectividad (**artículo 202 párrafo segundo**). Es decir, la exigencia del agente ha surtido su efecto y el particular ha abonado las cantidades exigidas.

El paso a este delito no depende necesariamente de la voluntad del funcionario, sino que puede ser una consecuencia de la exigencia. Por tanto, sólo será relevante la exacción personal del funcionario y no la colaboración del particular.

c) Apremio ilegal.

Aquí el funcionario pone en marcha la ejecución en vía administrativa del impuesto exigido: "Si se hubiere empleado el apremio u otro medio coercitivo ... " (**artículo 202 párrafo tercero**).

d) Aprovechamiento de los rendimientos ilegales.

Se aplicará el **artículo 203**, "Si el importe cobrado no hubiere entrado, según su clase, en las cajas del tesoro, de la provincia o del municipio, por culpa del que lo hubiere exigido ... ".

La conducta típica consiste en que el funcionario público no ingresa en la caja de la Administración los rendimientos líquidos recaudados por la exacción.

e) Tipos de participación.

El **artículo 204** castiga a "Las autoridades que, a sabiendas de la ilegalidad de la exacción, presten su auxilio y cooperación

Así, dado que la deuda tributaria ha de cuantificarse a partir de la ley, la aplicación del tributo ha de realizarse a través de actos administrativos cuyo contenido concreto sea el que la ley determina y no otro. De esta manera, en virtud de la *vinculación positiva* de la Administración tributaria a la ley, en el acto de liquidación tributaria, la ausencia de discrecionalidad significa que no existe libertad para estimar la conveniencia ni la oportunidad del mismo ni el contenido específico de este. Ello implica que cualquier *evaluación* administrativa de la cantidad a pagar por el sujeto pasivo que se separe de la solución única querida por la ley dará lugar a un ingreso indebido²⁶².

En este sentido se ha pronunciado la mayoría de la doctrina.

TESAURO²⁶³ afirma que "la repetición del indebido en mate-

a los funcionarios mencionados en los dos artículos anteriores ...".

El delito consiste pues, en la prestación de auxilio legal necesario en la ejecución del tipo de apremio ilegal del párrafo tercero del artículo 202, o en la obtención de un lucro con parte de lo exaccionado ilegalmente conforme al artículo 203, por cualquier funcionario público, incluido el juez, que no haya exigido el impuesto pero que conozca la ilicitud de su exacción. Vid. QUERALT JIMENEZ, J. Derecho Penal. Parte Especial. Ed. Bosch. S.A. 1992, págs. 876 a 880.

En el nuevo C.P. -aprobado por Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, B.O.E. 24-XI-95, y con vigencia desde el 26 de mayo de 1996- la figura referida se encuadra en el Capítulo VIII De los fraudes y exacciones ilegales del Título XIX Delitos contra la Administración de Justicia, en el **artículo 437**, a cuyo tenor:

"La autoridad o funcionario público que exigiere, directa o indirectamente, derechos, tarifas por aranceles o minutas que no sea debidos o en cuantía mayor a la legalmente señalada, será castigado, sin perjuicio de los reintegros a que vieniere obligado, con las penas de multa de seis a veinticuatro meses y de suspensión de empleo o cargo público por tiempo de seis meses a cuatro años".

²⁶² GARCIA NOVOA, C.
La devolución ... Ob. cit., págs. 60 y 61.

²⁶³ TESAURO, F.
Il rimborso dell'imposta. Torino. 1975, pág. 34.

ria tributaria es un corolario necesario del principio de legalidad".

JARACH²⁶⁴ considera que la obligación tributaria y la obligación de devolver el indevido "tienen su origen en un mismo principio constitucional: que el contribuyente sólo debe en concepto de tributo lo que la ley ha establecido. Habiéndose pagado cantidad distinta a la impuesta por la ley ... y, en virtud de un necesario complemento del principio de legalidad, surge para el Estado la obligación de devolver y nace para el que ha pagado, el derecho creditorio para repetir lo indevido".

Por su parte, HENSEL²⁶⁵ señala que "restituir la suma que supera un crédito legítimo ... [es] ... principio general del Derecho [que] debe valer allá donde existe un sistema tributario conforme a los principios del Estado de Derecho, o sea donde una exacción tributaria del Estado o de cualquier otro acreedor del impuesto no puede tener lugar sin la base de una norma jurídica".

En España, CANO MATA²⁶⁶ sostiene que " ... el fundamento del deber de restitución no puede encontrarse sino en la tesis de la ilegalidad del acto determinante, manifestada a través de una declaración administrativa o jurisdiccional que lleve consigo el derecho a la devolución".

²⁶⁴ JARACH, D.
Curso superior ... Ob. cit., pág. 164.

²⁶⁵ Cit. por NAVAS VAZQUEZ, R.
La devolución ... Ob. cit., nota (43), pág. 32.

²⁶⁶ CANO MATA, A.
"Devolución de ingresos tributarios indebidos. Especial consideración de las autoliquidaciones". R.A.P., n° 92. 1980, pág. 257.

Igualmente, para CASANA MERINO²⁶⁷, el fundamento inmediato o próximo de la devolución de ingresos tributarios indebidos se encuentra en la ilegalidad del acto determinante del ingreso. Ilegalidad esta que se manifestará en la resolución administrativa o judicial en la que se declare el derecho a la devolución.

Que el fundamento de la devolución de ingresos indebidos se encuentre en la ilegalidad del acto en virtud del cual se efectuó el ingreso, no quiere decir que sea incompatible con su fundamento remoto, el enriquecimiento injusto u obtenido sin causa, ya que "la ilegalidad del acto en virtud del cual se efectuó el ingreso conllevaría un enriquecimiento injusto u obtenido sin causa por parte de la Administración".

Por tanto, según este autor el fundamento de la obligación de la Hacienda Pública de devolver ingresos indebidos es doble: de una parte, surge de un acto lícito y espontáneo, cuyos efectos no derivan de un contrato o negocio sino directamente de la ley, (esto es, tiene su origen en la ilegalidad del acto por el que se efectuó el ingreso), siendo consecuencia, de otra parte, del principio general del derecho en virtud del cual nadie puede enriquecerse injustificadamente a costa de otro²⁶⁸.

3.3.3. Principio de capacidad contributiva.

El principio de capacidad económica presenta una doble di-

²⁶⁷ CASANA MERINO, F. La devolución ... Ob. cit., págs. 58 y 59.

²⁶⁸ NAVAS VAZQUEZ también pretende la fundamentación del derecho a la devolución tributaria en la ilegalidad del acto determinante. NAVAS VAZQUEZ, R. La devolución ... Ob. cit., pág. 32.

mención²⁶⁹:

1° De un lado, es la razón de ser (la *ratio*) o fundamento que justifica el hecho mismo de contribuir (y del cumplimiento del deber constitucional), y, por tanto, constituye el elemento indisociable de la tipificación legal impositiva que legitima constitucionalmente el tributo²⁷⁰. Se debe porque se tiene capacidad económica para soportar el gravamen tributario. En este sentido, la capacidad económica es la aptitud para contribuir. Es la *capacidad contributiva absoluta*.

2° De otra parte, el principio de capacidad económica es la medida, razón o proporción de cada contribución individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos. Así, la presión fiscal de un sistema tributario ha de tener presente la riqueza material de cada ciudadano sin gravar más que de lo que de ella posee cada uno. Se debe según la capacidad que se tiene. Lo que ha de tener su reflejo en el hecho imponible y en los elementos sustanciales que determinan la cuantificación del tributo. Es la *capacidad contributiva relativa*.

El principio en cuestión actúa "como un límite al poder legislativo en materia tributaria", esto es, constituye un límite para el legislador a la hora de configurar y definir los tributos, debiendo tener presente circunstancias que resulten indicativas o reveladoras, mediata o inmediatamente, de capacidad económica. Capacidad que puede ser real o potencial, pero en cual-

²⁶⁹ RODRIGUEZ BEREIJO, A.
Ob. cit., pág. 43.

²⁷⁰ "La capacidad económica se presenta como canon de legitimación y justificación del tributo creado por ley". ROSEMBUJ, T. Elementos de Derecho Tributario. P.P.U. Barcelona. 1988, pág. 41.

quier caso existente, es decir, no simplemente nominal:

"Basta que dicha capacidad económica exista como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto para que aquel principio constitucional quede a salvo ... ". Pues el mismo "quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia" (STC 37/1987. F.J. 13°. STC 221/1992, de 11 de diciembre. FJ 4°).

De no concurrir el principio de capacidad contributiva en la definición de un tributo -esto es, en la selección legislativa de los hechos imposables, en la cuantificación de la obligación tributaria y, en general, en toda la estructura jurídica del tributo²⁷¹- " ... podría dar lugar en situaciones extremas a una tributación irracional y arbitraria que rebasara los límites constitucionales" (STC 221/1992. F.J. 4°), haciendo surgir también, a favor de quien soportó tal tributación, el derecho a su devolución, al habersele exigido indebidamente. Y con su reconocimiento se impedirá que " ... frente a una misma capacidad contributiva, algunos soporten, por efecto del pago indebido, una carga mayor"²⁷².

Así, se vulnera la capacidad contributiva cuando se paga un tributo sin obligación²⁷³, es decir, cuando a la hora de su

²⁷¹ STC 76/1990, de 26 de abril.

²⁷² POTITO, E.
La ripetizione dell'indebito ... Ob. cit., pág. 16.

²⁷³ MOSCHETTI, F.
Il principio della capacità contributiva. CEDAM. Padova. 1973, págs. 356-357.

aplicación no se han respetado los elementos esenciales fijados en la ley reguladora del tributo, relativos tanto a los presupuestos de hecho como a las bases y tipos de gravamen.

Por ejemplo: si la ley tiene en cuenta la renta como índice o manifestación de capacidad contributiva a la hora de definir un tributo, el principio constitucional de capacidad económica quedará vulnerado si la noción de renta se extiende más allá de lo previsto por el legislador o si se calcula una base imponible o se aplica un tipo de gravamen diferente al fijado por la norma para ese supuesto determinado. Si la Administración liquida el tributo y percibe la deuda tributaria, se podrá anular la liquidación así practicada y declarar indebido el ingreso efectuado.

Por otra parte, el artículo 57 del T.R. del I.T.P. y A.J.D.²⁷⁴ y los artículos 81 y 82 de su Reglamento²⁷⁵ prevén la devolución del ingreso realizado, una vez se declare la nulidad, resolución o rescisión del acto o contrato gravado por este impuesto.

Conviene recordar a este respecto, que en el I.T.P. y A.J.D., el hecho imponible consiste en el efecto patrimonial derivado de una conducta reveladora de capacidad económica: la circulación de la riqueza derivada de una transmisión patrimonial o de un acto del tráfico jurídico-mercantil que se documenta públicamente.

Pero si tal efecto patrimonial no llega a consumarse por

²⁷⁴ R.D. Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el T.R. de la L.I.T.P. y A.J.D. (B.O.E. de 20 de octubre).

²⁷⁵ R.D. 3494/1981, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del I.T.P. y A.J.D. (B.O.E. de 11 de febrero de 1982).

concurrir algún vicio en el acto, el hecho imponible no se habrá realizado, puesto que uno de los componentes esenciales para su definición, como es el índice de capacidad contributiva que se quiere gravar, no llega a efectuarse, aunque formalmente haya tenido lugar el presupuesto de hecho tomado en consideración para la definición del citado hecho imponible.

En consecuencia, tal y como determina la normativa citada, procederá la devolución -concebida esta como un supuesto encuadrable en la modalidad devolutiva *otras devoluciones de naturaleza tributaria o reembolsos* y no como un supuesto de indevido tributario, como entienden otros²⁷⁶-, por la no realización del hecho imponible, al no concurrir un elemento sustantivo del mismo: la capacidad contributiva.

3.3.4. Principio de seguridad jurídica y valor justicia.

Con la invocación del **principio constitucional de seguridad**

²⁷⁶ TEJERIZO considera la devolución en cuestión como un *ingreso indevido*. TEJERIZO LOPEZ, J. M. "La influencia de la forma documental en el Impuesto de Transmisiones". R.E.D.F., nº 3. 1974, pág. 525.

GARCIA NOVOA califica este supuesto devolutivo como la restitución de un *indevido sobrevenido*:

"... en el momento de realización del acto o contrato se devenga el tributo ..., ya que el hecho imponible, consistente en la transmisión, se entiende producido en ese momento presumiéndose *iuris tantum* que el acto o contrato seguirá la transmisión.

En ese momento el tributo es << debido >>, pero si la transmisión y adquisición del bien no se verifican y, por tanto, no tiene lugar la manifestación de capacidad contributiva gravada, el tributo resultará indevido (incluyéndose en la) ... especie de ingresos indebidos, generalmente conocidos como << indebidos sobrevenidos >> ...". GARCIA NOVOA, C. La devolución ... Ob. cit., págs. 67 y 68.

En la doctrina italiana, POTITO lo denomina *superveniencia de una falta de un hecho imponible*. POTITO, E. La ripetizione ... Ob. cit., pág. 31.

jurídica se pretende que el cada vez más ingente volumen de normas tributarias -con frecuencia difíciles de conocer y comprender²⁷⁷- y su constante transformación, impida al contribuyente realizar una adecuada *planificación fiscal*²⁷⁸. Es decir, que el contribuyente, haciendo buen uso de la economía de opción, ajustando su comportamiento económico al coste previsible de los impuestos y escogiendo, de antemano, entre las diferentes alternativas tributarias que el ordenamiento le brinda en relación con los actos correspondientes, pueda elegir, finalmente, aquella solución que le resulte más ventajosa y le permita ahorrar importantes cantidades de dinero, aplicando simplemente los cauces que marca la ley.

Así, según la jurisprudencia del TC, resulta contrario al principio de seguridad jurídica la técnica empleada por el legislador, provocadora con frecuencia de una situación de incertidumbre sobre la legislación aplicable:

"El legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que se legisle sepan los operadores jurídicos a qué atenerse y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas ..., como consecuencia de las cuales se introducen perplejidades difí-

²⁷⁷ El padre del liberalismo económico, ADAM SMITH, en su obra cumbre La riqueza de las naciones, señaló que los impuestos habrían de resultar siempre "claros, conocidos y justos".

Es evidente que el *mare magnum* y la vorágine normativa en materia tributaria existente en nuestro sistema impositivo, hace que esa aspiración diste mucho de la realidad.

Así, nuestro TS ha llegado a afirmar que la normativa vigente aplicable discorra por "complejos entresijos del ordenamiento jurídico cada día más frondoso", con conocimientos "de características esotéricas" (STS 2-XI-1987).

²⁷⁸ RODRIGUEZ BEREIJO, A.
Ob. cit., págs. 35-36.

cilmente salvables respecto a la previsibilidad de cuál sea el Derecho aplicable, cuáles las consecuencias derivadas de las normas vigentes, incluso cuáles sean estas" (STC 46/1990).

De lo contrario, ante "una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma en cuestión infringe el principio de seguridad jurídica" (STC 150/1990. F.J. 8°).

De la jurisprudencia constitucional²⁷⁹ se deduce que el principio de seguridad jurídica presenta una triple dimensión:

- Como conocimiento y certeza del Derecho positivo.
- Como confianza de los ciudadanos en las institu-

²⁷⁹ La seguridad jurídica es "suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene aquel principio" (SSTC 27/1981, 99/1987 y 227/1988).

El principio de seguridad jurídica exige " ... que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse ante la misma. En este orden de exigencia no cabe subestimar la importancia que para la certeza del Derecho y la seguridad jurídica tiene el empleo de una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de las normas, singularmente en un sector como el tributario, que, además de regular actos y relaciones jurídicas en masa que afectan y condicionan la actividad económica global de todos los ciudadanos, atribuye a estos una participación y un protagonismo creciente en la gestión y aplicación de los tributos. Resulta inexcusable en este contexto el esfuerzo del legislador, tanto estatal como autonómico, por alumbrar una normativa tributaria abarcable y comprensible para la mayoría de los ciudadanos a los que va dirigida; puesto que una legislación confusa, oscura e incompleta dificulta su aplicación y, además de socavar la certeza del Derecho y la confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la justicia" (STC 150/1990 de 4 de octubre. FJ. 8°).

No obstante lo anterior, " ... las omisiones o las deficiencias técnicas de una norma no constituyen en sí mismas tachas de inconstitucionalidad; siendo, por otra parte, inherentes al valor superior del pluralismo (art. 1.1 de la Constitución) que las leyes puedan resultar acertadas y oportunas a unos como desafortunadas e inoportunas para otros" (SSTC 76/1990 y 150/1990. FJ 8°).

ciones públicas y en el orden jurídico en general, en cuanto garantes de la paz social, y

-Como previsibilidad de los efectos que se derivan de la aplicación de las normas y de las propias acciones o de las conductas de terceros.

Respecto al **valor justicia** -cuya importancia en el ámbito tributario es reconocida plenamente sin discusión²⁸⁰-, cabe preguntarse cuál es su contenido concreto. No existe, empero, unanimidad a la hora de delimitar el contenido de la justicia tributaria.

El TC, en su sentencia 27/1981, afrontó por vez primera y de manera directa el contenido de la justicia tributaria, afirmando que el *principio constitucional de capacidad económica o contributiva* no agota en sí mismo la justicia tributaria.

En este sentido, para MARTIN DELGADO²⁸¹, " ... la capacidad económica no es el criterio exclusivo para realizar la justicia tributaria ... [y] ... la justicia tributaria requiere, junto al respeto de la capacidad económica de los sujetos, otro u otros criterios para hacerla efectiva".

²⁸⁰ El Profesor SAINZ DE BUJANDA, refiriéndose al valor justicia en la esfera tributaria, afirma que "El sistema tributario es obra de Derecho ... y, siendo esto así, su fundamento no puede ser otro que una idea de justicia, en cuanto se refiere a la distribución de las cargas públicas". SAINZ DE BUJANDA, F. Hacienda y Derecho. I.E.P. Madrid. 1963. Tomo III, pág. 181.

El Profesor ALONSO GONZALEZ considera que " ... el ideal de justicia financiera exige su peculiar concreción en el ámbito del Derecho Tributario cuando ... se elige como vía de lograr los ingresos pertinentes el establecimiento del deber de contribuir". ALONSO GONZALEZ, L.M. Jurisprudencia constitucional ... Ob. cit., págs. 27 y 28.

²⁸¹ MARTIN DELGADO, J.M.

"Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978". C.T., n° 60. 1979, pág. 66.

Igualmente, LEJEUNE VALCARCEL²⁸² sostiene que "el principio de capacidad contributiva no puede presidir en solitario todo el fenómeno de la tributación, y, como consecuencia, la justicia tributaria no es un concepto que pueda tener como criterio orientador exclusivo la capacidad contributiva de las personas llamadas a soportar las diferentes obligaciones tributarias".

Son los *principios constitucionales de generalidad, igualdad y progresividad* -piedras basilares del ordenamiento tributario- los que conforman el contenido esencial de la justicia tributaria, quedando subordinada -eso sí- la interpretación de los mismos, a su previa armonización con el principio de capacidad económica. De este modo, en palabras del Profesor CASADO²⁸³, el principio de capacidad económica aparece como un "principio-medio orientado a la realización de los verdaderos fines del sistema tributario que son la igualdad y la progresividad".

No obstante haberse considerado los principios de justicia

²⁸² LEJEUNE VALCARCEL, E.

"Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria", en Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario. Edersa. Madrid. 1980, pág. 120.

²⁸³ CASADO OLLERO, G.

"El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta". (I y II). R.E.D.F., n° 32, pág. 573 y n° 34, pág. 192. 1981.

Con esta prístina claridad lo explica el Profesor FERREIRO:

"Todos tienen que pagar tributos. Pero todos los que puedan, naturalmente. Todos los que tengan capacidad económica para soportar la carga que representan. Todos son iguales para el legislador a la hora de implantar los tributos. Pero naturalmente la igualdad exige un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales. Cuanto mayor sea la riqueza de un individuo, su capacidad económica, mayor ha de ser la cantidad con la que ha de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. Sólo así se soportan en igual forma las cargas tributarias. Sólo así estas cargas son igualmente gravosas para los distintos contribuyentes". FERREIRO LAPATZA, J. J. Curso ... Ob. cit., pág. 323.

material aludidos, como *principios jurídicos indeterminados*²⁸⁴, su plasmación en los artículos 14 y 31 del texto constitucional garantiza y refuerza su innegable aplicabilidad inmediata²⁸⁵.

Pues bien -en la fundamentación de la devolución tributaria- el carácter absoluto del principio, mantenido otrora con firmeza, de "conservación a ultranza de las situaciones jurídicas ya generadas" entre Administración y contribuyente, ha de ser matizado en la actualidad²⁸⁶.

En efecto. Aquella situación, que presidía nuestro ordenamiento tributario y que respondía a la idea de la primacía exclusiva del principio de seguridad y certeza jurídicas en las relaciones Administración tributaria-administrado, no resulta válida en el momento presente, por defenderse ahora en esas mismas relaciones la efectividad de aquel principio junto al valor justicia.

Si la consolidación de las situaciones generadas entre Administración y contribuyente constituye una exigencia del principio de seguridad jurídica, la revisión de esas situaciones constituye una exigencia del valor justicia, proclamado como valor superior de nuestro ordenamiento jurídico en el artículo 1 de la Constitución.

En consecuencia, la no definitividad del ingreso tributario y, por tanto, de la situación jurídica entre Administración y

²⁸⁴ PEREZ DE AYALA, J. L.

"Los artículos tercero y cuarto de la Ley General Tributaria desde una perspectiva doctrinal actualizada". C.T., n° 50. 1984, pág. 68.

²⁸⁵ PONT MESTRES, M.

"La justicia tributaria y su formulación constitucional". R.E.D.F., n° 31. 1981, pág. 369.

²⁸⁶ NAVAS VAZQUEZ, R.

La devolución ... Ob. cit., pág. 52.

contribuyente por aquel generada, constituiría el fundamento de la devolución tributaria.

Así pues, en la fundamentación de la devolución tributaria concurren el principio constitucional de seguridad jurídica y el valor justicia, si bien el conflicto entre ambos resulta inevitable: mientras que la Administración invoca el principio de seguridad jurídica para fundamentar la consolidación del ingreso efectuado por el administrado, este justifica la no definitividad del ingreso tributario y la consiguiente necesidad de su devolución en el principio de justicia.

Pero, aun existiendo tal conflicto, la jurisprudencia se inclina, casi siempre, en favor de la seguridad jurídica y en detrimento, pues, de la justicia, omitiendo así la "necesidad ineludible de vincular también la decisión a la justicia".

En este estado de la argumentación, hay que plantearse -como lo hace NAVAS VAZQUEZ²⁸⁷- si se puede consolidar un ingreso invocando el principio de seguridad jurídica: "La cuestión consiste en saber si puede reclamarse sin más concreciones el principio de seguridad jurídica como fundamento de la resolución que se adopte en lo relativo a la específica consolidación de un ingreso".

Y a este interrogante se responde negando el que la consolidación de los ingresos tributarios efectuados a la Administración pueda fundarse en un principio de seguridad jurídica, pues este va más dirigido a la protección de la consolidación de las

²⁸⁷ NAVAS VAZQUEZ, R.
La devolución ... Ob. cit., págs. 13 y ss.

situaciones jurídicas de los sujetos pasivos²⁸⁸ que a la de la Administración.

De este modo, la seguridad jurídica sí que opera evitando el pago de tributos por quienes no estén obligados o en aquellos casos en que la cuantía sea superior a la legalmente exigida, determinando, caso de haberse producido, su devolución al contribuyente. Se impide así la consolidación del ingreso tributario efectuado, salvo que haya prescrito el derecho al reconocimiento de la devolución o caducado la acción para su exigencia²⁸⁹.

Por tanto, el principio de seguridad jurídica ha de servir de fundamento a los contribuyentes que pretendan evitar la consolidación de los ingresos efectuados mediante la obtención del reconocimiento del derecho a su devolución. Es decir, el principio de seguridad jurídica ha de presidir la regulación de los supuestos en que hay derecho a la devolución y los procedimientos para su reconocimiento y ejecución.

Pero el mismo principio constitucional de seguridad jurídica puede servir también para fundamentar en favor de la Administra-

²⁸⁸ En este sentido, el Profesor SAINZ DE BUJANDA, afirma que en la relación Administración-administrado, la seguridad jurídica ha de concebirse como un principio favorable siempre al ciudadano:

"La seguridad del contribuyente es, en efecto, un postulado primordial e irrenunciable en el seno de cualquier comunidad en la que los derechos básicos de ciudadanía tengan el adecuado amparo". SAINZ DE BUJANDA, F. Hacienda y ... Ob. cit., pág. 312.

²⁸⁹ No en vano, el autor va a afirmar casi al finalizar su monografía que "ningún ingreso ilegal debe de consolidarse más que por la prescripción del derecho o la caducidad de la acción, con los procedimientos para obtener la declaración de tal ilegalidad, que quedan abiertos a la instancia de los interesados y no en manos exclusivas de la Administración como en algunos casos se consideraba". NAVAS VAZQUEZ, R. La devolución ... Ob. cit., pág. 183.

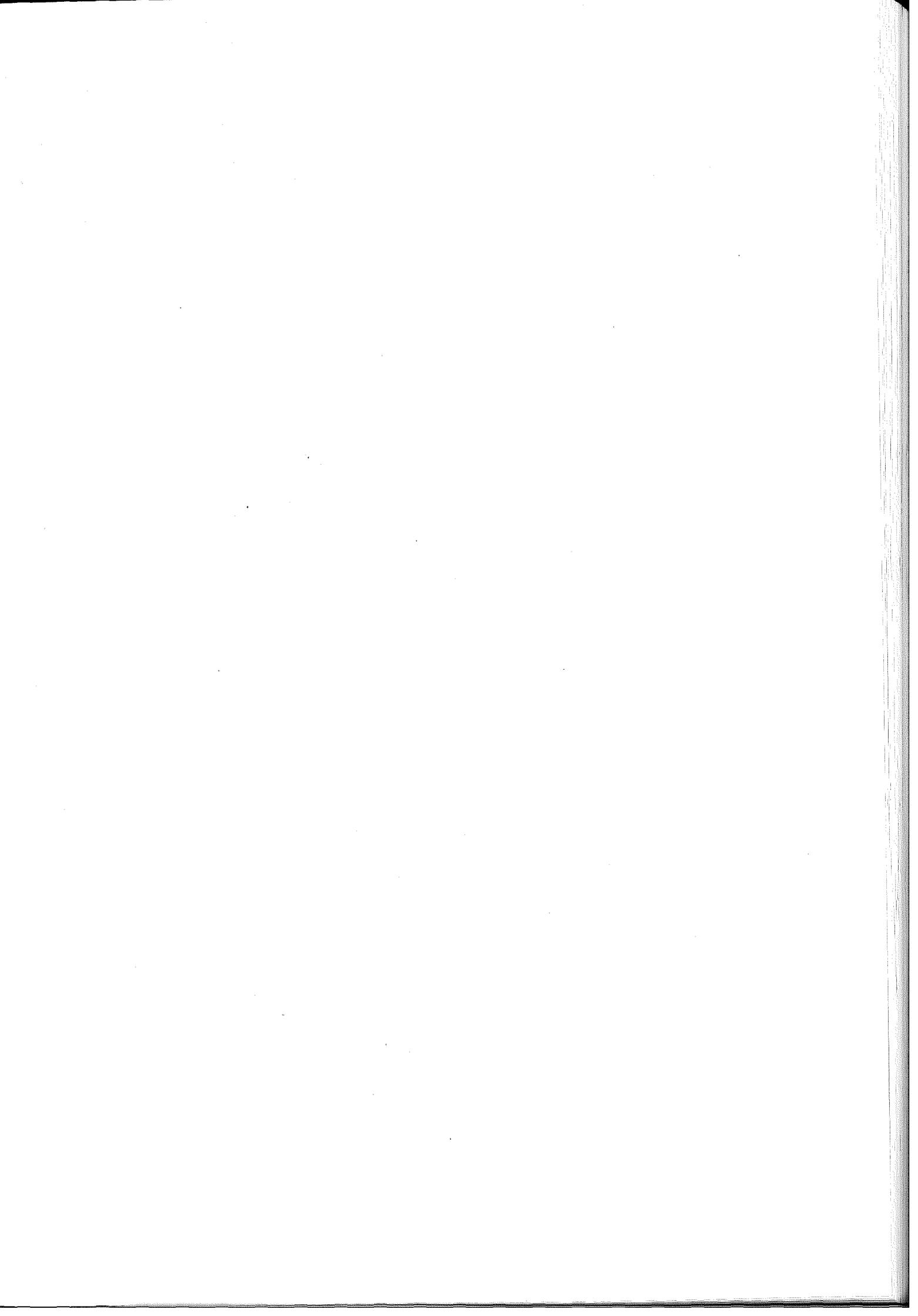
ción tributaria, la consolidación o la adquisición del carácter de definitividad de los ingresos tributarios efectuados a la misma.

Esta posibilidad quedó reconocida en el FJ 11 de la STC de 20 de febrero de 1989²⁹⁰, a cuyo tenor " ... entre las situaciones consolidadas que han de considerarse no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad que ahora declaramos figuran no sólo aquellas decididas mediante Sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40 L.O.T.C.), sino también por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 C.E.), las establecidas mediante las actuaciones administrativas firmes; la conclusión contraria, en efecto, entrañaría -como con razón observa el representante del Gobierno- un inaceptable trato de desfavor para quien recurrió, sin éxito, ante los Tribunales en contraste con el trato recibido por quien no instó en tiempo la revisión del acto de aplicación de las disposiciones hoy declaradas inconstitucionales.

Por último, y para concluir, conviene precisar que 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. También en este supuesto, en efecto, esa nulidad provoca una laguna parcial en un sistema trabado que, como tal, no es sustituido por otro sistema alguno".

²⁹⁰ STC 45 de 20 de febrero de 1989 (Pleno). Cuestión de inconstitucionalidad núm. 1837/1988. Ponente: Don Francisco Rubio Llorente. B.O.E. de 2 de marzo de 1989.

CAPITULO II. DEVOLUCIONES TRIBUTARIAS EN EL DERECHO
COMUNITARIO. SUPUESTOS.



CAPITULO II.DEVOLUCIONES TRIBUTARIAS EN EL DERECHO COMUNITARIO.SUPUESTOS.1. INTRODUCCION.

Examinadas en el Cap. anterior las devoluciones de naturaleza tributaria en el Derecho interno español, se trata en este Cap. y en los ss. de centrar el estudio de aquella institución en el Derecho Comunitario europeo.

El análisis del género devolutivo comunitario en este Cap. se detendrá primero en el estudio de la especie *indebidos comunitarios tributarios* -excluyendo, por tanto, los no estrictamente tributarios- para examinar después la especie *otras devoluciones de naturaleza tributaria*.

2. SUPUESTOS DE DEVOLUCION DE INDEBIDOS TRIBUTARIOS EN EL DERECHO COMUNITARIO.

2.1. IDEA GENERAL.

En el ámbito de la CE, los supuestos de indebidos comunitarios -de los que se deriva a favor de los operadores económicos, el derecho a reclamar su devolución-, se pueden estructurar en los cuatro bloques ss.:

1° Devolución de cantidades percibidas por los Estados miembros en virtud de disposiciones nacionales contrarias al Derecho Comunitario.

2° Devolución de sumas percibidas por los Estados miembros en virtud de disposiciones de ordenamiento jurídico comunitario erróneamente aplicadas o declaradas nulas.

3° Devolución de ingresos aduaneros indebidos.

4° Recuperación de los pagos indebidamente realizados por las Administraciones nacionales a los particulares.

No obstante, de entre ellos, sólo los tres primeros pueden considerarse -en puridad- como *indebidos tributarios comunitarios*.

Pero, a su vez, de entre estos tres grandes bloques, puede afirmarse así mismo que, generalmente, los casos más frecuentes de devolución de indebidos tributarios en el Derecho Comunitario corresponden al primero de ellos. Esto es, se producen como consecuencia de la percepción injusta por una Administración nacional de exacciones que resultan contrarias al ordenamiento jurídico europeo. Los Estados miembros quedan así obligados a reparar

el efecto ilícito ocasionado por la percepción indebida del ingreso tributario, procediendo a su devolución.

La disciplina que rige la devolución de estos dos supuestos de indebidos tributarios comunitarios -la devolución del indebido aduanero sigue una normativa comunitaria armonizada propia- no varía mucho de uno a otro.

En tal sentido afirma HUBEAU²⁹⁷ que, "A pesar de las diferencias de perspectiva, de objeto y de efecto, las demandas dirigidas a la reclamación de 'tributos nacionales' o de 'sumas comunitarias' presentan un denominador común que permite abordar las dos facetas del fenómeno en un mismo artículo. En los dos casos, la razón del pago desaparece por motivo de una sentencia del Tribunal; en el primero, una disposición de derecho nacional es rechazada en favor de una disposición de derecho comunitario que tenga efecto directo y en la segunda, una disposición de aplicación del derecho comunitario debe ceder el paso ante un principio general, una norma superior o una nueva interpretación del derecho comunitario por el Tribunal".

Y lo mismo predica DANIELE²⁹⁸ respecto al régimen aplicable al cuarto bloque de supuestos de indebidos comunitarios, en este caso, de naturaleza no siempre tributaria y de carácter inverso a los anteriores:

"No obstante esta indiscutible diferencia, la jurisprudencia del Tribunal ha ofrecido, para los casos examinados

²⁹⁷ HUBEAU, F. "La repetition de l'indu en droit communautaire". Revue Trimestrielle de Droit Européenne. Anne 17, n° 3. 1981, pág. 444.

²⁹⁸ DANIELE, L.
"La restituzione dell'indebito in Diritto Comunitario". Rivista di Diritto Europeo. 1981, pág. 444.

en este párrafo, soluciones que, utilizadas en los mismos términos, se inspiran en un paralelismo casi perfecto en relación con los principios fijados a propósito de las hipótesis consideradas en los párrafos precedentes. Esto se debe al hecho de que el Tribunal considera no hacer discriminaciones entre los casos en los que disposiciones comunitarias imponen tributos a cargo del particular y los que les conceden ventajas ... [esto es]... casos de cantidades indebidamente concedidas a los particulares".

Por ello, concluye DANIELE²⁹⁹, "La uniformidad de las soluciones adoptadas por el Tribunal de Justicia aconseja afrontar en un solo escrito el estudio de los tres perfiles anteriormente citados, con la advertencia de que al primero de ellos se dedicará un espacio más amplio que el reservado a los otros dos".

2.2. DEVOLUCION DE CANTIDADES PERCIBIDAS POR LOS ESTADOS MIEMBROS EN VIRTUD DE DISPOSICIONES NACIONALES CONTRARIAS AL DERECHO COMUNITARIO.

2.2.1. INTRODUCCION.

Son estos los supuestos más frecuentes e importantes por la atención que la doctrina y la jurisprudencia le han prestado: una norma nacional transgrede una disposición comunitaria válida (principios del Tratado, directivas de armonización fiscal), imponiendo una exacción tributaria que resulta, consiguientemente-

²⁹⁹ DANIELE, L.
Ob. cit., pág. 426.

te, incompatible con la normativa comunitaria³⁰⁰.

³⁰⁰ Vid. las SSTJCE ss.:

- STJCE 16-XII-1976. Asunto 33/76. Rewe-Zentralfinanz EG et Rewe Zentral AG c. Landwirtschaftskammer für das Saarland. Rec. 1976; págs. 1989 y ss.
- STJCE 16-XII-1976. Asunto 45/76. Comet BV c. Produktschap voor Siergewassen, Rec. 1976, págs. 2043 y ss.
- STJCE 22-III-1977. Asunto 74/76. Ianelli & Volpi SpA c. Ditta Paolo Meroni. Rec. 1977, págs. 557 y ss.
- STJCE 25-V-1977. Asunto 77/76. Enterprise F. lli Cuccchi c. Avez SpA, Rec. 1977, págs. 987 y ss.
- STJCE 26-VI-1979. Asunto 177/78. Pigs and Bacon Commission c. Mc. Carren and Company Limited. Rec., 1979, págs. 2161 y ss.
- STJCE 27-II-1980. Asunto 68/79. Hans Just I/S c. Ministère danois des impôts et accises, Rec. 1980, págs. 501 y ss.
- STJCE 27-III-1980. Asunto 61/79. Amministrazione delle finanze dello Stato c. Denkavit. Rec. 1980, págs. 1205 y ss.
- STJCE 10-VII-1980. Asunto 61/79. Amministrazione delle finanze dello Stato c. Ariete SpA, Rec. 1980, págs. 2545 y ss.
- STJCE 10-VII-1980. Asunto 826/79. Amministrazione delle finanze dello Stato c. Sas Mediterranea importazione, rappresentanze, esportazione, commercio (MIRECO), Rec. 1980, págs. 2559 y ss.
- STJCE 27-V-1981. Asunto 142 y 143/80. Administration des finances de l'Estat c. Société anonyme Essevi et entreprise Carlo Salengo. Rec. 1981, págs. 1413 y ss.
- STJCE 9-XI-1983. Asunto 199/82. Amministrazione des finances de l'Etat italien c. SpA San Giorgio. Rec. 1983, págs. 3595 y ss.
- STJCE 13-VII-1983. Asunto 152/82. Sandro Forcheri et Marisa Marino, épouse Forchieri c. État belge et Adl Institut supérieur de sciences humaines appliquées. École ouvrière supérieure. Rec. 1983, pág. 2323 y ss.
- STJCE 13-XII-1983. Asunto 222/82. Apple and Pear Development Council c. K. J. Lewis Ltd. Rec. 1983, págs. 4083 y ss.
- STJCE 13-II-1985. Asunto 293/83. Françoise Gravier c. Ville de Liège. Rec. 1985, págs. 593 y ss.
- STJCE 9-V-1985. Asunto 112/84. Humblot c. Directeur des services fiscaux. Rec. 1985, págs. 1367.
- STJCE 2-II-1988. Asunto 293/85. Comisión de las Comunitàades Europeas c. Reino de Bélgica. Rec. 1988-2, págs. 305 y ss.
- STJCE 2-II-1988. Asunto 309/85. Bruno Barra c. Estado belga y Ayuntamiento de Lieja. Rec. 1988, págs. 355 y ss.
- STJCE 2-II-1988. Asunto 24/86. Vincent Blaizot c. Universidad de Lieja y otros. Rec. 1988, págs. 379 y ss.

Con la restitución del indebido, los agentes económicos³⁰¹ pretenden -fundándose en la incompatibilidad con el Derecho Comunitario de las disposiciones nacionales en las que el Estado miembro basó su exacción tributaria- restablecer el equilibrio patrimonial así perturbado.

-
- STJCE 25-II-1988. Asunto 331, 376 y 378/85. Les Fils de Jules Bianco c. Directeur général des douanes et droits indirects. Rec. 1988, págs. 1099 y ss.
 - STJCE 24-III-1988. Asunto 104/86. Commission des Communautés européennes c. Rep. Italienne. Rec. 1988, págs. 1799 y ss.
 - STJCE 29-VI-1988. Asunto 240/87. Deville c. Administrations des impôts. Rec. 1988, págs. 3513 y ss.
 - STJCE 11-VII-1989. Asunto 170/88. Ford España S. A. c. Estado español. Rec. 1989, págs. 2305 y ss.
 - STJCE 9-XI-1989. Asunto 386/87. Societé Bessin et Salsson c. Administration des Douanes et Droits indirecte. Rec. 1989, págs. 3551 y ss.
 - STJCE 8-V-1990. Asunto C-175/88. Klaus Biehl c. Administration des contributions del Gran Ducado de Luxemburgo. Rec. 1990-5, págs. 1779 y ss.
 - STJCE 3-V-1994. Asunto C-47/93. Comisión de las Comunitades Europeas c. Reino de Bélgica. Rec. 1994, págs. 1593 y ss.

³⁰¹ La legitimación de los Estados miembros y las instituciones europeas para interponer los recursos previstos por el TCE ante el TJCE respecto de las personas físicas y jurídicas presenta unas diferencias radicales.

Así lo advierte McDONAGH:

"En base al Tratado CE hay una jerarquía entre, de una parte, los Estados miembros y las instituciones comunitarias, y, de otra parte, las personas privadas físicas o morales, en cuanto a su derecho a actuar ante los Tribunales.

... Es evidente que el Tribunal, por su interpretación del Tratado no ha querido conceder un derecho de recurso general a las personas físicas y morales.

... Es sin embargo paradójico, si no perverso, que la Unión Europea ofrece las mayores facultades de recursos a los que son menos susceptibles de utilizarlos".

Y el citado autor concluye preguntándose:

"... ¿ cómo borrar, si es preciso borrarlas efectivamente, las dos clases de recurrentes ? ¿ Cuándo las personas físicas y jurídicas deberán poder interponer los recursos además de su Estado miembro y por qué ? ". McDONAGH, A. "Pour un Élargissement des conditions de recevabilité des recours en contrôle de la légalité par des personnes privées en Droit Communautaire: le cas de l'article 175 du traité CE". Cahiers de Droit Européen, n° 5-6. Vol. XXX. 1994, págs. 627 y 628.

Muchos de los contenciosos sobre indebidos tributarios comunitarios que se encuadran en este primer bloque surgen por la reticencia de algunos Estados miembros -Italia es el ejemplo paradigmático³⁰² de ello- en aplicar normas nacionales cuya incompati-

³⁰² Esta lamentable y penosa realidad ha sido reconocida por TELCHINI, quien la describe en los ss. términos:

"La desoladora lentitud con la que nuestro país se distingue en adecuarse a las obligaciones que se derivan de su pertenencia a la Comunidad Europea es ya notoria y contrasta con las muchas promesas y los repetidos compromisos de adaptación, ... que nuestros políticos se afanan en repetir, desdichadamente sin efecto ...

Ministerios y oficinas superiores periféricas, solícitos a desconocer las normas nacionales declaradas incompatibles con las comunitarias, se niegan a reconocer la prioridad de estas últimas, atrincherándose tras el pretexto de no haber recibido todavía << instrucciones superiores >>.

Semejante conducta es fuente de deplorables consecuencias tanto en el plano comunitario, como en el interno: en cuanto al primero, además de exponer a nuestro país (Italia) a posteriores condenas, como prevé el artículo 171 del Tratado de la CEE, contribuye a consolidar la merecida fama de la no fiabilidad de nuestros poderes públicos; en el plano interno, en fin, sucede que esta inercia culpable crea un vacío, que los otros poderes y en primer lugar, el judicial, se sienten en la obligación de rellenar, subrogándose en el lugar de aquellos que tendrían obligación de hacerlo".

Por ello, TELCHINI recuerda que un funcionario que no aplique en su actividad administrativa una norma comunitaria de efecto directo, puede ser objeto del procedimiento administrativo regulado por la Ley italiana n° 24 de 7-VIII-1990, que tiende a responsabilizar al funcionario de la actividad que esté encargado de desarrollar:

"La torpe conducta de no aplicar correctamente la ley y otras normas de superior grado, no sólo perjudica a los agentes económicos obligados a desembolsos no debidos, sino que también vuelve finalmente el daño contra la Administración por los intereses moratorios y gastos legales que antes o después estará obligada a resarcir, a continuación de la operación de restitución".

Incluso, el citado autor plantea la posibilidad de que las reclamaciones de devolución de indebidos tributarios comunitarios que formulen los contribuyentes incluyan una solicitud de aplicación del artículo 328 del Código Penal italiano, a cuyo tenor:

"El funcionario público o encargado de un servicio público, que indebidamente retrase un acto de su oficina que, por razón de justicia o de seguridad jurídica pública o de higiene o sanidad, deba ser cumplido sin demora, será castigado con reclusión de seis meses a dos años". TELCHINI, I. "Tributi incompatibili col Diritto Comunitario e misure cautelari nazionali". Rivista di Diritto Europeo, n° 2. Aprile-Giugno.1991, págs.351-355.

tibilidad con el TCE ya ha sido declarada por el TJCE y que, en consecuencia, estaban desde entonces obligados a suprimir, o, al menos, a no aplicar en lo sucesivo.

En definitiva, la lentitud y premiosidad con que ciertos Estados proceden a adaptar sus sistemas internos en ejecución de una sentencia del TJCE en la que se ha declarado la incompatibilidad de una norma nacional tributaria con el ordenamiento comunitario es lo que en muchas ocasiones genera este indebido tributario y provoca la intervención de la propia Comisión en defensa del orden comunitario a través de la interposición de un recurso por incumplimiento ante el TJCE (artículo 171 del TCE), obligando al Estado miembro incumplidor a eliminar de una vez por todas la norma interna incompatible y a restituir la cantidad indebidamente percibida.

En estos casos -como se analizará más adelante con mayor profundidad- el TJCE remite la cuestión a los Tribunales internos, que deben decidir conforme a su Derecho nacional, dado que el Derecho Comunitario no otorga a las instituciones de la Comunidad el derecho a declarar nulos los actos administrativos de un Estado miembro.

Por tanto, amparándose en el principio de *efecto directo de la normativa comunitaria*, el particular que considera que la actuación del Estado es contraria al Derecho Comunitario podrá interponer un recurso ante el Juez nacional, invocando la sentencia comunitaria, la cual goza de *plena autoridad*³⁰³.

³⁰³ En tal sentido, se pronuncia GARCIA DE ENTERRIA, en "Las competencias y el funcionamiento del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Estudio analítico de los recursos". Tratado de Derecho comunitario europeo. Cívitas. Madrid. 1986. Vol. I, pág. 671.

El Juez interno podrá reconocer el incumplimiento del Estado miembro, dejando inaplicable la disposición nacional, o puede, si duda al respecto, plantear la *cuestión prejudicial* (a cuyo estudio se dedica un apartado específico en un ulterior Capítulo), regulada en el artículo 177 del TCE, ante el TJCE³⁰⁴.

En las dos opciones señaladas, la declaración de que el ingreso obtenido es incompatible con el Derecho europeo se incluirá en una sentencia dictada por un órgano judicial -nacional o comunitario- que habrá aplicado una normativa que, por su eficacia directa, constituye Derecho positivo en el Estado miembro de que se trate. Así pues, en este supuesto, el procedimiento para la obtención de la devolución del ingreso indebido no ofrece grandes diferencias respecto de cualquier indebido declarado a través de sentencia judicial³⁰⁵.

El contencioso sobre el derecho a la restitución de las cantidades ingresadas a la Hacienda de los Estados miembros en concepto de tributos incompatibles con el Derecho Comunitario fue abordado por vez primera, no por el TJCE sino por el Tribunal de casación belga en 1971, en su sentencia sobre el caso LE SKI³⁰⁶.

La sociedad LE SKI planteó entonces una demanda de devolución de cuantiosas sumas por ella pagadas al Estado belga a título de "derechos especiales sobre la importación de productos

³⁰⁴ DA CUNHA Y DA SILVA, M. J. y MARTI MORENO, J. J.
"El incumplimiento del Estado en materia fiscal: la restitución de los ingresos indebidos". Gaceta Jurídica de la CEE, n° 41. 1988, pág. 4.

³⁰⁵ GARCIA NOVOA, C.
La devolución ... Ob. cit., págs. 434 y 435.

³⁰⁶ STJCE de 27 de mayo de 1971.
Journal des Tribunaux. 1971, pág. 460.

lácteos", declarados incompatibles con el artículo 12 del TCE por una STJCE³⁰⁷ dictada en 1964 (Asuntos acumulados COMISION c. LUXEMBURGO y BELGICA), con ocasión de un procedimiento por incumplimiento conforme al artículo 169 del TCE.

El Estado belga había decidido abolir estos derechos, pero estableciendo al mismo tiempo la imposibilidad de pedir la devolución de las cantidades pagadas por tal concepto. No obstante, el Tribunal de casación afirmó, basándose en la jurisprudencia del TJCE, que en caso de conflicto entre una norma comunitaria y una norma nacional posterior, la primera debe prevalecer sobre la segunda siempre que estuviera dotada de eficacia directa.

Rechazada la ley belga que decretaba la imposibilidad de devolución de cantidades pagadas a título de impuestos especiales, el Tribunal de casación condenó en consecuencia al Estado belga a la restitución de una parte de las cantidades en litigio.

Con este pronunciamiento, se fue afirmando el principio de que sobre los Estados miembros pesa no sólo la prohibición de recaudar los tributos declarados incompatibles con el TCE sino también la obligación de devolver a los que tengan derecho, la cantidad ya cobrada en base a tales tributos.

El recurrente que cuestione ante una jurisdicción nacional la compatibilidad con el Derecho Comunitario de una imposición o detracción ha de invocar la disposición comunitaria pertinente, habida cuenta de que la idea directriz de las soluciones jurisprudenciales del TJCE relativas a la aplicabilidad de los artículos 12 y ss., 30 y 95 del TCE es la de "A cada prohibición, su

³⁰⁷ STJCE de 13 de noviembre de 1964. Asuntos acumulados 90 y 91/63. Comisión contra Luxemburgo y Bélgica. Rec. 1964, págs. 1199 y ss.

texto legal adecuado".

Por ello, conviene examinar las **normas** del TCE³⁰⁸ que generalmente se conculcan en este primer grupo de supuestos de indebido comunitario.

2.2.2. ARTICULOS 9, 12 Y SS. DEL TCE.

En estos artículos³⁰⁹ se prohíbe -en virtud del principio de la libre circulación de mercancías y de la creación de la Unión Aduanera Europea- la *percepción de derechos de aduana de importación y exportación y exacciones de efecto equivalente*.

El *principio de la libre circulación de mercancías* -funda-

³⁰⁸ Vid. el análisis que de la jurisprudencia del TJCE sobre los referidos preceptos del TCE realiza APARICIO PEREZ, A., en su artículo "Criterios y principios de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE". Impuestos. Agosto 1988, págs. 874 y ss.

³⁰⁹ El artículo 9 del TCE se proyecta sobre el ordenamiento interno de los Estados miembros en un doble sentido. De una parte, establece el deber de suprimir ciertos tributos. De otro lado, implica la atribución a las Comunidades de una extensa potestad tributaria en lo que se refiere a derechos de aduana. FALCON TELLA, R. Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Cívitas. Madrid. 1988, pág. 119.

La supresión de los derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente se refiere a los productos originarios de los Estados miembros y también a los productos procedentes de terceros países que se encuentren en *libre práctica* en el interior de la Comunidad, por haber satisfecho ya los tributos correspondientes sin haberse beneficiado de ninguna devolución, total o parcial, de los mismos (artículo 10.1 TCE). A los demás productos originarios de terceros países les es aplicable el Arancel Aduanero Común (artículos 18 y ss. TCE).

El artículo 12 del Tratado instaura una cláusula de *standstill*, en virtud de la cual se prohíbe a los Estados miembros la creación de nuevos derechos de aduana.

En relación a los derechos de aduana ya existentes, la obligación de "standstill" se completa con la exigencia de proceder a su paulatina eliminación, deber que se extiende a cualesquiera otros gravámenes o exacciones de efecto equivalente a un derecho de aduana. FALCON TELLA, R. Introducción ... Ob. cit., pág. 120.

mento de la prohibición establecida por estos preceptos del TCE- constituye un objetivo fundamental en la construcción europea, condición ineludible para la existencia de un Mercado Común, sin discriminaciones entre los productos nacionales y los de otros Estados miembros y garantía esencial para la concurrencia de los agentes económicos.

Es por ello que los Estados miembros deben suprimir todos los obstáculos a la importación o exportación de mercancías, ya sean originarias de los Estados miembros u originarias de terceros Estados. No obstante, en este último caso, una vez que los productos han sido puestos en *libre práctica* en alguno de los Estados miembros según el artículo 10.1 del TCE³¹⁰, deben gozar del mismo trato de libre circulación que disfrutaban los productos de los Estados miembros.

La mayoría de las demandas de devolución de indebidos tributarios comunitarios que se han interpuesto por los particulares lo han sido por imponer las autoridades nacionales exacciones calificadas de *efecto equivalente a los derechos aduaneros*, expresamente prohibidas por los artículos 9, 12 y ss. del TCE. Por tanto, dada la importancia que este punto tiene en la materia objeto de nuestra Tesis, se dedican las ss. líneas a su análisis.

Los artículos 9, 12 y ss., junto con el artículo 30, se en-

³¹⁰ Según este precepto, "Se considerarán en libre práctica en un Estado miembro los productos procedentes de terceros países respecto de los cuales se hayan cumplido, en dicho Estado miembro, las formalidades de importación y percibido los derechos de aduana y cualesquiera otras exacciones de efecto equivalente exigibles, siempre que no se hubieren beneficiado de una devolución total o parcial de los mismos".

marcan dentro de lo que el Profesor CASADO OLLERO³¹¹ denomina *fiscalidad proteccionista o aduanera*. Se caracterizan por su amplitud y generalidad e incluyen unos conceptos inconcretos cuya determinación y alcance el TCE dejó "en las manos del juez"³¹².

La determinación del concepto de *derechos de aduana*³¹³ no ha planteado grandes dificultades, pues son derechos percibidos sobre las mercancías con ocasión de su paso por la frontera, mediante un tipo fijado en una tarifa aduanera.

Por el contrario, la noción de *exacciones de efecto equivalente*³¹⁴ ha ofrecido mayores problemas. Por lo pronto, en el TCE no ha sido objeto de definición alguna, por lo que su paulatina concreción se debe fundamentalmente a la jurisprudencia del TJCE y, en menor medida, a la Comisión, la cual desarrolló una importante labor, sobre todo durante el período transitorio, en el

³¹¹ CASADO OLLERO, G.
"La aplicación judicial ...". Ob. cit., pág. 939.

³¹² LECOURT, R.
L'Europe des juges. Bruylant. Bruxelles. 1976, pág. 22.

³¹³ Según el artículo 4 del CA, son *derechos de importación*;
" -los derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente establecidos para la importación de las mercancías,
-las exacciones reguladoras agrícolas y demás gravámenes a la importación establecidos en el marco de la política agrícola común o en el de los regímenes específicos aplicables a determinadas mercancías resultantes de la transformación de productos agrícolas".

El mismo precepto ofrece una definición básica de *derechos de exportación*:

" -los derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente establecidos para la exportación de las mercancías,
-las exacciones reguladoras agrícolas y demás gravámenes a la exportación establecidos en el marco de la política agrícola común o en el de los regímenes específicos aplicables a determinadas mercancías resultantes de la transformación de productos agrícolas".

³¹⁴ Vid. STOFFEL VALLOTTON, N., "Las exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana en la CEE". Impuestos, n° 8. 1986, págs. 143 y ss.

que asumió competencias concretas conferidas por el artículo 13.2 del TCE para suprimir de manera progresiva estas exacciones a la importación o exportación³¹⁵ de mercancías por medio de Directivas.

La STJCE de 14 de diciembre de 1962³¹⁶ definió las exacciones de efecto equivalente como "Un derecho, cualquiera que sea su denominación o técnica, unilateralmente impuesto, bien en el momento de la importación o posteriormente que, al gravar específicamente un producto importado, con exclusión del producto nacional similar, produce como resultado, al alterar su precio, el tener la misma incidencia sobre la libre circulación de mercancías que un derecho de aduana". En esta resolución del TJCE destacan dos precisiones de interés: a) el gravamen ha de recaer únicamente sobre bienes o mercancías importados y no sobre los producidos en el ámbito del territorio en que aquel es exigible y b) lo determinante es el resultado o efecto final que se deriva del referido gravamen, ya que la alteración de precios res-

³¹⁵ "El concepto de exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana ... se destina tanto a la exportación como a la importación, desapareciendo, pues, cualquier diferenciación posible entre ambas transacciones comerciales, puesto que si generalmente tienden a fines distintos, producen en cambio los mismos efectos restrictivos sobre la libre circulación de mercancías". STOFFEL VALLOTTON, N. Ob. cit., pág. 150.

³¹⁶ STJCE 14-XII-1962. Asuntos 2 y 3/62. Commission c. Grand Duché du Luxembourg et Royaume de Belgique. Rec. 1962, págs. 817 a 853.

En este Asunto, el Gran Ducado de Luxemburgo y el Reino de Bélgica exigían un derecho especial a la importación del pan de "alaju" (*pain d'épice. Pan con especias*), que se percibía en el momento de la concesión de la licencia de importación. Estos dos Estados miembros incrementaron unilateralmente este derecho especial a partir del 1 de enero de 1958 -fecha de la entrada en vigor del Tratado de Roma-, extendiendo la aplicación de tal derecho especial a los productos similares al pan de especias, por lo que la Comisión interpuso ante el TJCE, un recurso por incumplimiento del artículo 12 del TCE contra ambos.