

DEVOLUCION DE INGRESOS TRIBUTARIOS INDEBIDOS. ESPECIAL CONSIDERACION DE LAS AUTOLIQUIDACIONES

SUMARIO: I. PLANTEAMIENTO DEL TEMA.—II. DEVOLUCIÓN DE INGRESOS TRIBUTARIOS INDEBIDOS: 1. *Introducción*. 2. *Concepto*. 3. *Fundamento*. 4. *Legitimación*. 5. *Objeto*. 6. *Supuestos de devolución*: A) Error de Derecho. B) Casos de devolución no tipificados de «error de Derecho». 7. *Procedimiento*.—III. AUTOLIQUIDACIONES Y RETENCIONES TRIBUTARIAS.—IV. DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS EN AUTOLIQUIDACIONES Y RETENCIONES TRIBUTARIAS.

I. PLANTEAMIENTO DEL TEMA

El objeto de este trabajo nos conducirá, sucesivamente, al estudio de los siguientes puntos:

- Devolución de ingresos tributarios indebidos.
- Autoliquidaciones y retenciones tributarias, y su relación con la teoría general del acto administrativo.
- Incidencia de estas autoliquidaciones, así como de las retenciones, en la devolución de tributos.

II. DEVOLUCIÓN DE INGRESOS TRIBUTARIOS INDEBIDOS

1. *Introducción*

Señala CORRAL GUERRERO (1) que nuestro Reglamento General de Recaudación, al regular la compensación de las deudas tributarias, contiene una clasificación cuatripartita de la devolución de tributos, según sea originada:

- Por ingresos indebidos.
- Por exportación.
- Por anulación de operaciones.
- Por otros hechos establecidos en la legislación vigente.

El estudio de la cuestión en Derecho financiero pone de manifiesto, de forma ostensible, la existencia de una dedicación preferente y mayoritaria a la especie denominada «devolución de tributos indebidos».

(1) LUIS CORRAL GUERRERO: Ponencia española al tema I, «Devolución de tributos», de las *VII Jornadas Hispano Luso Americanas de Estudios Tributarios* («Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero 1978», p. 278, Madrid, 1980).

Pues bien, a la devolución de ingresos tributarios indebidos está dedicado el primero de nuestros temas de estudio, debiendo señalarse que ello va a hacerse recogiendo —en este punto— parte de la comunicación que el autor de este artículo hizo en las VII Jornadas Hispano Americanas de Estudios Tributarios, celebradas en Buenos Aires en 1978, con las debidas ampliaciones (2).

2. *Concepto*

Que la devolución de tributos constituye un derecho del contribuyente es algo tan manifiesto que no merece mayores consideraciones.

BANACLOCHE (3) la define legalmente, en base al artículo 155 de la Ley General Tributaria, como «El efecto derivado del derecho de crédito frente al tesoro público, del cual son titulares los sujetos pasivos o responsables del tributo y sus herederos o causahabientes y que se origina por ingresos indebidamente realizados con ocasión del pago de las deudas tributarias.»

En cuanto al término «indebido», no puede equipararse —como dice CORRAL (4)— al de «excesivo» —por insuficiente— ni al de «erróneo», sino al de «ilegal», por lo que podemos concluir señalando que la noción de ingreso indebido, en Derecho español, se refiere «... a un tributo ilegal o, lo que es lo mismo, a una obligación tributaria ilegal, en estado o situación de cumplimiento, mediante la entrega de dinero, real o virtual, operada en favor del tesoro público».

3. *Fundamento*

Cuando se busca el fundamento a la figura jurídica de la devolución de tributos, las opiniones doctrinales pueden sintetizarse en cuatro grupos (5):

- Las tributaristas, ligadas al concepto de la relación jurídico-tributaria.
- Las hacendistas, que la conciben como gasto público.
- Algunos administrativistas que —con innegable tendencia civilista— atribuyen a la devolución de impuestos la naturaleza de «cuasi contrato»; y
- Los cultivadores del Derecho financiero, que califican a la devolución de «obligación legal estatal de derecho público».

(2) ANTONIO CANO MATA: «La devolución de impuestos indebidos en España, según la doctrina del Tribunal Supremo» (comunicación española a las *Jornadas citadas*, obra reseñada en la nota anterior, pp. 401 a 419).

(3) JULIO BANACLOCHE: «Devolución de tributos» (*Jornadas* y obra citada en la nota 1, pp. 375-376).

(4) LUIS CORRAL GUERRERO: «El derecho del contribuyente a la devolución de impuestos (*Introducción a una teoría general*)» (Editorial «Revista de Derecho Privado», Editoriales de Derecho Reunidas, Jaén, 1978, pp. 323 a 334).

(5) LUIS CORRAL GUERRERO, obra citada en la nota anterior, pp. 294 a 297.

Por su parte, DUFOL ABAD (6), en un espléndido y sugestivo trabajo sobre el tema —que revela un deseo de dar al derecho tributario unas bases propias—, al preguntarse de dónde surge el deber de restitución, sintetiza las soluciones posibles en dos. Según la primera de ellas, la Administración debe devolver porque, acordada la rectificación o anulación de un acto administrativo de liquidación, aparece una relación autónoma que origina vínculos obligacionales y en la cual la Administración aparece como deudor y el administrado como acreedor.

Siguiendo este camino, rechaza la teoría tradicional del «enriquecimiento injusto», frecuentemente invocada, como pone de manifiesto HIERRO ECHEVARRÍA (7), por estimar «... 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 autónoma, no subsidiaria y no confundible con las acciones encaminadas a obtener la reversión, la restitución o compensatorias...».

Tampoco el fundar la devolución en una relación cuasicontractual de cobro de lo indebido, con fundamento en los artículos 1.895 y siguientes del Código Civil, deja zanjado el problema, según afirma DUFOL, puesto que si tal institución civil puede ser de utilidad en algún caso, no cubre toda la gama posible de supuestos.

Por eso, desechados los caminos habituales, funda este autor el derecho de devolución en que la Administración, «... por su carácter de gestor (en sus diversos órganos) de la función pública tributaria, está en el deber de cumplir el interés general con los estrictos límites dentro de los cuales la Ley ha configurado la potestad de imposición».

En definitiva, pues, 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.

4. Legitimación

Necesario será, para poder pedir la devolución, que el peticionario esté legitimado para ello.

Sin embargo, esta cuestión no plantea especial dificultad en nuestro Derecho, dada la amplitud con que el tema legitimador es contemplado. Así, el artículo 155, 1, de la Ley General Tributaria dispone:

«Los sujetos pasivos o responsables, y sus herederos o causahabientes, tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del pago de las deudas tributarias.»

(6) JOSÉ DUFOL ABAD: «Algunos aspectos de la devolución de ingresos indebidos en materia tributaria». (*Estudios de Derecho Tributario*, vol. II, pp. 1538-1551).

(7) ANTONIO HIERRO ECHEVARRÍA: «La devolución de los ingresos tributarios indebidos» (obra citada en la nota 1, pp. 343-344).

En consecuencia, todos los obligados al pago del tributo, como personas físicas o jurídicas; contribuyentes o sustitutos; las herencias yacentes y comunidades de bienes que, aun carentes de personalidad jurídica, constituyan una entidad económica o un patrimonio separado que el impuesto de que se trate haya considerado susceptible de imposición; los responsables de la deuda tributaria, subsidiaria o solidariamente; los herederos; los derechohabientes, etc., estarán legitimados para pedir la devolución de la sumas indebidamente ingresadas.

5. Objeto

En cuanto al objeto de la devolución, lo constituye —en principio— la cuota satisfecha al Tesoro.

Sin embargo, la anterior afirmación no zanja la cuestión, puesto que habrá de preguntarse:

- Si procede devolver, en su caso, los demás conceptos que recoge el artículo 58 de la Ley General Tributaria.
- Si la Administración debe pagar intereses por el tiempo en que tuvo en su poder, indebidamente, las sumas dinerarias que devuelve.

Sobre el primero de los temas, y dada la diversidad de supuestos fácticos que pueden darse, estimamos que la solución afirmativa o negativa no puede valer con carácter de generalidad —en contra de lo que defiende LEJEUNE VALCÁRCEL en relación con las transmisiones patrimoniales (8)—, pues habrá que conocer el hecho concreto para decidir si todos o alguno de los recargos o las sanciones resultan procedentes. Sin embargo, la conclusión a que se llegue tiene que estar regida por el sentido finalista que inspira la devolución, que no es otro que el control de la legalidad, lo que obliga a mantener los recargos y multas que resulten jurídicamente correctos, pese a la ilegalidad del acto determinante, y devolver los que infrinjan dicha legalidad o sean consecuencia de ella.

Por lo que afecta a la posibilidad de que la devolución de lo que se satisfizo indebidamente por cuotas al Tesoro resulte incrementado por el importe de los intereses legales, resulta innegable, tras la entrada en vigor de la Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977, que si la Administración no paga «... al acreedor de la Hacienda pública dentro de los tres meses siguientes a] de la notificación de la resolución judicial, o del reconocimiento de la obligación, habrá de abonarle el interés señalado en el artículo 36, 2, de esta Ley, sobre la cantidad debida, desde que el acreedor reclame por escrito el cumplimiento de la obligación» (art. 45).

(8) ERNESTO LEJEUNE VALCÁRCEL: «La devolución de ingresos tributarios en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales por causa de nulidad, rescisión o resolución de actos y contratos» (nota 1, obra citada, pp. 330-332).

Sin embargo, fuera de este supuesto la devolución no irá acompañada de intereses, pues es principio jurisprudencial reiterado (9) el de que, frente a lo que ocurre en el campo civil, la Administración no viene obligada al pago de intereses, salvo que un precepto legal disponga lo contrario; razón por la cual no puede aceptarse la conclusión que apunta GONZÁLEZ GARCÍA (10), postulando el pago de intereses en base a los artículos 1.895 y 1.896 del Código Civil y 40 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, puesto que los preceptos civiles que se acaban de recoger no juegan en la órbita administrativa, y por lo que afecta al artículo 40 de la Ley de Régimen Jurídico, en adecuación y correlación con el artículo 121 de la Ley de Expropiación Forzosa y 133 de su Reglamento, el tema de la responsabilidad patrimonial de la Administración—magistralmente tratado por MARTÍN REBOLLO (11)—es distinto e independiente de la obligación a pagar intereses, aunque pueda conducir a resultados mucho más graves para la Administración. En definitiva, abono de intereses y responsabilidad son temas distintos.

6. Supuestos de devolución

La liquidación de un tributo por parte de la Administración hace posible su impugnación, a fin de que pueda discutirse—por razones formales o de contenido—su improcedencia antes de que se produzca la firmeza del acto administrativo liquidatorio. Para ello, el Ordenamiento español articula una serie de impugnaciones ante la propia Administración que dictó el acto, ante otros órganos administrativos especiales (fundamentalmente las Juntas Arbitrales de Aduanas y los Tribunales Económico-Administrativos Provinciales y Central) y ante los órganos que integran la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, que serán quienes, en definitiva, declaren si la liquidación del impuesto se ajustaba o no al bloque de la legalidad.

Sin embargo, el distinto plazo de impugnación y una serie de peculiaridades que a continuación expondremos obliga a establecer una tradicional distinción según el ingreso indebido se deba a:

- Error de derecho, salvo la nulidad de pleno derecho o—en su caso—infracción manifiesta de ley.
- Error de hecho, en cuyo concepto debe subsumirse, a los efectos que nos ocupan, la duplicidad de pago.

(9) Por todas, la sentencia de la Sala Quinta del Tribunal Supremo de 2 de diciembre de 1976, que cita doctrina anterior.

(10) EUSEBIO GONZÁLEZ GARCÍA: «Ingresos indebidos y pago de intereses por el Estado» (obra citada en la nota 1, pp. 431-476).

(11) LUIS MARTÍN REBOLLO: *La responsabilidad patrimonial de la Administración en la jurisprudencia* (Editorial Civitas, Madrid, 1977). Del mismo autor, *La responsabilidad patrimonial de la Administración en el panorama europeo* («Revista Española de Derecho Administrativo» núm. 24, enero-marzo 1980, pp. 17 a 33).

El ordenamiento jurídico-tributario de nuestro país, como dice ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA (12), siempre ha distinguido dichas clases de errores, asignando regímenes distintos a la rectificación de uno y otro.

A) *Error de Derecho*

Esta clase de error surge cuando existe un tema de interpretación jurídica, necesaria y previa para articular cualquier conclusión. Sobre tal base, son errores de derecho los que entrañan calificación jurídica, seguida de declaración; la imputación de beneficios; la deducción de gastos; el disfrute o negativa de exenciones o bonificaciones fiscales; el tema de la prescripción; la aplicación de desgravaciones, etc.

En este caso la liquidación, que puede atacarse en reposición durante ocho días, tiene que ser impugnada en plazo de quince días, ejercitando la pertinente reclamación económico-administrativa; plazo fatal, pues, como dice el artículo 94, 2, del Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones Económicas de 26 de noviembre de 1959:

«El escrito habrá de presentarse en el plazo improrrogable de quince días, contados desde el siguiente al en que haya sido notificado el acto reclamado.»

Por lo demás, la devolución fundada en el error de derecho ofrece —como dice ALBIÑANA en el trabajo a que nos acabamos de referir— otras dos particularidades.

La primera es que esta cuestión no es ajena a los Tribunales de derecho, sobre todo en el ámbito administrativo (Juntas Arbitrales de Aduanas y Tribunales Económicos), en tanto que las rectificaciones de los errores de hecho se ha venido considerando como tarea propia —cuando no exclusiva— de las oficinas liquidadoras.

La segunda, el que, administrativamente, esta clase de errores dan origen a dos expedientes: uno, para el reconocimiento de la existencia del error, y otro, para la ejecución del acuerdo. Por el contrario, en los errores de hecho se suele dar una unidad de expediente.

B) *Casos de devolución no tipificados de «error de Derecho»*

Los casos de devolución de tributos indebidos, que vamos a estudiar a continuación, exigen, como requisito previo, un acto administrativo firme que —pese a tal firmeza— no es suficiente, por su contenido, para legitimar, jurídicamente, la retención que la hacienda pública ha llevado a efecto.

Por tanto, repetimos, los supuestos de devolución que vamos a estudiar son, cronológicamente, posteriores a estas liquidaciones impositivas firmes que, circunstancias muy especiales, no la hacen suficientemente legitimadora.

(12) CÉSAR ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA: *La devolución de ingresos indebidos: puntualizaciones* («Revista Española de Derecho Financiero» núm. 21, enero-marzo 1979, pp. 119-125).

Si, en determinados casos, la devolución de tributos se convierte en un remedio excepcional, al proyectarse sobre un acto administrativo de liquidación, que ha adquirido firmeza, es indudable que esta situación de pendencia, durante la cual cabe la revisión de una liquidación impositiva, no puede ser eterna, teniendo que existir un plazo—salvo en los actos nulos de pleno derecho, a los que luego nos referiremos—que limite temporalmente la devolución. La simple mención al principio de seguridad jurídica justificará la figura de la prescripción.

La prescripción para pedir la devolución de lo indebido, tras la firmeza de la liquidación, aparece perfectamente estructurada en la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, donde se dispone:

Artículo 64: «Prescribirán a los cinco años los siguientes derechos y acciones... d) El derecho a la devolución de ingresos indebidos.»

Artículo 65: «El plazo de prescripción comenzará a contarse... desde el día en que se realizó el ingreso indebido.»

Artículo 66: «... 2. El plazo de prescripción a que se refiere la letra d) del artículo 64 se interrumpirá por cualquier acto fehaciente del sujeto pasivo, que pretenda la devolución del ingreso indebido o cualquier acto de la Administración en que se reconozca su existencia.»

Artículo 67: «La prescripción se aplicará de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepciones el sujeto pasivo.»

Sobre tal base sería lógico pensar en la existencia de otras normas tributarias que estableciesen los supuestos para la utilización de los que DUFOL ABAD (13) califica de «plazos privilegiados», en el ejercicio de las acciones encaminadas a la declaración del derecho a la devolución; pero ello no es así, limitándose el artículo 155, 2, de la Ley Tributaria a decir:

«Por vía reglamentaria se regulará el procedimiento que debe seguirse, según los distintos casos de ingresos indebidos, para el reconocimiento del derecho a la devolución y la forma de su realización, que podrá hacerse, según determina el artículo 68 de esta Ley, mediante compensación.»

Cierto que el precepto que acabamos de transcribir no hace referencia a la aparición de nuevas fuentes del derecho a la devolución, sino a las nuevas formas procedimentales que hayan de servir de cauce al cumplimiento del deber de efectuarla, pero no remite a la regla-

(13) JOSÉ DUFOLD ABAD: obra citada en la nota 6, pp. 1532-1534.

mentación la especificación de los casos en que la retención de los ingresos puede resultar ilegítima.

Aunque ello sea así, el Tribunal Supremo se ha visto obligado a fijar los supuestos en que son aplicables los «plazos privilegiados» para solicitar la devolución, y ha utilizado dicho precepto, quizá de forma técnicamente incorrecta—como veremos a continuación—, pero dirigida a cumplir la misión que le es propia, según resulta del artículo 1.º, 6, del Código Civil (14), que dispone:

«La jurisprudencia completará el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho.»

Por ello, ante la falta de normas legales que precisen qué ingresos indebidos deben ser objeto de plazos privilegiados de impugnación—pese, repetimos, a la firmeza de la liquidación—, el Tribunal Supremo adopta una posición intermedia, alejada de extremismos, que se concreta así:

En primer lugar se aleja de la teoría que venía a propugnar la imposibilidad de reconocer plazos más amplios para la devolución de tributos, en determinados supuestos, hasta que el legislador no regulase definitivamente el tema.

Para ello se desempolva el artículo 6.º del viejo Reglamento de Procedimiento Económico de 29 de julio de 1924, al que se declara vigente en este particular, pese a la nueva regulación impuesta por el Decreto 2083/1959, de 26 de noviembre, y que disponía:

«... cuando los contribuyentes se consideren con derecho a la devolución de cantidades ingresadas en la Hacienda pública, bien por duplicación de pago o notorio error de hecho, imputable a la Administración o al contribuyente, como error material en la declaración tributaria, equivocación aritmética al liquidar o señalamiento de tipo que no corresponda al concepto liquidado, podrá solicitar del centro ministerial en que se hayan practicado las liquidaciones o de la Delegación de Hacienda, en su caso, las rectificaciones y devoluciones consiguientes, dentro del plazo de cinco años, contados desde la fecha del ingreso que se repute indebido...»

A continuación, y con apoyo en el texto reglamentario transcrito, parte de la duplicación de pago y del error de hecho como supuestos de devolución de plazo privilegiado.

Añade, además, que tienen el mismo carácter los actos nulos de pleno derecho o que infrinjan manifiestamente la Ley, para concluir

(14) Texto articulado de la Ley 3/1973, de 17 de marzo, aprobado por Decreto 1836/1974, de 31 de mayo.

recordando que, después de la Ley General Tributaria, queda abierta la posibilidad de algún otro supuesto excepcional que puede recibir el mismo tratamiento, si bien difiere esta posibilidad a su incorporación en texto reglamentario.

Tal posición jurisprudencial está reiterada—con unanimidad—a partir de la sentencia de la Sala Tercera de 17 de mayo de 1971 (15).

Así la resolución de 1 de julio de dicho año—ponente, VACAS MEDINA—dice así:

«*Considerando*: Que la sentencia de esta Sala de 17 de mayo del corriente año, resolviendo un caso de análogo planteamiento del presente, ha establecido los siguientes puntos de doctrina: 1.º Que después de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 no se agotan los supuestos de devolución de ingresos indebidos con la duplicación de pago y el notorio error de hecho, únicos que contempla el artículo 6.º del Reglamento de Procedimiento Económico Administrativo de 29 de julio de 1924—vigente todavía en este particular—, pues el artículo 155, 2, de la Ley citada alude a los distintos casos de ingresos indebidos, con lo que da a entender que pueden ser varios, materia en la cual se deja abierta mediante el ejercicio de la potestad reglamentaria, la posibilidad de determinar, con los procedimientos a seguir, todos los casos en que la firmeza del acto administrativo de liquidación no sea suficiente para legitimar la retención por parte de la Hacienda pública de los ingresos realizados por los contribuyentes. 2.º Que lo más a que puede llegarse antes del cumplimiento del mandato que se contiene en el indicado precepto legal de emitir la disposición o disposiciones correspondientes, es a calificar como indebidos, con carácter general, los ingresos derivados de los actos nulos de pleno derecho o que infrinjan manifiestamente la Ley, y en la materia concreta de la Renta de Aduanas, los errores en la liquidación o en el pago y los derechos mal exigidos por equivocaciones comprobadas en el aforo o en los documentos que se acompañen a las declaraciones. Y 3.º Que por respeto al principio de seguridad jurídica no es posible calificar de ingresos indebidos los que traigan causa de actos meramente anulables en su día, pero posteriormente convalidados por el transcurso del tiempo, categoría en la que encaja en el supuesto más favorable para la sociedad demandante la no aplicación concreta de una bonificación a la que se hubiera tenido derecho...»

(15) Entre otras, por las de 1 de julio, 2 y 9 de noviembre de 1971; 5 de diciembre de 1972; 1 de febrero y 4 de octubre de 1973; 10 de noviembre de 1977, etc.

Lo que se ha expuesto conduce a señalar que—según el Tribunal Supremo—las causas que originan en nuestro país la devolución de ingresos indebidos, dentro del plazo de cinco años, son las siguientes:

- Duplicación de pago.
- Notorio error de hecho, en cuyo concepto deben subsumirse las peculiaridades aduaneras que se consignan en la sentencia, que se acaba de transcribir.
- Actos nulos de pleno derecho.
- En su caso—conforme luego expondremos—, los actos que infrinjan manifiestamente la Ley.

Pasemos a continuación a estudiar cada uno de estos supuestos, justificando el estudio en este apartado de la nulidad de pleno derecho y de la infracción manifiesta de Ley—pese a su alcance jurídico—por sus plazos especiales.

a) Duplicidad de pago.

Por lo que afecta a la duplicidad de pago, para que surja es necesaria la concurrencia de los siguientes elementos, que recoge PRAENA REQUENA (16):

- Que los ingresos se refieran al mismo sujeto tributario.
- Que se hayan hecho por igual concepto impositivo.
- Que tenga el mismo objeto.
- Que corresponda al mismo período impositivo.
- Que la cantidad ingresada suponga duplicidad de pago total o parcial.

Cumplidas las anteriores exigencias, la regla general—en caso de duplicidad—es que sea considerado como indebido el ingreso derivado de la segunda de las liquidaciones practicadas.

Sin embargo, tal principio quebrará en más de un supuesto, en donde la propia existencia de duplicidad será puesta en duda. Nos estamos refiriendo a aquellos casos en que—concurriendo los requisitos antes apuntados—una de las imposiciones se haya realizado en las arcas del Estado y otra haya tenido entrada en otro ente administrativo, no estatal, cual ha ocurrido, hasta ahora, con la Diputación Foral de Navarra (con la que existe un régimen pactado) o con la de Alava (que tiene otorgadas peculiaridades fiscales), y es posible que suceda, en el futuro, con algunos regímenes autonómicos.

En estos casos debe partirse—como ha señalado en dos ocasiones la Sala de lo Contencioso de Bilbao (17)—de dos ideas claves:

(16) ANTONIA PRAENA REQUENA: *Los expedientes de devolución de ingresos indebidos* («Hacienda Pública Española» núm. 16, año 1972, pp. 265-281, cita a la página 277).

(17) Sentencias de 23 de abril de 1974 y 5 de abril de 1976. Esta última resolución aparece recogida en: «Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Sentencias de las Audiencias». (Editorial EDERSA, año 1977, número marginal 2.576).

La primera, el rechazar la duda de que exista duplicidad de pago. Esta alegación —a la falta de duplicidad de pago— se hace, según los casos, por la defensa de la Administración estatal o del Ente que detenta las peculiaridades fiscales; en base a que, en las arcas de una u otra, no ha tenido lugar más que un ingreso. La argumentación es tan correcta, literalmente, como inadecuada, jurídicamente, puesto que el elemento esencial del tributo es su unidad y no la «caja» en que su importe tenga entrada.

En segundo lugar no podrá afirmarse apriorísticamente —haciendo quebrar así la regla general, a la que antes hemos aludido— que la duplicidad de pago se produjo con el ingreso de la segunda de las liquidaciones practicadas, pues en estos casos —desde el punto de vista jurídico— el orden cronológico no juega para matener la primera liquidación y declarar duplicada la segunda, pues una cosa es que la materialización de la duplicidad se produzca con el acto posterior y otra muy distinta el que haya que devolver el importe de ésta. En definitiva, el ingreso que deberá anularse es el que se produjo con la práctica del acuerdo tributario antijurídico; antijuridicidad cuya concreción exigirá la aplicación de las normas que regulen el tributo y, subsiguientemente, el juego de elementos tan dispares como son los personales (domicilio, vecindad formal..., etc.), los reales (situación del objeto gravado), etc.

b) Error de hecho.

Por lo que afecta al error de hecho, que es otro de los supuestos que abre, como ya dijimos, el plazo especial de cinco años para poder impugnar liquidaciones tributarias firmes, dicha clase de error obliga a que la propia administración lo rectifique, sin necesidad de que medie solicitud de parte interesada.

En este sentido el artículo 111 de la Ley de Procedimiento Administrativo, de 17 de julio de 1958, dispone:

«En cualquier momento podrá la Administración rectificar los errores materiales o de hecho y los aritméticos.»

En materia tributaria, el artículo 156 de la Ley General precisa:

«La Administración rectificará en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, los errores materiales o de hecho y los aritméticos, siempre que no hubieren transcurrido cinco años desde que se dictó el acto objeto de rectificación.»

Entre uno y otro precepto existe una notable discrepancia, pues en tanto que el primero no sujeta a límites temporales la rectificación de errores, en el segundo existe una concreción de cinco años.

Por eso hay que distinguir, con claridad, la posibilidad de que la Administración, en cualquier momento, rectifique sus errores fácticos, pero armonizando esta facultad con unos efectos prescriptivos, en cuanto a las consecuencias económicas de la rectificación.

Ambos elementos se encuentran perfectamente conciliados en el artículo 59 del vigente Reglamento Económico Administrativo, ya citado, que dice así:

«Rectificación de errores materiales:

1. En cualquier momento, a petición de los interesados o de oficio, se podrán rectificar los errores materiales o de hecho y los aritméticos que contengan los acuerdos.

2. La rectificación no producirá efectos económicos en cuanto hubiesen transcurrido los plazos legales de prescripción.»

El verdadero problema que plantea el error de hecho es, a efectos de utilización del plazo especial, el de precisar qué debe entenderse por tal.

El Tribunal Supremo es restrictivo en tal punto. Recogiendo una doctrina jurisprudencial reiterada (18), la sentencia de 9 de marzo de 1970—ponente Amat Casado—sintetizó la posición de dicho Tribunal de la siguiente forma:

«*Considerando*: Que a la luz de la doctrina jurisprudencial, reiterada, entre otras, en las sentencias citadas en los vistos, la figura técnica del error de hecho o error material ha de tener las características siguientes: 1.º Ser evidente, indiscutible, manifiesto; 2.º Tener realidad independiente de la opinión o criterio de interpretación de las normas jurídicas aplicables; 3.º Poder observarse teniendo exclusivamente en cuenta los datos del expediente administrativo; y 4.º Poder rectificarse sin que padezca la subsistencia jurídica del acto que lo contiene.»

Esta doctrina, cuyo matiz restringido es evidente, que viene a hacer imposible el alargar los plazos, dando una mayor dimensión a este error, se ha seguido reproduciendo en resoluciones posteriores.

Así, la sentencia de 21 de abril de 1976—ponente Contreras Dueñas—dirá, en la segunda de sus motivaciones jurídicas, que:

«*Considerando*: Que en orden a la devolución de ingresos indebidos, es clásica la distinción entre errores de hecho y errores de concepto o derecho, limitada el

(18) Sentencias de 25 de noviembre de 1959, 14 de octubre de 1961, 18 de noviembre de 1965, 13 de octubre de 1966, 23 de noviembre de 1967, 12 de marzo y 7 de mayo de 1968, etc.

área de los primeros a aquellos errores evidentes, meras equivocaciones aritméticas que versan sobre un hecho, cosa o suceso, independiente de toda opinión, criterio o calificación (sentencia de 29 de octubre de 1974), en tanto que son errores de concepto aquellos que implican un juicio valorativo, interpretaciones legales o calificación jurídica—sentencia de 31 de mayo de 1974—, habiéndose mostrado especialmente rigurosa tanto la jurisprudencia de este Tribunal Supremo, como el Consejo de Estado, al determinar las fronteras entre uno y otro, único medio de evitar el posible fraude de Ley, ante la enorme distancia entre los plazos establecidos para reclamar, pues mientras es de cinco años para los primeros—artículo 156 de la Ley General Tributaria—, queda reducido para los segundos a quince días, artículo 94 del Reglamento de 26 de noviembre de 1959.*

A cuanto antecede, puede adicionarse una última matización, cual es la de recordar que el error de hecho y el de derecho son conceptos tan distintos en su contenido, que un error de derecho, por muy manifiesto y evidente que sea, nunca podrá transformarse en error de hecho.

c) Actos nulos de pleno derecho.

Entrando en la categoría de los actos nulos de pleno derecho, tema magistralmente tratado en nuestro Derecho por SANTAMARÍA PASTOR (19), resulta evidente la procedencia de la devolución del impuesto ingresado, dada la absoluta y radical antijuridicidad del acuerdo en que se fundó el ingreso.

Sin embargo, debemos recordar que, en nuestro derecho, la nulidad plena constituye un supuesto excepcional que sólo se produce, artículo 47 de la Ley de Procedimiento:

— Cuando el acto ha sido dictado por órgano manifiestamente incompetente, habiendo precisado el Tribunal Supremo (20) que:

«... la nulidad plena en el supuesto específico previsto en el apartado a) del artículo 47 de la Ley de Procedimiento, no se da en todos los casos de incompetencia, puesto que, para que surja, el acto ha de ser dictado por órgano manifiestamente incompetente; es decir, que la falta de atribuciones se dé a conocer de una manera patente, como manifestada de forma clarividente y palpable por no estarle atribuida al órgano decidente la

(19) JUAN ALFONSO SANTAMARÍA PASTOR: *La nulidad de pleno derecho de los actos administrativos. Contribución a una teoría de la ineficacia en el Derecho público* (Instituto de Estudios Administrativos, Madrid, 1975, 2.ª edic.).

(20) Sentencia de 28 de abril de 1977. Ponente: MARTÍN MARTÍN.

materia en que resolvió—sentencia de 31 de marzo de 1966—, resultando plena, notoria y grave—sentencias de 5 de noviembre de 1963, 2 de junio de 1964, etc.—, además de resultar indispensable distinguir entre incompetencia por razón de la materia, del territorio o jerárquica, pues mientras que en el primer caso se impone la invalidez con el máximo rigor—sentencias de 19 y 28 de noviembre de 1961, de 30 de enero de 1962, etc.—, en los demás supuestos se proclama la simple anulabilidad, sentencias de 11 de octubre de 1955, de 5 de diciembre de 1962, de 17 de enero de 1974, etc.»

— *Aquellos acuerdos cuyo contenido sea imposible o sean constitutivos de delito.*

Esta imposibilidad puede ser física o jurídica, y su aplicabilidad al caso concreto es una cuestión de hecho que ha sido objeto de abundante jurisprudencia, de inútil consignación por su casuismo.

Quizá, por su mayor generalidad, pueda recordarse la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de julio de 1976 —ponente, Botella Taza—, que dice:

«... es requisito inexcusable de toda resolución administrativa la de poseer un contenido determinado, ya que formalmente concedida en términos de ambigüedad, imprecisión o ininteligibilidad, es de suyo de imposible cumplimiento y, por tanto, nula a tenor del artículo 47, 1, b) de la Ley de Procedimiento Administrativo, siendo factible en la revisión jurisdiccional declarar incluso de oficio tal ineficacia en concordancia a la expresada nulidad de pleno derecho.»

— *Los dictados prescindiendo, total y absolutamente, del procedimiento legalmente establecido para ello.*

La disposición legal—prescindiendo «total» y «absolutamente»— es suficiente para mostrar que los defectos formales—salvo la falta de procedimiento— sólo resultan anulables, y ello si tales defectos impiden al acto administrativo alcanzar su fin o dan lugar a indefensión, siendo ordinario que los defectos de forma den lugar tan sólo a una irregularidad administrativa sobre la que ni tan siquiera será posible fundar una nulidad de actuaciones.

Fiel al criterio legal, el Tribunal Supremo tiene declarado (21):

«*Considerando*: Que en cuanto al segundo motivo alegado por los demandantes, la doctrina reiterada y uniforme de este Alto Tribunal viene estableciendo: "para

(21) Sentencia de 29 de enero de 1976. Ponente: SUÁREZ MANTEOLÁ.

que se dé la nulidad de pleno derecho es imprescindible no la infracción de alguno o algunos de los trámites por esenciales que sean, sino la falta total y absoluta del procedimiento legalmente establecido para ello" —sentencias de 10 de noviembre de 1964, 10 de diciembre de 1965, 31 de marzo y 15 de noviembre de 1966, 2 de enero de 1968, etc.—; añadiendo la de 7 de marzo de 1963: "el matiz tan rotundo y reiterado de la expresión total y absolutamente que contiene el artículo 47, número 1, apartado c), de la Ley procedimental, denota claramente la finalidad de resaltar al máximo la *mens legis* de que en atención al procedimiento sólo podrá estimarse el acto administrativo nulo de pleno derecho si se ha prescindido total y absolutamente de las normas establecidas para su confección y emisión"; pero no se puede llegar a esta declaración, existiendo procedimiento, si sólo se ha producido la omisión parcial de trámites, lo que sin duda implica una de las muchas formas de concreción de las anulabilidades.»

— Los actos emitidos prescindiendo de las reglas esenciales que rigen para la formación de la voluntad de los órganos colegiados.

La colegialidad de un órgano, pues esta causa de nulidad absoluta queda limitada a los que tengan este carácter, comporta la necesidad de seguir un procedimiento para la formación de su voluntad.

Cuando para formar esa voluntad se han omitido las reglas esenciales —repetimos, «esenciales»—, la nulidad plena del acto es consecuencia obligada. Parece evidente que tienen este carácter los requisitos de convocatoria, composición, quórum de asistencia, deliberación, votación, etc.

En definitiva, si en base a un acto administrativo, nulo de pleno derecho, se ha producido un ingreso indebido, la devolución será consecuencia obligada.

Sin embargo, en nuestra opinión, debe hacerse en estos casos una fundamental modificación al plazo especial de cinco años que fija la Ley, pues estimamos que, en el supuesto de nulidad plena, no puede existir limitación temporal, y ello por las siguientes razones:

- Los actos nulos, dada la gravedad del vicio que les afecta, carecen, inicial y perpetuamente, de efectos, existiendo —tan sólo— una «apariencia» que dejará de ser tal cuando, administrativa o jurisdiccionalmente, se declare tan grave infracción.
- La declaración de nulidad produce efectos *ex tunc*, es decir, desde la fecha en que el acto se realizó.
- El acto nulo no se convalida por el transcurso del tiempo, pudiendo ser alegado el vicio en cualquier momento.

La técnica procedimental exigirá que se provoque en vía administrativa un nuevo acto, al efecto de declarar esa nulidad absoluta; petición que servirá de soporte a una posible revisión administrativa o judicial.

d) Actos que infrinjan manifiestamente la Ley.

Al estudiar la dicción jurisprudencial hemos visto que, al hablar de ingresos indebidos con plazo privilegiado de cinco años, se añade: «... o que infrinjan manifiestamente la Ley...».

Ante tal expresión la duda se plantea de inmediato: ¿que quiere decir el Tribunal Supremo con la intersección de la «o» y la inmediata cita a los actos administrativos que infrinjan manifiestamente la Ley?

El estudio de esta cuestión ha conducido, en la práctica, a la construcción de dos teorías antagónicas.

La primera de ellas estima que el término «o» viene utilizado para explicar la oración anterior, de carácter enunciativo. Es decir, que lo que se nos está diciendo es que los actos nulos de pleno derecho son aquellos que infringen manifiestamente la Ley o, como dice DUFOL ABAD (22): «... el Tribunal Supremo utiliza las frases nulidad de pleno derecho e infracción manifiesta de la Ley, como implícita ésta en aquélla y con sentido de equivalencia y no de alternativa o disyunción». En apoyo de esta posición se señala, como nuestro más Alto Tribunal ha utilizado indistintamente la frase «actos nulos de pleno derecho o que infrinjan manifiestamente la Ley» (23), y en algún caso, la de «actos nulos de pleno derecho que infrinjan manifiestamente la Ley» (24).

Esta tesis tiene —además— a su favor la clasificación que el ordenamiento jurídico español hace de la invalidez de los actos administrativos, distinguiendo tan sólo las categorías de nulos, anulables e irregulares.

Por eso, para los defensores de esta postura, los actos que infringen manifiestamente la Ley o son nulos de pleno derecho (siendo tan grave defecto el que permitirá su impugnabilidad en cualquier tiempo), o son simplemente anulables, en cuyo caso lo único que se autoriza es su impugnación en el plazo de quince días, previsto por el artículo 94 del Reglamento que regula las Reclamaciones Económicas; anulabilidad no compatible con la tipificación de un tributo como indebido, con plazo privilegiado.

DUFOL ABAD (25) añade a las anteriores consideraciones otra más de alcance práctico, precisando que «... la indiscriminada solución de ampliar los plazos hasta su igualación con los utilizables cuando se trata de error de hecho o duplicación de pago, lleva consigo graves

(22) JOSÉ DUFOL ABAD: Trabajo citado en la nota 6, pp. 1536-1537.

(23) Sentencias de 1 de mayo, 1 y 26 de julio de 1971; 5 de diciembre de 1972; 1 de febrero de 1973, etc. Véase, además, la nota 15 de este trabajo.

(24) Sentencia de 10 de julio de 1973.

(25) JOSÉ DUFOL ABAD: obra citada, pp. 1534-1535.

inconvenientes que no pueden menospreciarse porque si, cuando la anomalía es debida a estas últimas causas, la rectificación del acto o la declaración de duplicidad, no habrá de producir, ordinariamente, efectos marginales de desacomodación, porque tales casos se producen esporádicamente y en relación con uno o un número escaso de actos, lo que permite que la restauración del equilibrio roto pueda llevarse a cabo, sin estrépito, durante un largo período de tiempo, cuando de error de derecho se trata, las situaciones consentidas pasivamente, a veces durante mucho tiempo, se tornarían *ipso facto* en conflictivas y convertirían en revisables todos los actos producidos en los cuatro o cinco años anteriores, con el consiguiente trastorno general que ello podría producir... Todo ello puede no entenderse como justificación técnica suficiente para el sostenimiento de la situación actual, pero no puede olvidarse, de un lado, que, aun de modo más ostensible, si cabe, el artículo 101 de la Ley de la Jurisdicción mantiene la eficacia del acto revisado en primera instancia, en contra de la Administración, y da lugar en el ámbito en que nos movemos a situaciones no menos estrepitosas de privilegio, y de otro lado, a que no ya la certidumbre sobre la validez de los actos, sino la misma seguridad jurídica en su estricto sentido padecería en sumo grado».

Frente a la anterior tesis puede defenderse que la devolución de ingresos indebidos dentro del plazo especial de cinco años no sólo es factible ante un acto nulo de pleno derecho, sino ante aquellos otros que infringen manifiestamente la Ley, como señaló PASTOR RIDRUEJO (26) al comentar la sentencia del Tribunal Supremo —Sala Tercera— de 17 de mayo de 1971.

Esta tesis podría desarrollarse de la siguiente forma:

De conformidad con lo previsto en los artículos 47 y siguientes de la Ley de Procedimiento, a la hora de estudiar los grados de invalidez de los actos administrativos, habrá que tener presente, como señalan GARCÍA DE ENTERRÍA y Tomás Ramón FERNÁNDEZ (27), la siguiente escala:

- Nulidad de pleno derecho.
- Anulabilidad:
 - Infracción manifiesta de una Ley.
 - Infracción simple del ordenamiento jurídico.
- Irregularidades no invalidantes.

Cierto que cuando los profesores citados hacen referencia a la «manifiesta ilegalidad», lo es en relación con los grados de invalidez y sin intentar introducir una nueva acción en la escala; pero no es menos evidente que la anulabilidad presenta dos modalidades: la mera

(26) LUIS PASTOR RIDRUEJO: *Devolución de ingresos indebidos. Ampliación de los supuestos de procedencia a los casos de nulidad de pleno derecho o manifiesta ilegalidad* («Crónica Tributaria» núm. 2, pp. 153-155).

(27) EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA y TOMÁS RAMÓN FERNÁNDEZ: *Curso de Derecho administrativo, I* (Editorial Cívitas, Madrid, 1980, 4.ª edic., pp. 516 y ss.).

infracción del ordenamiento (simple infracción) y aquella otra de mayor entidad por estar el acto administrativo violando, de forma clara y terminante, la Ley (infracción manifiesta).

La infracción manifiesta de Ley, como figura jurídica, no es una invención doctrinal ni jurisprudencial, sino que se encuentra admitida, en nuestro derecho positivo, con identidad propia.

Prescindiendo de una extensa relación enunciativa, que comprendería normas tan distintas como los artículos 362 de la Ley de Régimen Local, 118 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa o 224 del texto refundido de la Ley del Suelo, dos leyes básicas nos servirán para desarrollar la argumentación:

Artículo 110, 2. de la Ley de Procedimiento Administrativo:

«Podrán ser anulados de oficio por la propia Administración los actos administrativos declarativos de derechos, cuando concurren las siguientes circunstancias: a) que dichos actos infrinjan manifiestamente la Ley y, en tal sentido, lo haya dictaminado el Consejo de Estado; b) que no hayan transcurrido cuatro años desde que fueron adoptados.»

Artículo 154 de la Ley General Tributaria:

«Serán revisables por Resolución del ministro de Hacienda y, en caso de delegación, del director general del Ramo, en tanto no haya prescrito la acción administrativa, los actos dictados en vía de gestión tributaria, cuando se encuentren en cualquiera de los casos siguientes: a) los que, previo expediente en que se haya dado audiencia al interesado, se estime que infringen manifiestamente la Ley...»

La tipificación legal de la infracción manifiesta de Ley, como especie—dentro de la anulabilidad—distinta e independiente de la simple infracción, permite defender que cuando el Tribunal Supremo utiliza y se refiere a los actos nulos de pleno derecho y a los que infringen manifiestamente la Ley, está aludiendo a dos categorías distintas de acuerdos administrativos: los actos nulos de pleno derecho y los anulables por infracción manifiesta de Ley. En ambos casos la devolución de impuestos indebidos, sin limitación de plazo, en el primer caso, y con plazo privilegiado de cinco años, en el segundo, se hace factible.

Al margen de que no pueda perderse de vista, en la comparación de los artículos 110 de la Ley de Procedimiento y 154 de la General Tributaria, que aquél hace referencia a los actos «declarativos de derechos», en tanto que este último lo hace—por lo general— a los actos de gravamen, lo que en todo caso podría pretenderse—aunque no

se admitiese la tesis que acabamos de exponer— es pensar que, en el momento actual de la doctrina y jurisprudencia, cabe defender la anulación del acto «manifiestamente ilegal», acudiendo a la vía de revisión del artículo 154 de la Ley Tributaria. Ciertamente que la Administración ha considerado que esta facultad sólo es ejercitable en su beneficio, pero las tesis del Tribunal Supremo y del Consejo de Estado, a propósito del artículo 110 de la Ley de Procedimiento Administrativo, son favorables al triunfo de esta idea.

Un último interrogante deberemos aclarar, en todo caso:

¿Qué se entiende por infracción manifiesta de Ley?

Tribunal Supremo y Consejo de Estado siguen una línea restrictiva, y bastarán tres sentencias de nuestro más Alto Tribunal para mostrarlo:

— Sentencia de 8 de abril de 1965:

«... Al entrar a analizar si los actos anulados infringen manifiestamente la Ley, procede hacer constar que, conforme a la letra y al espíritu del precepto, la infracción ha de ser manifiesta, es decir, con claridad y evidencia que hagan innecesario el empleo de otros requisitos procesales...»

— Sentencia de 30 de noviembre de 1965:

«... Para que una infracción legal sea manifiesta... es necesario que se acuse y patentice con tal claridad y evidencia, que haga innecesarias las reglas interpretativas o las deducciones basadas en razonamientos complejos; condición exigida con criterio estricto y riguroso...»

— Sentencia de 2 de febrero de 1980 (28):

«... para que la infracción sea manifiesta o notoria se exige... que la infracción resulte de una manera patente o manifiesta o, lo que es lo mismo, que para apreciarla no haya de acudir a interpretaciones analógicas o a intrincados y prolijos razonamientos jurídicos, sino que, por el contrario, basta la simple confrontación del texto del acuerdo con la literalidad de las normas incumplidas...»

La plena aceptación de esta teoría permitiría un mayor juego de la devolución de ingresos indebidos, con plazo privilegiado, y—en

(28) Esta sentencia reproduce las de 1 de diciembre de 1975 y 20 de junio de 1977.

definitiva— superar el estrecho marco conceptual que, al decir de LLAMAS ABELLA (29), tradicionalmente se ha mantenido respecto a los ingresos indebidos.

7. Procedimiento

Para estudiar el procedimiento de devolución, hemos de partir —como hace magistralmente ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA (30)— de que la declaración o reconocimiento de lo indebido de un ingreso ya realizado en el tesoro público, cualquiera que sea su causa, debe preceder al procedimiento de devolución. Para ello los interesados podrán dirigirse a la Administración por cualquiera de las siguientes vías:

Ante la oficina liquidadora ejercitando ya el recurso de reposición potestativo a que hace referencia el artículo 160 de la Ley General Tributaria, en plazo de ocho días a contar del siguiente al de la notificación de la liquidación, ya iniciando el expediente de rectificación a que alude el artículo 156 del mismo Cuerpo legal, en plazo de cinco años, salvo en el supuesto de los actos nulos de pleno derecho que carecen de límite temporal, pudiendo ser anulados en cualquier tiempo.

Ante el Tribunal Económico Administrativo, deduciendo la oportuna reclamación, a que hace referencia el artículo 163 y concordantes de la Ley General Tributaria, en plazo de quince días —a contar del siguiente al de la notificación de la liquidación— en cualquier supuesto, y en el de cinco años si se ha producido error de hecho, duplicidad de pago y —en su caso, si se admite— cuando haya habido infracción manifiesta de Ley. No existirán límites temporales —como ya hemos dicho— en la nulidad de pleno derecho.

Adquirida firmeza, por resolución administrativa o judicial, la declaración de que el ingreso fue indebido procederá la ejecución del acuerdo (31), y en caso de que hayan intervenido los Tribunales Contencioso-Administrativos, con la vigilancia ejecucional prevista en los artículos 103 y siguientes de su Ley reguladora, relativos a la ejecución de sentencias (32).

III. AUTOLIQUIDACIONES Y RETENCIONES TRIBUTARIAS

En nuestro ordenamiento jurídico tributario, cada día es más frecuente el ingreso de cantidades en el Tesoro, ya mediante autoliqui-

(29) M. A. LLAMAS ABELLA: *Devolución de ingresos tributarios indebidos* («Revista Española de Derecho Financiero» núm. 3, julio-septiembre 1974, pp. 621-636).

(30) CÉSAR ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA: Obra citada en la nota 12, p. 122. Del mismo autor, la comunicación a las VII Jornadas de Buenos Aires (obra citada en la nota 1, pp. 421-430).

(31) Sobre el procedimiento de devolución y su posible reforma puede verse el trabajo de RICARDO MARTÍNEZ SERRATE: *Devolución de ingresos indebidos* («Crónica Tributaria» núm. 2).

(32) ANTONIO CANO MATA: *Ejecución judicial de las resoluciones contencioso-administrativas* (núm. 70 de esta REVISTA, enero-abril 1973, pp. 29-53).

daciones, ya a través de retenciones tributarias que terceras personas se encuentran obligadas a realizar.

La autoliquidación está definida, legalmente, por el artículo 10, *k*), de la Ley General Tributaria como «La obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria.»

Fijado lo que antecede, se plantea un problema fundamental que es necesario resolver, para poder sacar después las oportunas consecuencias jurídicas, y que se plantea así:

¿Es la autoliquidación un acto administrativo o está excluida de tal concepto jurídico básico?

Para despejar tal interrogante lo primero que debemos precisar es qué se entiende por acto administrativo.

GARCÍA DE ENTERRÍA y TOMÁS RAMÓN FERNÁNDEZ nos dicen que es «la declaración de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo realizada por la Administración en ejercicio de una potestad administrativa distinta de la potestad reglamentaria» (33).

Prescindiendo ahora del tema de la exclusión de los reglamentos y demás actos normativos de la administración del concepto de «acto administrativo», quedando, subsiguientemente, sin efecto la distinción entre actos administrativos normativos frente a los concretos —que a su vez se subdividen en individuales, plurales y generales, según vayan dirigidos a una persona, a varias o a una pluralidad indeterminada de sujetos—; lo que evidencia la anterior definición es que el acto administrativo tiene que ser realizado necesariamente por la administración; afirmación concordante con un amplio sector de la doctrina española, como GARRIDO FALLA (34) o ENTRENA CUESTA (35).

Sobre tal base, la Administración puede operar, ya de una manera directa, a través del órgano administrativo con competencia para ello —artículo 40 de la Ley de Procedimiento Administrativo—, ya de una forma indirecta, por persona sin la condición subjetiva de Administración pública, pero que actúa con poderes delegados de ésta (art. 28, 4, *b*, de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa).

Estimando, pues, con los autores citados, que para que pueda surgir el acto administrativo es necesario que dimanase de la Administración —operando de forma directa o por persona delegada— habremos de rechazar la posibilidad de que actos no provenientes de dicha Administración puedan calificarse de tales, como ha defendido recientemente GUAITA MARTORELL (36); y ello ni tan siquiera en los supuestos

(33) EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA y TOMÁS RAMÓN FERNÁNDEZ: obra citada en la nota 27, pp. 456-458.

(34) FERNANDO GARRIDO FALLA: *Tratado de Derecho administrativo*, vol. I, Parte General, 2.ª edic., pp. 356 y ss. (Edit. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1961).

(35) RAFAEL ENTRENA CUESTA: *Curso de Derecho administrativo* (Editorial Tecnos, 3.ª edic., Madrid, 1968, pp. 465 y ss.).

(36) AURELIO GUAITA MARTORELL: *El concepto de acto administrativo* («Revista Española de Derecho Administrativo» núm. 7, octubre-diciembre 1975, pp. 529-550).

que precisa FRANK MODERNE (37), señalando que actos emanados de organismos privados puedan recibir la calificación de administrativos, ya cuando exploten servicios públicos administrativos, ya cuando se les encarguen servicios de gestión privada, tales como industriales y comerciales y otros de carácter social, puesto que para que unos y otros actos pudieran calificarse de administrativos lo tendrán que ser por actuar los particulares —como ya hemos dicho— a virtud de poderes delegados de una administración.

Por lo demás, la exigencia de que todo acto administrativo dimanase —directamente o por delegación— de la Administración, entendiendo por tal la Estatal, Locales e Institucionales (38), concuerda con el carácter fiscalizador de la Jurisdicción Contenciosa, que conoce «...de las pretensiones que se deduzcan en relación con los actos de la Administración pública» (art. 1 de la Ley Jurisdiccional), y con la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, quien tiene declarado que el denominado acto administrativo se caracteriza por una nota objetiva —que su normatividad se halle reglada por el derecho administrativo— y por otra subjetiva, pues se exige que haya sido dictado por la Administración (39), o señalando que sólo son actos administrativos los que dimanen de dicha Administración (40).

Fijado lo que debe entenderse por acto administrativo, resulta evidente que ni las autoliquidaciones ni las retenciones tributarias pueden calificarse de tales. Nos encontramos, pues, con simples actos de colaboración con la Administración, que tiene que ponerse en relación con la actividad administrativa de investigación y comprobación, de la que surgirá el verdadero acto administrativo tributario.

Sentado lo que antecede, podemos entrar ya en el tercero de los puntos de estudio, concretado en la incidencia de las autoliquidaciones y retenciones en la devolución de tributos.

IV. DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS EN AUTOLIQUIDACIONES Y RETENCIONES TRIBUTARIAS

El hecho de que un ingreso tributario se haya llevado a efecto por autoliquidación a cuenta o a título provisional, no impide el que pueda resultar indebido.

Las causas por las cuales un tributo autoliquidado pueda no resultar debido al Tesoro, en todo o en parte, son las mismas que las que

(37) FRANK MODERNE: *Decadencia del punto de vista orgánico en la definición del acto administrativo en el Derecho francés: los actos administrativos de origen privado* («Revista Española de Derecho Administrativo» núm. 4, enero-marzo 1975, páginas 3-15).

(38) Sobre el tema de la Administración institucional, que es el más complejo y debatido, puede consultarse FERNANDO GARRIDO FALLA: *La Administración institucional* (Editorial Moneda y Crédito, Madrid, 1974).

(39) Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo —Civil— de 28 de marzo de 1985.

(40) Sentencia de la Sala Cuarta de 24 de junio de 1978.

concurrer cuando la que liquida es la Administración: error de hecho, duplicación de pago, error de derecho, nulidad de pleno derecho e infracción manifiesta de Ley.

Ahora bien, en casos de autoliquidación —o de retenciones— no cabe hablar todavía de ilegalidad del acto determinante, ya que sólo nos encontramos con un ingreso provisional, practicado por un contribuyente-colaborador de la Administración, como señala GUTIÉRREZ DEL ALAMO (41), en base al artículo 120, 3, de la Ley General Tributaria.

En estos casos: ¿Será el sujeto pasivo de peor condición por el hecho de que se haya visto obligado a autoliquidar un tributo, por ejemplo?

La contestación tiene que ser negativa, y para enfocar el tema partiremos —como hace DE MATEO LAGE (42)— de lo que el Tribunal Supremo ha establecido al respecto en su sentencia de 16 de junio de 1977, declarando que:

«... si bien la declaración del contribuyente constituye un acto de colaboración con la Administración que obliga al que lo realiza, no es menos cierto que hay que poner en relación dicha colaboración con la propia actividad administrativa, que ejercitada a través de la investigación y la comprobación reguladas también en los artículos 109 y siguientes de la citada Ley General Tributaria, vienen a completar el supuesto especial de litis, ya que en otro caso se privaría al contribuyente de la garantía jurídica que para él mismo supone la intervención de la Administración, manifestada, entre otros extremos, en la indicación preceptiva de los recursos legales procedentes, con lo que la situación del declarante vendría situada en un plano de inferioridad respecto a las actuaciones iniciadas por la Administración...»

Sobre tal base interpretativa, coherente con la naturaleza de las autoliquidaciones y retenciones, podemos pasar a estudiar los supuestos diversos que pueden plantearse, sobre la base de la autoliquidación ya realizada, que se pueden concretar en tres:

A) Que una vez practicada la autoliquidación, la Administración haya cumplido con sus obligaciones de comprobación.

Llevada a efecto la comprobación, la liquidación tributaria que tenía un carácter provisional se convierte en definitiva, conforme al artículo 120, 2, a), de la Ley General, y, consecuentemente, deberá

(41) JOAQUÍN GUTIÉRREZ DEL ALAMO Y MAHOU: *Naturaleza jurídica de la autoliquidación* («Revista de Derecho Financiero y de la Hacienda Pública», vol. XXI, número 93, mayo-junio 1971).

(42) FERNANDO DE MATEO LAGE: *Devolución del tributo indebido* (comunicación a las VII Jornadas de Buenos Aires, obra citada en la nota 1, pp. 355-371).

ser notificada al contribuyente en forma reglamentaria, aunque no se haya rectificado la liquidación provisional, notificación exigida por el artículo 124, 2, de la Ley precitada, en todo caso.

Pues bien, practicada tal notificación, y desde el día siguiente, si el sujeto pasivo del impuesto, o las demás personas legitimadas, estiman que todo o parte de la cantidad liquidada ha sido indebidamente ingresada, podrán deducir los recursos administrativos, en la forma ordinaria que se ha expuesto con anterioridad: recurso de reposición potestativo en plazo de ocho días y —en todo caso, como señala el Tribunal Supremo (43)— posterior impugnación en vía económica administrativa, en término de quince días siguientes a la notificación, cualquiera que sea la causa de impugnación. En los supuestos de duplicidad de pago, notorio error de hecho, y —en su caso— infracción manifiesta de Ley, el plazo será de cinco años, a contar desde el siguiente al de la notificación.

B) Que la Administración no haya cumplido con su obligación investigadora que le impone el artículo 109 —y siguientes— de la Ley General Tributaria, tendente a la comprobación de hechos, actos, situaciones..., etc., y demás circunstancias que integran o condicionan el hecho imponible; obligación que comprende —apartado 3 del precepto citado— aquellos casos en que la liquidación deba ser realizada por el propio sujeto pasivo del tributo.

En este supuesto, no habiéndose comprobado, dentro del plazo que señale la Ley de cada tributo, la liquidación provisional se convierte en definitiva —art. 120, 2, c) de la Ley citada— y transcurrido dicho plazo, que ordinariamente se concreta en cinco años contemplado por el artículo 64, a), de la tan citada Ley General, prescribe el derecho de la Administración a liquidar, iniciándose el cómputo de los diversos plazos a que se ha hecho referencia en el apartado anterior.

C) Finalmente hay un tercer supuesto del mayor interés, que surge cuando, antes de que la Administración haya ejercitado su deber de comprobación y antes también de que prescriba la acción comprobatoria, el contribuyente llega al convencimiento de que el ingreso autoliquidado, o las cantidades retenidas, son indebidas.

En este caso hemos de recordar que todavía no hay acto administrativo recurrible, por lo que el sujeto pasivo del tributo habrá de provocarlo, conforme señala el Tribunal Supremo en el tercero de los considerandos de su sentencia —dictada en interés de Ley— de 24 de junio de 1978 (Sala Tercera), según la que:

«Que, de otra parte, no puede desconocerse al contribuyente la posibilidad de ejercitar su iniciativa, a partir del momento mismo de presentación de su autoliqui-

(43) Sentencias de 4 de mayo, 4 y 31 de diciembre de 1974. La competencia para conocer de los Tribunales Económicos se funda en los artículos 157 y 165, i), de la Ley General Tributaria.

dación y sin necesidad de notificación alguna, en tanto que la Administración no lleve a cabo su actividad comprobadora, encaminada a promover la rectificación en su favor de la autoliquidación, en cuanto a los extremos que estime pertinentes, dirigiéndose con tal fin a la autoridad u organismo a quien compete el conocimiento de la cuestión que plantea según su naturaleza, ya sea con arreglo a los artículos 156 de la Ley Tributaria y 6.º del Reglamento de 29 de julio de 1924, para el supuesto específico de errores de hecho, materiales o aritméticos, o bien por el simple cauce de la vía de petición conforme a los artículos 94 de la Ley de Procedimiento y 38 de lo Contencioso, en el que podrá formular, al igual que con motivo de los actos de comprobación, toda clase de pretensiones, incluso con la facultad que a la Administración ofrecen los artículos 109 a 112 de la Ley de Procedimiento Administrativo y 153 al 159 de la Ley General Tributaria, para, en cualquier momento, poder de oficio declarar la nulidad de sus propios actos o su lesividad para el interés público, según los casos.»

En definitiva, el ejercicio de los artículos 94 de la Ley de Procedimiento y 38 de la Contencioso Administrativa, que permiten formular peticiones a la Administración, será el camino adecuado para que el administrado pueda solicitar la devolución de lo que estime haya sido indebidamente ingresado en el Tesoro, provocando la actividad administrativa y, en definitiva, su resolución expresa o presunta que abra el camino impugnatorio.

Antonio CANO MATA

Magistrado de lo Contencioso-Administrativo,
Doctor en Derecho

