

JUAN ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN
MIGUEL ÁNGEL COLLADO YURRITA
JUAN ZORNOZA PÉREZ
(DIRECTORES)

Tratado sobre la Ley General Tributaria

Tomo II

ANDRÉS BÁEZ MORENO
DOMINGO JESÚS JIMÉNEZ-VALLADOLID .
DE L'HOTELLERIE-FALLOIS
(COORDINADORES)



ARANZADI



THOMSON REUTERS

Primera edición, 2010

El editor no se hace responsable de las opiniones recogidas, comentarios y manifestaciones vertidas por los autores. La presente obra recoge exclusivamente la opinión de su autor como manifestación de su derecho de libertad de expresión.

Reservados todos los derechos. El contenido de esta publicación no puede ser reproducido, ni en todo ni en parte, ni transmitido, ni registrado por ningún sistema de recuperación de información, en ninguna forma ni por ningún medio, sin el permiso previo, por escrito, de Editorial Aranzadi, SA.

Thomson Reuters y el logotipo de Thomson Reuters son marcas de Thomson Reuters

Aranzadi es una marca de Thomson Reuters (Legal) Limited

© 2010 [Thomson Reuters (Legal) Limited / Juan Arrieta Martínez Pisón, Miguel Ángel Collado Yurrita y Juan Zornoza Pérez (Dirs.)]

Editorial Aranzadi, SA
Camino de Galar, 15
31190 Cizur Menor (Navarra)

Imprime: Rodona Industria Gráfica, SL
Polígono Agustinos, Calle A, Nave D-11
31013 - Pamplona

Depósito Legal: NA 915/2010

ISBN 978-84-9903-482-9 (Tomo II)
ISBN 978-84-9903-483-6 (Obra completa)

Printed in Spain. Impreso en España

114. La aplicación de los principios penales al ordenamiento sancionador tributario... O de la primacía de los matices sobre el fondo 1065
 Por *Juan Martín Queralt*

O) REVISIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

115. Los procedimientos de revisión de oficio en la LGT y la recuperación de las ayudas de Estado 1087
 Por *Amparo Navarro Faure*
116. La revocación en materia tributaria 1105
 Por *Saturnina Moreno González*
117. Duplicidad de pago, pago excesivo y enriquecimiento injusto en la devolución de ingresos indebidos 1133
 Por *Alberto García Moreno*
118. Las reclamaciones económico-administrativas en los nuevos Estatutos de Autonomía 1153
 Por *Clemente Checa González*
119. Las reclamaciones económico-administrativas y los tributos de las Comunidades Autónomas: distribución de competencias entre los órganos estatales y autonómicos (artículo 226 LGT) 1169
 Por *Jesús Ramos Prieto*
120. El escrito de alegaciones en las reclamaciones económico-administrativas 1193
 Por *Félix Alberto Vega Borrego*
121. El recurso de casación en materia tributaria: la cuantía y la carencia manifiesta de fundamento como criterios de «inadmisión» 1219
 Por *Susana Bokobo Moiche*
122. Algunas consideraciones sobre el contencioso-administrativo en materia tributaria 1233
 Por *Isaac Merino Jara*

Duplicidad de pago, pago excesivo y enriquecimiento injusto en la devolución de ingresos indebidos

ALBERTO GARCÍA MORENO

Profesor Titular de Derecho Financiero

Universitat de València

SUMARIO.—I. INTRODUCCIÓN.—II. EL PAGO EXCESIVO A RESULTAS DE UNA REGULARIZACIÓN ADMINISTRATIVA CON EFECTOS EN PERÍODOS POSTERIORES.—III. LA DUPLICIDAD DE PAGO DE LA DEUDA TRIBUTARIA EN LOS SUPUESTOS DE RETENCIÓN Y DE REPERCUSIÓN.—1. ¿Duplicidad de pago por un contribuyente o duplicidad de cobro por la Administración?—2. Doble pago de la deuda tributaria con ocasión de retenciones no practicadas y devolución de ingresos indebidos.—3. Indebida repercusión de un tributo ingresado en la Hacienda pública por el vendedor de una operación ulteriormente calificada como exenta de IVA.—IV. A MODO DE CONCLUSIÓN.

I. INTRODUCCIÓN

El art. 221 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria —en adelante, LGT—, como ya hacía la normativa anterior de carácter reglamentario¹, establece que el *procedimiento* para el *reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos* se iniciará de oficio o a instancia del interesado en los siguientes supuestos: a) *Cuando se haya producido duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones* y b) *cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación*, c) *Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes*

1. Los ingresos indebidos se incluían en el art. 7 del RD 1163/1990, de 21 de septiembre, que desarrollaba las previsiones del artículo 155 de la anterior LGT, por cuanto se refería a los ingresos indebidamente realizados «con ocasión del pago de las deudas tributarias».

a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción y d) cuando así lo establezca la normativa tributaria.

La *duplicidad de pago* o el *pago excesivo* de una deuda resultante de un *acto administrativo* o de una *autoliquidación* son dos de los presupuestos que determinan el inicio de un procedimiento de revisión que finalizará, en su caso, con la declaración del derecho a la devolución de los ingresos que tengan el carácter de indebidos. Y su interpretación es fundamental ahora también para recuperar los pagos hechos por el contribuyente cuando se revelan erróneos a resultas de una regulación administrativa.

Puede considerarse al pago excesivo o duplicado como un error material en el acto del pago, en el que se sitúa el origen del ingreso en el acto del pago y no en la liquidación, sin que haya una actuación administrativa que ocasione tal ingreso².

Tradicionalmente la interpretación de dichos términos se ha realizado de forma prevalentemente formalista y restrictiva³, de manera que su concurrencia tenía una limitada virtualidad práctica, ceñida al reconocimiento del derecho a obtener la devolución cuando se constataba que se había pagado dos veces –por error aunque no únicamente⁴– por parte del mismo sujeto –identidad subjetiva– la *misma deuda tributaria*, lo que presuponía una auténtica identidad objetiva –mismo tributo y, en su caso, igual período impositivo–⁵. Circunstancia que no suele ser muy frecuente en la práctica fuera de

2. LOZANO SERRANO, C., «Notas al Derecho regulador de la devolución de ingresos tributarios indebidos», *Tribuna Fiscal*, núm. 2, 1990, pg. 41 y PALAO TABOADA, C., «Nulidad de Reglamentos y devolución de ingresos realizados en virtud de actos dictados en su aplicación», *Revista Centro de Estudios Financieros*, núm. 195, 1999, pg. 5.
3. Restricción propiciada por la normativa anterior, representada por el art. 6º del RPREA de 29 de junio de 1924, cuya interpretación se mantiene en parte en el art. 7º del RD 1163/1990. Según estos preceptos, había de aplicarse el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos con ocasión de la *duplicidad* de pago que tenga lugar *en el mismo y único hecho imponible*. BUJIDOS GARAY, P., «La doctrina de los Tribunales sobre el Procedimiento de Devolución de Ingresos Indevidos», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 22, 1993, pg. 110.
4. GARCÍA NOVOA subrayaba que la duplicidad de pago no había de estudiarse exclusivamente en el ámbito subjetivo del error y citaba como ejemplo una sentencia del TSJ de Castilla y León, de 23 de junio de 1990, similar al que ha servido al Tribunal Supremo para sentar jurisprudencia. En dicha sentencia, se reconocía al contribuyente que no había deducido la retención que no le practicó el retenedor el derecho a la devolución de ingresos indebidos, dado que la Administración había regularizado las retenciones. En ese caso, se afirmaba que se había producido una duplicidad de pago (o pago excesivo), por un error de la empresa, no imputable al retenido, en *La devolución de ingresos tributarios indebidos*. Marcial Pons, Madrid, 1993, pg. 117.
5. ASÍ PRAENA REQUENA, A., «Los expedientes de devolución de ingresos indebidos», *Hacienda Pública Española*, núm. 16, 1972, pg. 277 afirmaba que «para que haya duplici-

los supuestos groseros de pagar de nuevo desconociendo el pago previamente realizado.

Recientemente, sin embargo, los pronunciamientos de los Tribunales apuntan a una *revisión* del significado que cabe atribuir tanto a la duplicidad en el pago de deudas tributarias, como sobre todo a la del pago excesivo respecto a deudas liquidadas por la Administración o autoliquidadas por el contribuyente⁶. Revisión que, ya lo adelantamos, está representada por un desplazamiento del foco de atención del obligado tributario individualmente considerado, que pierde importancia en sí como requisito configurador del doble pago, y pone el acento en la posición de la Administración, quien está obligada a tomar en consideración el pago erróneo que tal obligado hubiera podido realizar en otros períodos impositivos –y por tanto por otros conceptos tributarios relacionados– o el mismo comportamiento de un tercero como es el contribuyente, respecto a la deuda tributaria que pudiera exigírsele al retenedor; para concluir que su comportamiento debe incidir en la regularización que se pretende. Posición que, por otra parte, tiene una mejor

dad de pago es necesario que se cumplan los siguientes requisitos: 1º.–Que los dos ingresos se refieran a un mismo sujeto tributario. 2º.–Que se haga por igual concepto impositivo. 3º.–Que tenga el mismo objeto. 4º.–Que corresponda al mismo período impositivo, y 5º.–Que la cantidad ingresada suponga duplicidad de pago total o parcial. Cuando falta alguno de estos requisitos, cualquier de ellos, no puede hablarse de que haya duplicidad de pago». GONZÁLEZ SÁNCHEZ, en cambio, distinguirá entre la identidad objetiva y subjetiva y el pago indebido cuando no hay identidad subjetiva, «Duplicidad de pago y error de hecho en materia tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 25, 1978, pg. 266. CANO MATA señala una doble condición para que pueda hablarse de duplicidad de pago: identidad de concepto impositivo y de sujeto pasivo, «La devolución de ingresos indebidos en España, según la doctrina del Tribunal Supremo», *VII Jornadas hispano-luso-americanas de Estudios Tributarios. Memoria de la Asociación Española de Derecho financiero*, 1978, Madrid, 1980, pgs. 408-409. También SERRANO ANTÓN entiende que para que se produzca la duplicidad de pago es preciso que se realicen dos ingresos por el mismo hecho imponible a favor de un mismo sujeto activo y por el mismo sujeto pasivo –salvo en el caso de pago por tercero–, por consiguiente, se requiere identidad objetiva y subjetiva. Entraría en el mismo supuesto –aunque es distinto– cuando se realicen dos pagos por el mismo tributo a favor de distintos sujetos, es obvio que uno de ellos es indebido. En *Las devoluciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pgs. 203 y 204.

6. GARCÍA QUINTANA ha subrayado la necesidad de proceder a conceptualizar doctrinalmente la duplicidad de pago, pues hay jurisprudencia que entiende que ésta se produce incluso en relación con dos deudas derivadas de dos tributos distintos, aunque originadas por un mismo presupuesto de hecho (STSJ de Extremadura, de 14 de abril de 1999, al entender que hay duplicidad por la venta de una vivienda, pagándose ITP e IVA), o en relación con un mismo tributo, pero por distinto presupuesto objetivo (STSJ de Cataluña, de 1 de febrero de 1996, por cuotas que sustituyen otras previamente anuladas). En *Devolución de Ingresos Indebidos y Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2004, pg. 83.

correspondencia con la complejidad de los esquemas conceptuales mediante los cuales se aplican los tributos.

En todos estos fallos, suele encontrarse un sustrato común: la interdicción del enriquecimiento injusto de la Administración. Sustrato que si bien se filtra en los procedimientos al ser alegado por los recurrentes, se utiliza sobre todo para evitar precisamente que la Administración consolide situaciones que, a todas luces, son injustas y que son el producto de una aplicación irreflexiva de la normativa que disciplina determinados institutos que tradicionalmente ha tendido a legitimarlas⁷. Más allá de esta función de parapeto que puede cumplir su invocación, da la impresión de que no ha alcanzado como principio general en materia tributaria del que se pueda extraer una eficacia inmediata, sin llegar a tener una auténtica carta de naturaleza.

No estamos, ante un nuevo presupuesto cuya concurrencia determine la devolución de ingresos, distinto de los ya establecidos con carácter general en el artículo 221 LGT. Al menos porque no se han enunciado los elementos que componen y delimitan la existencia de un enriquecimiento injusto en el ámbito tributario. Sin embargo, como novedad y de cara a la interpretación de los presupuestos regulados en ese artículo de la Ley General Tributaria, es importante subrayar la trascendencia que adquiere el pago erróneo, efectuado en un período impositivo distinto, o el pago efectuado por un tercero, obligado tributario también, respecto a la obligación del primero, cuando entre ellos se dan determinadas particularidades.

Todo ello nos lleva a analizar cuándo la duplicidad de pago, el pago excesivo respecto a una liquidación dictada o la duplicidad de cobro verificada por la Administración se entiende, y de qué manera, como presupuestos de la devolución de ingresos indebidos.

II. EL PAGO EXCESIVO A RESULTAS DE UNA REGULARIZACIÓN ADMINISTRATIVA CON EFECTOS EN PERÍODOS POSTERIORES

Cuando la discrepancia entre la Administración y el contribuyente no se centra en la omisión de pagar una determinada deuda tributaria, sino en el cumplimiento tardío del obligado tributario, en un período posterior

7. Piénsese por ejemplo en los casos en que un retenedor se vea obligado al pago de una retención que no se ha deducido el contribuyente y que, por el transcurso de los plazos de prescripción, ya no tenga derecho a obtener mediante la oportuna rectificación.

—siendo indiscutible la satisfacción de la deuda tributaria—⁸, se alude frecuentemente al doble pago como presupuesto de la devolución del pago tardíamente realizado. Ahora bien, al analizarlo con mayor detalle, se aprecia cómo, en realidad, no es el auténtico fundamento de la procedencia de la devolución, sino que es el *exceso del pago* respecto a la deuda liquidada por la Administración, sin perjuicio de que sea paradigmático comprobar que el mismo presupuesto de la concurrencia de un exceso de cobro respecto a una deuda liquidada pueda alcanzar, justamente, el doble de su importe. Por ello, en realidad, aquel queda incluido o absorbido por el específico del exceso satisfecho respecto a la deuda liquidada por la Administración.

Son casos en los que al obligado tributario, a resultas de una inspección o comprobación, se le dicta un acto administrativo que tiene efectos en otros períodos autoliquidados por él, normalmente posteriores, en los que ha ingresado y que, como consecuencia del contenido de la regularización, se revela dicho ingreso como erróneo. La indemnidad pasa por la restitución al contribuyente, quien no debe verse obligado al pago de dos deudas tributarias: la regularizada por la Administración, imputándose a un período más remoto; y la autoliquidada erróneamente por él posteriormente. En cualquier caso, lo que está fuera de duda es que la causa de la devolución es

8. Esta regularización con incidencia en períodos posteriores puede producirse tanto en la imposición personal sobre la renta como en la Imposición indirecta. Así, por ejemplo, podemos pensar en los efectos que produce la regularización de un diferimiento por reinversión, aplicado al amparo del artículo 21 de la Ley 43/1995. Si, como suele ser habitual, la actuación administrativa se ha producido con posterioridad al período en que ha comenzado a tributarse por la renta diferida, y la Administración niega al contribuyente su aplicación, exigiendo la cuota tributaria del período en que tuvo lugar la transmisión, podrá producirse un doble pago (Resolución TEAC 20 de noviembre de 2008). Exactamente igual ocurre cuando la Inspección deniega la deducción de una provisión que, en un período posterior, el contribuyente había imputado a resultados al haber desaparecido la contingencia para la que se dotó (Resolución TEAC 28 de mayo de 2009).

En el seno del IVA encontramos también buenos ejemplos de regularizaciones que tienen efectos en declaraciones-autoliquidaciones de períodos posteriores. En la resolución de 15 de mayo de 2009, el TEAC se pronuncia respecto de un caso en el que la Inspección regulariza, mediante Acta previa, IVA soportado y deducido por el sujeto pasivo en el primer trimestre de 1999, y minora el saldo a devolver por corresponder a cuotas de IVA soportado incluidas en facturas recibidas en el ejercicio 1998 pero que la mercantil había declarado en la autoliquidación correspondiente al mes de enero de 1999. La Administración entendió que no estaba acreditado que no hubieran sido deducidas en 1998. En el Acuerdo de liquidación provisional se hacía constar que: *«Entiende esta inspección que el importe de los 108.488.123 pts. citado en párrafo anterior no procede sea computado hasta tanto no finalice la comprobación en curso en la Delegación de..., en cuyo momento y en función del resultado de la misma procederá o no su devolución, circunstancia ésta que por sí sola determina el carácter de previa de la presente acta»*.

precisamente la liquidación administrativa, siendo que no pueden ser correctos dos impuestos con una misma causa.

Aun existiendo conformidad sobre el carácter erróneo del ingreso efectuado por el obligado tributario con posterioridad y respetándose su calificación de indebido, el problema es que la Administración no accede a su devolución, precisamente, porque, en estos casos, la liquidación está recurrida y de su resultado depende, a su vez, la procedencia o improcedencia de la interpretación o actuación del contribuyente y, con ella, la misma devolución ulterior.

Si el obligado tributario no insta la rectificación de la autoliquidación del período posterior, aunque la Administración no acceda a la devolución mientras está recurrida, podría ocurrir que una vez firme el fallo hubiera prescrito el período impositivo cuya rectificación se habría de pretender, soportando los efectos injustos de un doble pago —tres si contamos la sanciones— si el recurso no ha estimado la anulación de la liquidación.

Para evitar estos efectos, el mismo TEAC, llegando a la misma conclusión de *ingreso indebido*, la alcanza por otro título o causa distinta a la del doble pago de la deuda tributaria. Se refiere el Tribunal al *exceso de pago* respecto a la deuda liquidada por la Administración. Así, por ejemplo, el contribuyente que creyéndose con derecho a la práctica de un diferimiento lo aplica, dejando de tributar en el período en que ha obtenido la plusvalía, pero haciéndolo con posterioridad, ya ha pagado una parte de la deuda cuando la Administración efectúa la comprobación. Dicho pago, aunque erróneo, no puede dejar de tener efectos solutorios, por lo que la liquidación no puede provocar como efecto un nuevo pago por un importe equivalente.

En ese momento en que se produce la exigencia de nuevo pago, aparte del ya realizado en una autoliquidación posterior, es cuando tendrá lugar el pago excesivo a resultas de la liquidación. Y, mientras dicho pago no tenga lugar, no podrá admitirse que se ha producido un pago indebido.

El TEAC ha entendido que el título es indebido porque el pago, tomando en cuenta el que es erróneo, excederá del que se ha incluido en la liquidación administrativa. Según este Tribunal «es un ingreso indebido de acuerdo con lo previsto en el artículo 221.1.b) de la LGT», es decir, «Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación». Y para comprobar que se ha excedido el obligado tributario pagando la deuda tributaria liquidada puede ser suficiente con atender al contenido de la regularización, y en ese caso incoar de oficio un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, o

cuando hiciera falta alguna comprobación sería conveniente que se ampliaran las actuaciones, extendiéndose a aquellos períodos en que pueda tener efectos la regularización suscitada por la Administración tributaria⁹.

Configurado así el presupuesto de la calificación de los ingresos como indebidos, el plazo de prescripción para instar la rectificación de la autoliquidación en la que se ha pagado erróneamente, no podrá comenzar a computarse desde que se produzca el ingreso de la misma, sino más bien desde que tenga lugar el pago de la liquidación administrativa recurrida, cuya ejecutividad se pudiera hallar suspendida. Esto es, como en la prescripción el tiempo juega un papel esencial, mientras no se haya producido un pago en exceso respecto de lo liquidado no podrá comenzar a computarse el plazo de prescripción. Sólo así, desde el momento en que se produzca el segundo pago, nacerá el derecho a la devolución del ingreso indebido y, con él, comenzará a computarse el plazo de prescripción para obtener la devolución de dicho ingreso. De acuerdo con la tesis de la *actio nata*, contenida en el art. 1960 del Código Civil, «El tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, cuando no haya disposición especial que otra cosa determine, se contará desde el día en que pudieron ejercitarse».

Sólo así se entiende la indicación del TEAC que afirma que no hay que estar al plazo de prescripción del artículo 67.1.c) LGT referido al «derecho a solicitar las devoluciones de ingresos indebidos», sino al plazo de prescripción del derecho a obtener las devoluciones de ingresos indebidos [art. 66.d) LGT], cuyo inicio se producirá de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 67.1.d) LGT¹⁰.

De esta manera el Tribunal soluciona varios problemas que se suscitan.

Por una parte, aunque se recurra una liquidación y se suspenda la ejecución de la deuda tributaria, no comenzará a computarse el plazo de prescripción para obtener la devolución de una deuda tributaria afectada por la regularización mientras no tenga lugar un segundo pago. Cuando, una vez desestimado el recurso, gane firmeza la resolución y se abone la deuda tributaria, comenzará el plazo para obtener la devolución pues en ese momento del pago efectivo se habrá producido el ingreso indebido.

9. En aquellos casos en los que la Administración tributaria regularice un ejercicio, de forma tal que dicha regularización incida en otro posterior no sometido a inspección, generando que en dicho ejercicio posterior, el contribuyente haya pagado de más, es criterio de este Tribunal (entre otras las Resoluciones de 8 de noviembre de 2006, RG 3754/04, y 20 de noviembre de 2008), que «la Administración deba iniciar de oficio respecto de dicho ejercicio posterior un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, o en su caso, ampliar actuaciones respecto a dicho ejercicio posterior afectado».

10. Res. TEAC 20 de noviembre de 2008 y 12 de mayo de 2009, entre otras.

El ingreso efectuado con ocasión de la presentación de una autoliquidación puede devenir «posteriormente» indebido como consecuencia de un acto administrativo de fecha posterior, que condicione el importe autoliquidado. Ahora bien, para que efectivamente sea indebido deberá haberse producido ese pago en exceso o, más propiamente, esa duplicidad de pago que tiene lugar al abonar la liquidación discutida, además de la previamente autoliquidada.

Pero, además respecto de aquellos ejercicios en los que el obligado tributario haya pagado de más, debería ser la Administración quien habría de iniciar un procedimiento de devolución de oficio de los ingresos, si previamente no entendió necesario extender las actuaciones a aquellos ejercicios en los que la regularización practicada pudiera tener incidencia. Pero aun en el caso de que la Administración no procediera al respecto, el contribuyente, efectuado el segundo pago, dispondrá de un plazo de cuatro para obtener la devolución.

III. LA DUPLICIDAD DE PAGO DE LA DEUDA TRIBUTARIA EN LOS SUPUESTOS DE RETENCIÓN Y DE REPERCUSIÓN

1. ¿DUPLICIDAD DE PAGO POR UN CONTRIBUYENTE O DUPLICIDAD DE COBRO POR LA ADMINISTRACIÓN?

El caso de las retenciones erróneamente no practicadas y de los actos de repercusión indebidamente efectuados cuyas cuotas se han deducido por quienes los han soportado resulta todavía más problemático que el supuesto anterior, pues un análisis individual de la relación jurídica originada entre el retenedor o el sujeto que deduce la repercusión y la Hacienda Pública impediría de todo punto la conceptualización del doble pago como presupuesto de la devolución de los ingresos¹¹. Es decir, si se atiende *únicamente* a la autonomía de la obligación de practicar la retención y se regularizan las cuotas de repercusiones erróneamente efectuadas, nunca podría admitirse que nos encontramos ante un doble pago de la misma deuda tributaria, pues la del retenedor nada tendría que ver con la propia del sujeto pasivo, si aparecen claramente desconectadas y carentes de ningún punto de relación o influencia mutua.

11. Basta pensar en la identificación del doble pago la exigencia conjunta de una identidad objetiva —mismo concepto— y subjetiva —efectuado por el mismo sujeto—, para reparar en la deuda del retenedor y la del contribuyente son claramente autónomas.

Sin embargo, si reparamos en los inexcusables efectos que el pago de la deuda tributaria del contribuyente habría de tener sobre la exigencia de la obligación de retener¹², siendo que ésta es dependiente de aquélla, su extinción por pago debería imposibilitar a la Administración la exigencia al retenedor de la retención no practicada. Pues el obligado a retener no tendría forma de resarcirse del pago efectuado a posteriori a la Administración si el sujeto pasivo hubiera perdido la posibilidad de impugnar su autoliquidación por prescripción, consolidándose una criticable doble imposición o pago, orquestada por medio de la retención tardíamente exigida.

En cambio, si superamos los miopes esquemas de la hipertrofiada concepción de la autonomía de la obligación del retenedor o del sujeto que está obligado a efectuar la repercusión, sin perder de vista la interrelación entre la obligación de retener y la de pagar la cuota tributaria por el retenido y de los efectos recíprocos que deben producirse entre ellas, no resultará complicado admitir que retenedor y retenido contribuyen al pago de una «misma» deuda, más allá del régimen legal que exige una parte de ella a cada uno, asociándola a presupuestos de hecho diferenciados, dotándolas de una autonomía que no puede entenderse absoluta, pero sin poder desconocer la existencia de un núcleo común diferenciado exclusivamente por el carácter anticipado de la retención respecto a la deuda del contribuyente. Dicho en otros términos, si concluimos, como ha hecho el Tribunal Supremo, que en estos casos se produce un doble cobro a favor de la Administración, tiene que haber existido un doble pago de una misma deuda, aunque el mecanismo por el que se lleva a cabo, por definición, entraña la intervención de dos sujetos distintos, retenedor y retenido, o sujeto que repercute y el que soportar la repercusión. Lo que no obstará para admitir la existencia de la duplicidad y, en su caso, de la devolución del ingreso indebido.

Sólo así se entiende la afirmación del Tribunal Supremo de que con la exigencia tardía de las retenciones no practicadas por los obligados a retener,

12. El Tribunal Supremo (STS 13 de noviembre de 1999), al referirse a uno de los más graves problemas derivados de la *insuficiente* regulación del instituto jurídico de la retención tributaria, critica que no se regulen los efectos que debe producir en la obligación del retenedor el pago de la deuda tributaria del contribuyente, ya que las normas se limitan a regular, a lo sumo, las relaciones entre retenedor y retenido cuando su calificación respecto al pago no es coincidente, arbitrando mecanismos tales como los de la elevación al íntegro o el puro desconocimiento para el sujeto pasivo de lo que haya hecho el retenedor con la retención, pero nada se regula para el caso en que la retención se aplique con idéntica calificación por el retenedor y por el retenido, porque ambos entiendan con claridad que no procede su práctica o que corresponde por un porcentaje inferior (*vid.* también STS 5 de marzo de 2008).

ni deducidas por los contribuyentes, se produce una «clara, rotunda y abusiva doble imposición» (STS 13 de noviembre de 1999, F. 5º y 27 de febrero de 2007, F. 8º), que no puede tolerarse al producirse a favor de la Administración: *«Si la pretensión de obtener un doble pago (y no otra cosa es la doble imposición) constituye un claro abuso cuando tiene lugar en el seno de las relaciones entre particulares, el reproche que esta conducta merece es claramente superior si proviene de un ente público. Cuando un ente público pretende un doble pago no sólo incurre en un patente abuso de derecho quebrantando el principio universal de “buena fe” que ha de regir las relaciones jurídicas, sino que conculca las bases esenciales del ordenamiento jurídico uno de cuyos pilares es la “objetividad con que la Administración ha de servir los intereses generales” y “actuar conforme a la Ley y al Derecho” (art. 103 Constitución). Pues bien, cuando esto sucede se supeditan estos valores básicos de la convivencia a consideraciones meramente económicas de un rango claramente inferior y, sin duda, tal resultado debe ser corregido».*

Esa identidad de pago descansa en la misma naturaleza de la retención, ya que aunque la doctrina sobre la misma no sea uniforme o unánime sobre si dicha retención es una obligación accesoria de otra principal, una obligación dependiente de otra o simplemente en garantía de cumplimiento de otra, es evidente que no puede permanecer cuando ha sido cumplida la obligación principal, de la que depende o a la que garantiza (STS 27 de febrero de 2007).

Del mismo modo hay que razonar en relación con las regularizaciones administrativas en las que se deniega el derecho a deducir cuotas soportadas de IVA, desconociéndose que la repercusión se ha consumado y sobre todo que ha teniendo lugar el ingreso efectivo por parte de quien efectuó la repercusión. En dichas regularizaciones, si la Administración se limita a denegar la deducción de una cuota efectivamente soportada, también puede producirse ese doble cobro si el sujeto que repercutió e ingresó no solicita la devolución del ingreso correspondiente¹³.

De nuevo se produce una duplicidad de pago, pues la cuota cuya deducción se deniega ya ha sido previamente percibida por la misma Administración, si bien se ingresó de parte de quien repercutió. Ello pone de relieve la similitud con los casos de retenciones más profusamente analizados por el

13. Hasta tal punto es así que FALCÓN Y TELLA defiende que hasta en el caso de emisión de facturas falsas, no existe razón alguna para negar el derecho a la deducción del IVA efectivamente soportado, máxime cuando la conducta de emisión ya se castiga, incluso con una sanción agravada, «El principio de la buena fe y la imposibilidad de que el sistema de retenciones o el sistema de deducción cuota a cuota del IVA supongan un doble pago: la STS 27 de febrero de 2007 y la SAN de 2 de octubre de 2007», *Quincena fiscal*, núm. 19, 2007, pg. 7.

Tribunal Supremo; ya que también en estos casos podemos aludir a la duplicidad de pago o cobro que se produce con la regularización, siempre que no se arbitre alguna medida para evitarlo. La Administración cobra cuando se ingresa la repercusión por parte del sujeto pasivo que la practicó, volviendo a cobrar cuando le exige la cuota al sujeto que soportó la repercusión, al entender que no es deducible.

Con todo, lo más importante es destacar que el doble pago que, en su caso, podrá dar cobertura a la obtención de ingresos indebidos, no es, ni mucho menos, un presupuesto que requiera identidad subjetiva alguna, como venía manteniéndose tradicionalmente. Y no la requiere, al menos, en relación con las retenciones y con los actos de repercusión, en los que el doble cobro por parte de la Administración se produce aunque un mismo sujeto no pague dos veces. Y siendo criticable que la Administración cobre más de lo que las normas le autorizan —sólo una deuda tributaria, percibida de dos sujetos, retenedor y retenido—, ha de entenderse que, al menos en estos casos, el doble pago, aun de sujetos distintos, se ha producido.

Esta interpretación, por lo demás, tampoco está imposibilitada por el tenor de la LGT, al remitirse simplemente al doble pago de deudas tributarias. No se exige con ello que el doble pago se haya de efectuar por el mismo sujeto, debiéndose entender que la mención a la deuda tributaria se hace en un sentido amplio, para dar cabida a los casos en que en el pago de la deuda intervienen otros institutos tributarios como la retención o la repercusión.

Con estos matices, también las retenciones y las repercusiones pueden ser generadoras de ingresos indebidos, en los términos que, a continuación, resumimos.

2. DOBLE PAGO DE LA DEUDA TRIBUTARIA CON OCASIÓN DE RETENCIONES NO PRACTICADAS Y DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS

La imposibilidad de exigir las retenciones cuando la deuda tributaria declarada por el contribuyente se ha extinguido ha sido analizada por el Tribunal Supremo, cuya jurisprudencia ha obligado al mismo TEAC a cambiar su tradicional posición que venía manteniendo en relación con la devolución de ingresos indebidos producidos en la regularización del retenedor¹⁴.

14. Después de haber recaído la STS de 13 de noviembre de 1999, el TEAC mantenía su criterio claramente contrario a la actual jurisprudencia, entendiendo que de la citada sentencia del TS no se podían extraer las citadas conclusiones porque en la misma el Alto Tribunal se pronunciaba en términos hipotéticos sobre la posibilidad de que la Administración llamara al procedimiento a los auténticos sujetos pasivos del Impuesto, sin que dicha sentencia se pudiera interpretar como doctrina jurisprudencial.

Para el Tribunal Supremo (STS 27 de febrero de 2007), el cobro por parte de la Administración tributaria de la retención que debió practicarse implica un enriquecimiento injusto de la Administración, pues en el ingreso de la cuota de los sujetos pasivos correspondiente a su deuda tributaria ya ha sido cobrada con la retención no practicada y que por dicha actuación administrativa posteriormente se exige. Por ello, si además de la cuota exigida a los sujetos pasivos (que habrá sido mayor al no haber sido objeto de retención) también se le impone el pago de la retención al retenedor, resultará que la Administración habrá recibido una doble retención: una, la devengada de los sujetos pasivos, aunque formalmente haya figurado como cuota del sujeto pasivo y no como retención; y otra, la cantidad que ahora se exige en concepto de retención a la entidad retenedora¹⁵.

De esta manera y reiterando lo afirmado en otra sentencia anterior con la que el Tribunal Supremo entendió que formaba jurisprudencia (STS 13 de noviembre de 1999), la actuación de la Administración exigiendo la retención al retenedor cuando ya ha sido pagada por el sujeto pasivo la cuota correspondiente a su deuda tributaria implicaba una *clara, rotunda y abusiva doble imposición*¹⁶.

Por su parte, la calificación de estos supuestos como ingresos indebidos ha sido efectuada por el mismo TEAC (Res. 3 de abril de 2008), quien en

dencial (Resolución del TEAC de 7 de febrero de 2003, RG 8709/1999 y otras resoluciones posteriores que ratificaban esta primera).

15. Obsérvese, afirma el Tribunal Supremo (5 de marzo de 2008, F. 9º) para dejar bien claro que la autonomía de la obligación tributaria está regulada para aquellos supuestos en que existe una falta de coincidencia entre lo hecho por el retenedor y lo declarado por el sujeto pasivo en su declaración. Ante dicha identidad, la única discrepancia es la que formula la Administración con posterioridad, cuando la obligación tributaria ya está liquidada, y, por ello, olvidándose de una circunstancia trascendental: que la deuda principal ya ha sido pagada.
16. Según la STS 13 de noviembre de 1999 (rec. 166/1995), si la entidad retenedora declaró correctamente el importe total de las retribuciones de trabajo personal, aplicando a éstas los tipos porcentuales de la tabla de retenciones y si todos los empleados de la entidad hubieran declarado verazmente, por su parte, a efectos de su IRPF, sus retribuciones de carácter personal, puede afirmarse apodícticamente que respecto de todas estas retribuciones habrían pagado el impuesto correspondiente, y, por tanto, la exigencia posterior a la entidad retenedora de cuotas adicionales por retenciones supondría una doble imposición que sólo se podría corregir exigiendo la empresa retenedora a sus empleados el reembolso de las cuotas adicionales por el concepto de retenciones y, a su vez, los empleados deberían revisar sus declaraciones, deduciéndose estas cuotas adicionales por retención, lo cual daría lugar a las correspondientes devoluciones, con independencia de los consabidos problemas de prescripción, admisión o no por parte de los empleados el reembolso exigido, elevación al íntegro de las retribuciones, etc.

un supuesto en que el retenedor había pagado la deuda de la retención exigida por la Administración a resultas del abono de unos rendimientos del trabajo, concluye que, en aplicación de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, estamos ante un ingreso indebido, debiéndose proceder a su devolución.

Si bien no alude expresamente al doble pago del art. 221.a) LGT, sino que se remite al enriquecimiento injusto de la Administración como límite de la autonomía de la obligación de retener (Res. TEAC 3 de abril de 2008, F. 5º), lo cierto es que esa duplicidad de pago o cobro y sobre todo al pago excesivo respecto a la deuda liquidada está presente en el fundamento último de la devolución que, en última instancia, se acuerda. Y ello es tanto consecuencia del hecho de que no se analicen con detalle los requisitos a los que se asocia dicha concurrencia del enriquecimiento injusto, como del hecho de que se aluda en todo momento a la interdicción del doble cobro administrativo que se ha producido como auténtico fundamento de la calificación de los ingresos como indebidos.

Se toman varios elementos en cuenta para concluir la procedencia de la devolución. Se parte de una regularización administrativa por la que se liquida una deuda tributaria por retención. Pero, además, se repara en que esa deuda liquidada ya ha sido satisfecha por el contribuyente, quien no ha minorado su cuota líquida en la cuantía de la retención no practicada, ingresando una cuantía superior u obteniendo una devolución inferior.

En estas circunstancias, si el retenedor paga la totalidad de la deuda liquidada (no es suficiente con suspender la ejecutividad de la resolución), está pagando en exceso, dado que la deuda ya la ha satisfecho el contribuyente. Por ello, procede la devolución de ese ingreso indebido que se produce, sin perjuicio de las consecuencias que cupiera apreciar respecto a los intereses de demora y las sanciones que el retenedor pudiera merecer¹⁷.

En consecuencia, al igual que afirmábamos en el supuesto de la regularización administrativa con efectos en períodos impositivos posteriores, es fácil colegir que también en este caso la causa que legitima la devolución preten-

17. No obstante, la eventual «reparación del daño» debería tomarse al menos como circunstancia atenuante, pues el único comportamiento ilícito provocado con la actuación del retenedor que no retiene es un tipo de peligro, y no de daño. Por eso mismo, entendemos plenamente la observación de que, tras esta jurisprudencia, lo que queda en entredicho es la vulneración del principio de proporcionalidad de las sanciones previstas por dejar de ingresar, pues se sanciona el haber dejado de ingresar una deuda que ha acabado ingresándose. CAYÓN GALLARDO, en «Comprobación a retenedores y posible enriquecimiento injusto de la Administración. La doctrina del Tribunal Supremo y sus efectos», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 82, pg. 18.

dida es la de haber pagado en exceso respecto a la deuda liquidada, siendo el fundamento el art. 221.b) LGT, con los mismos efectos respecto al inicio del cómputo del plazo de la prescripción.

Por último, tanto en este caso como en el anterior, se exige el doble pago efectivo como condicionante de la existencia del exceso del pago, si bien tal duplicidad de pago se produce atendiendo a los pronunciamientos de la más reciente jurisprudencia. De ellos destaca el principio de que es la Administración quien tiene más fácil conocer si el sujeto pasivo al que no se le ha practicado retención, ha obtenido la devolución por rectificación de la autoliquidación presentada.

Sobre la carga de la prueba, la Audiencia Nacional, en sentencia de 6 de febrero de 2007, ha considerado lo siguiente: *«Una cosa es que con arreglo al art. 114 LGT corresponda al contribuyente la carga de la prueba (...), presupuesto del que parte esta sentencia, y otra muy distinta es que esta norma conduzca a resultados incompatibles con la tutela judicial efectiva de un derecho porque, agotada al máximo la actividad del recurrente en orden a probar lo que le incumbe, no puede reputarse válida la actuación pasiva de una Administración que teniendo la posibilidad de aportar de forma razonable los datos necesarios para concluir si procede hacer efectivo el derecho del recurrente no lo hace, condenando al fracaso la acción ejercitada. No se trata pues de que este Tribunal realice un alteración indebida de la carga de la prueba, sino que hace uso de las atribuciones que le confiere el art. 24.11º CE para proceder a una equitativa redistribución de los esfuerzos probatorios que conduce a la estimación del recurso».*

Por tanto, comprobar si el contribuyente se ha deducido para el cálculo de su cuota diferencial la retención no practicada es información que no sólo obra en poder de la Administración, sino que puede ser analizada sin dejar lugar a dudas ni necesitar ninguna actividad investigadora, bastando una simple verificación.

Por ello, no es el contribuyente quien está obligado a demostrar hechos que son conocidos por la Administración.

3. INDEBIDA REPERCUSIÓN DE UN TRIBUTO INGRESADO EN LA HACIENDA PÚBLICA POR EL VENDEDOR DE UNA OPERACIÓN ULTERIORMENTE CALIFICADA COMO EXENTA DE IVA

También se ha pronunciado la jurisprudencia sobre la existencia de un eventual enriquecimiento injusto verificado a favor de la Administración en la relación existente entre el sujeto que indebidamente ingresa una cuota tributaria por IVA, que igualmente, de forma indebida, repercute, cuando se le liquida al sujeto repercutido una cuota tributaria por la deducción de un

IVA que a posteriori resulta no deducible, al provenir de una operación no sujeta o exenta¹⁸. Enriquecimiento que se produce por el hecho de que, por unas *mismas operaciones*, el adquirente se ve obligado a atender un *doble pago o tributación*¹⁹.

En el supuesto en cuestión, se regularizó la situación de un contribuyente que dedujo las cuotas tributarias que le fueron repercutidas por la adquisición de unos terrenos que él mismo y los sujetos que efectuaron la repercusión consideraron sujetos y no exentos al Impuesto sobre el Valor Añadido. Años después de habérselas deducido el comprador, entiende la Inspección que se trataba de terrenos que no tenían la condición de edificables y que, por tanto, la venta no estaba sujeta a IVA sino al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITPyAJD). Por esa razón, además de exigirse a quien soportó la repercusión la cuota correspondiente por una cuota que no era deducible, se le exigieron los correspondientes intereses de demora.

El TEAC, por su parte, confirmó el Acuerdo de la Inspección, consciente de que el comprador había soportado en su día la repercusión y de que el vendedor también había ingresado en Hacienda. Por ello, dado que, al negarle la deducción le exigía, a su vez, la cuota que había pagado al vendedor, estaba produciéndose un doble pago o tributación. Por ello, el mismo Tribunal Económico-Administrativo, para paliar ese doble gravamen desestimó la reclamación, pero sin perjuicio de que «al haber satisfecho el Impuesto, se pueda instar por el vendedor la devolución de ingresos indebidos por el IVA repercutido e ingresado». El comprador —que perdía la deducción— debía requerir al vendedor para que instara la devolución de un IVA indebidamente ingresado.

De esta forma, se produce un indudable doble pago por parte del adquirente de los bienes. El que satisfizo en su día al vendedor, al entender de

18. Es cierto que en la Sentencia de 3 de abril de 2008, el Tribunal Supremo no utiliza expresamente la existencia del enriquecimiento injusto de la Administración en su argumentación, pero sí que se refiere al doble cobro que se produce con ocasión de la regularización. Los declarantes, por su parte, sí que identificaban dicho doble cobro como tal enriquecimiento injusto.
19. Contrasta esta situación con la regulación prevista en la normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, antes de la vigencia del art. 62.8 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en la que se partía del principio o regla de que el pago equivocado carecía de todo efecto liberatorio. Así, tanto el art. 18.2 TRITPyAJD como el 33.3 del Reglamento de 1995 que lo desarrolla, establecían que si procedía la liquidación por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y se efectuaba indebidamente la repercusión del IVA, ello no eximía en ningún caso a los sujetos pasivos por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de sus obligaciones tributarias, sin perjuicio del derecho del vendedor a la devolución de los ingresos indebidos que hubiere lugar en su caso por el IVA.

consuno que la entrega estaba sujeta y no exenta al IVA, y ahora, tiempo después, cuando la Inspección, al calificar la operación como exenta, ha regularizado la deducción, exigiéndole, con intereses, la cuota que en día el comprador abonó al vendedor.

Teniendo en cuenta el ingreso de la cuota repercutida por el vendedor al comprador, la Administración estaba cobrando dos veces: el ingreso de la repercusión impropia que no había devuelto y el ingreso de la cuota indebidamente deducida. Doble pago que no generaría perjuicios al sujeto pasivo si, en última instancia, al vendedor se le acababa devolviendo y éste, a su vez, lo devolvía al comprador. Esta postura que pretendía garantizar la indemnidad del sujeto pasivo, según el Tribunal Supremo, *no podía considerarse razonable por los graves perjuicios que se ocasionaban al contribuyente*²⁰.

No es razonable la postura adoptada por la Administración (Inspección y TEAC), en la que se confía a una hipotética y complicada devolución que puede no llegar a producirse la neutralización del efecto del doble pago. En su lugar, entiende el Tribunal Supremo, que lo que procedía era adoptar una solución más favorable al contribuyente: *«Es cierto que el adquirente no podía deducir las cuotas indebidamente repercutidas, pero en realidad soportó la repercusión, cuestionándose la sujeción del IVA varios años después, por lo que la Inspección, en esta situación, debió limitarse, ante la conclusión de la exención del IVA, [...] reflejándose la improcedencia de la repercusión de las cuotas del IVA y, al mismo tiempo, la inexistencia del derecho a la devolución por haber deducido el importe de las cuotas en declaraciones posteriores»*.

Con esta conclusión, la Administración no sólo no volvía a cobrar del comprador lo que éste pagó al vendedor por repercusión y que éste ingresó, sino que impedía también que cualquiera de ellos —comprador o vendedor— instara la devolución de unas cantidades que había recibido la Administración por otros conceptos pero que se aplicaban a la deuda tributaria.

En conclusión, y aunque esté expedita la vía de requerir a un tercero para que obtenga la devolución y la entregue a quien soporta la doble tributación, o simplemente que el sujeto que se dedujo la cuota indebidamente inste la rectificación del ingreso de la autoliquidación, el Tribunal Supremo

20. Afirma el TS en la sentencia de 3 de abril de 2008 (F. 6º): «Es patente que la pretensión de la Administración de cobrar por las cuotas indebidamente deducidas, y además con sus intereses, con independencia de la regularización sobre la base de la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, conduce a una situación totalmente injusta, con el consiguiente perjuicio para el adquirente, en cuanto comporta una doble tributación para el adquirente por unas mismas operaciones que sólo puede ser reparada si al final se consigue la devolución del IVA».

se ha decantado por una solución más inmediata y favorable para los intereses del sujeto que ha soportado la repercusión. Y ello, con el único argumento de que no está obligado a efectuar un doble pago o tributación por una misma operación, doble tributación que, en nuestra opinión, nos recuerda la tesis mantenida por este mismo Tribunal en relación con las retenciones.

Sin embargo, esta conclusión ha sido posible precisamente porque, a diferencia de lo que ocurría con el ITP antes de la vigencia del 62.8 Ley 58/2003, General Tributaria, no existe un precepto expreso en la normativa del IVA, ni en ninguna otra parte del ordenamiento tributario que *prive absolutamente de todo efecto liberatorio al pago erróneo*. Y, no existiendo ningún precepto, lo que impone la interdicción del enriquecimiento injusto o la prevención del doble cobro por la Administración es una regla distinta²¹: que concilie los intereses de la Administración y, sobre todo, los del contribuyente. La Administración cobra, indudablemente, pero el contribuyente no tributa dos veces por la misma operación.

Por lo demás, esta sentencia es casi consecuencia de otras anteriores, en las que el Tribunal Supremo adelantaba esta postura anticipando un cambio de su jurisprudencia, al reconocer legitimación al sujeto que había soportado la repercusión para solicitar la devolución de ingresos indebidos realizados por el sujeto que repercutió. En estos fallos, el Tribunal Supremo es particularmente cauteloso para evitar que el reconocimiento del derecho a la devolución no pueda llegar a perjudicar a la misma Administración, favoreciendo al sujeto pasivo y al sujeto que efectuó la repercusión, que origine un empobrecimiento injusto de la Administración.

Esta cautela se traduce, no obstante, en que en aquellos casos en los que el sujeto que se ha deducido una cuota que de IVA repercutida que no debía, puede instar la rectificación de la autoliquidación presentada por el sujeto que le ha repercutido, si bien además de probar el pago de la repercusión, ha de acreditar también el ingreso efectuado por quien le repercutió²².

En este caso, el principio de *facilidad probatoria* aplicado por la Audiencia Nacional no puede desplegar los mismos efectos ni tener los mismos resulta-

21. Según el Tribunal Supremo, no podía extraerse esta interpretación del art. 9.2 del Real Decreto 1163/1990 por los perjuicios que ocasionaba al contribuyente.

22. Así, por ejemplo, en la STS 9 de enero de 2008, el Tribunal entiende que para que el sujeto que se ha deducido las cuotas tenga derecho a la devolución del impuesto ingresado por quien repercutió, han de acreditarse dos extremos, esto es, la repercusión y al pago de su importe; pero, al mismo tiempo, debía justificar el requisito de ingreso cuya devolución se pide o al menos ofrecer datos precisos sobre el mismo.

dos favorables para el contribuyente que en el caso de las retenciones. Y ello, fundamentalmente porque, a diferencia de la deducción de las retenciones, que por el número y ubicación son fácilmente identificables, el ingreso en Hacienda de la cuantía repercutida no es fácilmente verificable pues se confunde con el resto de operaciones que tienen la misma tipología y se confunden en la declaración.

IV. A MODO DE CONCLUSIÓN

En todos los supuestos de devolución referidos, se esgrime, implícita o explícitamente, la interdicción del enriquecimiento injusto de la Administración, si bien no llega a erigirse como auténtico fundamento de la misma, por mucho que se le quiera otorgar un campo de actuación específico en el ámbito administrativo²³. Ahora bien, más que comprobar cuáles son los requisitos²⁴ del enriquecimiento y su eventual aplicación al ámbito tributario,

23. La sentencia de la sección 4ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de 6 de octubre de 2003, tras rastrear dicha figura en el ordenamiento jurídico —artículo 10.9 CC, 65 de la Ley Cambiaria y del Cheque, 18 a 20 de la Ley 3/1991, de 10 de enero, de Competencia Desleal y Ley 508 de la Compilación de Derecho Civil Foral Navarro o Fuero Navarro— señala que «la admisión, entre nosotros, de la figura enriquecimiento injusto, tanto en lo que respecta a su construcción como a sus requisitos y consecuencias, es obra de la jurisprudencia civil (...) Así, de una parte, se llega a la distinción del principio y de la acción del enriquecimiento sin causa mediante la construcción de una figura jurídica que tiene como “sentencia de referencia” la ya antigua, pero tantas veces reiteradas, de 28 de enero de 1956. Y, de otra, se supera la originaria subsidiariedad de dicha acción dotándola de una amplia funcionalidad y de un progresivo ensanchamiento de los supuestos en que aquélla se reconoce», añadiendo que «la jurisprudencia del orden contencioso-administrativo, al menos, desde los años sesenta, viene también admitiendo la aplicación de la figura del enriquecimiento injusto a determinados supuestos en el ámbito específico del Derecho administrativo, especialmente proyectados, por su naturaleza revisora de la actuación administrativa, a las Administraciones públicas».
24. En dos conocidas sentencias de 22 de enero y 10 de noviembre de 1975, se destacan ciertos supuestos o requisitos del enriquecimiento injusto. El análisis de la referida jurisprudencia de esta Sala (cfr. SSTs, Sala 3ª, de 30 de abril y de 12 de septiembre de 2001 y 15 de abril de 2002, *ad exemplum*, admitiendo la figura en Derecho administrativo y acogiendo los requisitos elaborados por la Sala 1ª de este Alto Tribunal) denota una consideración del enriquecimiento injusto como principio general o como supraconcepto, que le otorga una cierta identidad y unidad, aunque ello no supone que no se manifieste con una cierta autonomía y singularidad en su proyección a la Administración respecto a su actuación sujeta al Derecho administrativo. Pero, en cualquier caso, son básicamente los requisitos establecidos por la jurisprudencia civil, acogidos expresamente por esta Sala, los que rigen y se aplican a los casos en que se reclama frente a la Administración, eventual o supuestamente enriquecida sin justa causa», así reconoce que «desde la citada sentencia de referencia de 28 de enero de 1956, según la doctrina de la Sala primera y de esta misma Sala, pueden considerarse como requisitos para la procedencia de la acción de enriqueci-

se identifica simplemente con la prohibición de un resultado: una *doble tributación* a la que se tilda de clara, rotunda y abusiva, de la que no puede beneficiarse la Administración.

Más que ofender a este principio cuya virtualidad no está plenamente configurada en el ámbito tributario, la pretensión de doble cobro por parte de la Administración incurre en un patente abuso de derecho, quebrantando el principio de la buena fe que ha de regir las relaciones jurídicas y conculcando el principio de objetividad con que la Administración ha de servir a los intereses generales, actuando conforme a la Ley y al Derecho.

No sirve la Administración al principio de objetividad ni a la buena fe si con su actuación desplegada sobre el obligado tributario, hace propio un ingreso que no le corresponde. Así ocurriría en el caso de la renta tardíamente satisfecha en el Impuesto sobre la Renta, o en el de las retenciones no deducidas que se exigen al retenedor, o en las repercusiones indebidamente soportadas, cuando la Administración no toma en cuenta los efectos de la regularización que efectúa.

Por lo demás, el mecanismo para conseguir el restablecimiento del desequilibrio provocado por el doble cobro es la vía de los ingresos indebidos. En ella se habrá de comprobar si ha tenido lugar la duplicidad de pago o el

miento injusto o sin causa los siguientes: a) El enriquecimiento o aumento del patrimonio del enriquecido, constituido por cualquier ventaja o atribución patrimonial abocada a producir efectos definitivos. b) El empobrecimiento de quien reclama o de aquel en cuyo nombre se reclama, pecuniariamente apreciable, aunque entendido en su más amplio sentido siempre, que no provenga directamente del comportamiento de quien lo sufre. c) La relación causal entre el empobrecimiento y el enriquecimiento, de forma que éste sea el efecto de aquél. O, dicho en otros términos, que al enriquecimiento siga un correlativo empobrecimiento. d) La falta de causa o de justificación del enriquecimiento y del correlativo empobrecimiento», poniendo de relieve que «este último requisito, crucial en la delimitación del ámbito del enriquecimiento injusto, es el que presenta mayores dificultades prácticas. Si bien puede decirse que, desde la perspectiva de un "concepto de Derecho estricto" que impera en nuestra jurisprudencia al aplicar la figura del enriquecimiento injusto, o se considera que la ausencia de causa equivale a falta de justo título para conservar en el patrimonio el incremento o valor ingresado, o se atiende a concreciones de la acción a través de la *conditio* por una prestación frustrada al no conseguirse la finalidad a la que va enderezada; *conditio* por intromisión o por invasión en bienes ajenos; y *conditio* por desembolso. Pero, en cualquier caso, deben hacerse dos precisiones, de una parte, que junto a la *conditio indebiti* se sitúa la *conditio causa data causa non secuta* y la *conditio ob causam finitam* para incluir los supuestos en que, existiendo inicialmente una causa, desaparece luego ésta, y, de otra, que la antijuridicidad del enriquecimiento no es ajena a la construcción de la figura de que se trata; si tal requisito se entiende como confrontación con valores inherentes al propio ordenamiento».

pago excesivo respecto al acto de liquidación. Dicho pago excesivo requerirá comprobar los dos extremos siguientes.

En primer lugar, debe existir un acto de regularización dictado por la Administración que tendrá efectos en otros períodos impositivos –imposición personal sobre la renta–, o bien respecto al mismo período pero de obligaciones tributarias relacionadas con la principal de contribuir, nacida por la realización del hecho imponible. Así, si la Administración entiende que el contribuyente no tiene derecho a una provisión deducida, pero que en un período posterior ha tributado al imputarse como ingreso, debe considerar los efectos que se producen en ambos períodos. De ahí que se indique, por parte del TEAC, la pertinencia de ampliar actuaciones.

En segundo lugar, no hay ingreso indebido si no ha tenido lugar el segundo pago efectivo. Así, si la resolución está recurrida y la eficacia de la liquidación suspendida, mientras no se pague esa liquidación, no comenzará a computarse el plazo de prescripción. Precisamente desde ese segundo pago comenzará a computarse el plazo para «obtener», que no para solicitar, la devolución de los ingresos indebidos.