

LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS EN EL ÁMBITO DE LOS IMPUESTOS LOCALES

Víctor BORREGO CALDERÓN

*Técnico de Gestión Tributaria de la Administración Local
Ayuntamiento de Arcos de la Frontera*

SUMARIO

1. Introducción
2. La devolución de ingresos derivada de la normativa de cada tributo.
 - 2.1. Legislación básica aplicable.
 - 2.2. Características
 - 2.3. El procedimiento de devolución de ingresos derivada de la normativa de cada tributo
3. La devolución de ingresos indebidos.
 - 3.1. Legislación básica aplicable.
 - 3.2. Características
 - 3.3. El procedimiento de devolución de ingresos indebidos.
 - 3.4. Sujetos legitimados para instar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos.
 - 3.5. Sujetos beneficiarios de la devolución.
 - 3.6. Contenido del derecho a la devolución de ingresos indebidos.
 - 3.7. Impugnación de los actos declarativos de la devolución de ingresos indebidos.
 - 3.8. Procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en los supuestos del artículo 221.1 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria.
4. Devolución de ingresos en el ámbito de los impuestos locales
 - 4.1. Devolución de ingresos en el Impuestos sobre Bienes Inmuebles.
 - 4.2. Devolución de ingresos en el Impuesto sobre Actividades Económicas.
 - 4.3. Devolución de ingresos en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.
 - 4.4. Devolución de ingresos en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
 - 4.5. Devolución de ingresos en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.
5. Conclusión final.
6. Bibliografía

1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por objeto abordar el procedimiento de devolución de ingresos con especial incidencia en el ámbito de la aplicación de los impuestos locales. Para ello partimos desde la diferenciación básica que realiza la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (*en adelante, LGT*) entre la **devolución de ingresos derivada de la normativa del propio tributo** prevista en su artículo 31, que no debe confundirse con la **devolución de ingresos indebidos** prevista en el artículo 32 de la LGT.

En ocasiones, en la esfera local, esta diferenciación no se tiene en consideración, pero como analizamos a continuación, supone importantes diferencias en lo que respecta a la gestión de sus respectivos procedimientos tributarios.

La devolución de ingresos presenta cuestiones controvertidas en el ámbito local, en mi opinión, existe una falta de desarrollo en este ámbito y prueba de ello es que la actual Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobada por el Real-Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (*en adelante, TRLRHL*), tan sólo ha dedicado un artículo a regular el procedimiento de devolución de ingresos en el ámbito local, haciendo en su artículo 14.1.a) una somera remisión a la LGT, disponiendo que la devolución de ingresos indebidos y la rectificación de errores materiales en el ámbito de los tributos locales se ajustarán a lo dispuesto en los arts. 32 y 220 de la LGT.

Por último, analizaremos la devolución de ingresos en la aplicación de los distintos impuestos locales, especialmente en aquello de gestión compartida, como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto Municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica. Asimismo, se hace referencia a la devolución de ingresos en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

La cuestión fundamental que se plantea es si es posible distinguir, en la aplicación de los impuestos locales, entre devoluciones de ingresos indebidos y devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, previstas en los artículos 32 y 31 de la LGT respectivamente, tratándose de dos procedimientos bien diferenciados con diferente normativa de desarrollo.

2. LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS DERIVADA DE LA NORMATIVA DE CADA TRIBUTO

2.1. Legislación básica aplicable

- Artículo 31 de la Ley General Tributaria.
- Artículos 124 al 127 de la Ley General Tributaria.
- Artículos 122 al 125 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (*en adelante R.D. 1065/2007*).

2.2. Características

La devolución de ingresos derivada de la normativa de cada tributo encuentra su base jurídica en el artículo 31 de la LGT, el cual define este tipo de devolución como aquella que se corresponde con las cantidades *ingresadas o soportadas debidamente* como consecuencia de la aplicación del tributo. Por lo tanto, los aspectos que caracterizan a este tipo de devoluciones son los siguiente:

- Tienen que estar previstas y reguladas en la normativa de cada tributo.

- Corresponden a cantidades ingresadas o soportadas *debidamente* como consecuencia de la aplicación del tributo.
- La normativa de cada tributo debe regular el procedimiento para la devolución, que se inicia a instancia del obligado tributario mediante la presentación de una autoliquidación, una solicitud de devolución o comunicación de datos.

2.3. El procedimiento de devolución de ingresos derivada de la normativa de cada tributo

Según se establezca en la normativa reguladora de cada tributo, el procedimiento de devolución se iniciará a instancia del obligado tributario mediante:

- La presentación de una *autoliquidación* de la que resulte cantidad a devolver.
- La presentación de una *solicitud de devolución*.
- La presentación de una *comunicación de datos*.

2.3.1. Devoluciones derivadas de la presentación de autoliquidaciones

Cuando de la presentación de una autoliquidación resulte una cantidad a devolver al obligado tributario, la Administración tributaria realizará la devolución de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 de la LGT y los artículos 122 a 125 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

El plazo para practicar la devolución se regulará por las normas propias de cada tributo, y en todo caso, en el plazo de **seis meses**. Transcurrido el plazo previsto sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de la LGT, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización del plazo previsto en la norma del tributo para realizar la devolución hasta la fecha en que se ordene el pago material.

El plazo establecido para efectuar la devolución comenzará a contarse desde la finalización del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación. Asimismo, en los supuestos de autoliquidaciones presentadas fuera de plazo, el plazo para realizar la devolución se contará a partir de la presentación de la autoliquidación extemporánea.

2.3.2. Devoluciones derivadas de la presentación de solicitudes o comunicaciones de datos

Cuando así lo señale la normativa tributaria, el procedimiento de devolución se iniciará mediante la presentación de una *solicitud ante la Administración tributaria* o, en el caso de obligados tributarios que no tengan obligación de presentar autoliquidación, mediante la presentación de una *comunicación de datos*.

En este caso, el plazo para practicar la devolución comenzará a contarse desde la presentación de la solicitud o desde la finalización del plazo previsto para la presentación

de la comunicación de datos y el procedimiento se regulará por las normas propias de cada tributo.

2.3.3. Tramitación del procedimiento de devolución

Una vez recibida la autoliquidación, solicitud o comunicación de datos, la Administración examinará la documentación presentada y la contrastará con los datos y antecedentes que obren en su poder. Si la autoliquidación, solicitud o comunicación de datos fuese formalmente correcta, se procederá sin más trámite y, en su caso, de manera automatizada, al reconocimiento de la devolución solicitada.

Cuando se aprecie algún defecto formal en la autoliquidación, solicitud o comunicación de datos, error aritmético o posible discrepancia en los datos o en su calificación, o cuando se aprecien circunstancias que lo justifiquen, se podrá iniciar un *procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección*.

2.3.4. Terminación del procedimiento de devolución

El procedimiento de devolución terminará por acuerdo del órgano competente, que se entenderá notificado por la recepción de la transferencia bancaria o, en su caso, del cheque por parte del obligado tributario. No obstante, el reconocimiento de la devolución solicitada no impedirá la posterior comprobación de la obligación tributaria mediante los procedimientos de comprobación o investigación.

Asimismo, el procedimiento de devolución también puede terminar por caducidad o por la notificación de inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o incluso de inspección, cuando la administración aprecie circunstancias que lo justifique.

Cuando la Administración tributaria acuerde la devolución en un procedimiento de verificación de datos o de comprobación limitada o de inspección por el que se haya puesto fin al procedimiento de devolución, deberán satisfacerse los intereses de demora que procedan de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31.2 de la LGT. En el caso en que se acuerde la devolución en un procedimiento de verificación de datos o de comprobación limitada, a efectos del cálculo de los intereses de demora no se computarán los períodos de dilación por causa no imputable a la Administración.

Por último, señalar, que también tienen la consideración de devoluciones de ingresos derivadas de norma del tributo *los abonos a cuenta* que deba efectuar la Administración tributaria como anticipos de deducciones a practicar sobre cualquier tributo.

3. LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS

3.1. Legislación básica aplicable

- Artículo 32 y 221 de la Ley General Tributaria.

- Artículos 14 al 20 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (*en adelante, R.D. 520/2005*).

3.2. Características

Como se ha expuesto anteriormente, no debemos confundir la devolución de ingresos indebidos, que encuentra su fundamento jurídico en el artículo 32 de la LGT con las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo previstas en el artículo 31 de la LGT.

En la devolución propia del tributo *no existe un ingreso indebido previo*, si bien el obligado tributario tiene derecho a la devolución de ciertas cantidades derivadas de la mecánica propia de aplicación del tributo como es el caso de la declaración del IRPF.

Por lo tanto, la devolución de ingresos indebidos se caracteriza por lo siguiente aspectos:

- Que exista un ingreso un previo que se hubiera realizado *indebidamente* por el obligado tributario.
- Que el ingreso se hubiera realizado en cumplimiento de una obligación tributaria o del pago de sanciones.
- El procedimiento de devolución de ingresos indebidos se desarrolla por el R.D. 520/2005, mientras que el procedimiento de devolución derivada de la normativa propia del tributo es desarrollado por el R.D. 1065/2007.

3.3. El procedimiento de devolución de ingresos indebidos

En apartados anteriores, veíamos que el procedimiento de devolución derivada de la normativa propia del tributo se inicia a instancia del obligado tributario, ya sea bien mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos. Sin embargo, el procedimiento de devolución de ingresos indebidos se podrá iniciar *a instancia del interesado* o bien de *oficio*.

Otra diferencia con respecto a la devolución de ingresos propias del tributo es que la LGT en su artículo 221.1 determina taxativamente los supuestos en lo que procede iniciar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos:

- a) Cuando se haya producido una *duplicidad en el pago* de deudas tributarias o sanciones.
- 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 a deudas o sanciones tributarias después de haber *transcurrido los plazos de prescripción*.
- d) Cuando así lo *establezca la normativa tributaria*.

Además de los supuestos anteriores previstos en el artículo 221.1 de la LGT, el artículo 15 del Real Decreto 520/2005, adiciona el derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos en los siguientes supuestos:

- a) En el procedimiento para el reconocimiento del derecho regulado en la sección 2.^a de este capítulo, cuando se trate de los supuestos previstos en el artículo 221.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- b) En un procedimiento especial de revisión.
- c) En virtud de la resolución de un recurso administrativo o reclamación económico-administrativa o en virtud de una resolución judicial firmes.
- d) En un procedimiento de aplicación de los tributos.
- e) En un procedimiento de rectificación de autoliquidación a instancia del obligado tributario.
- f) Por cualquier otro procedimiento establecido en la normativa tributaria.

Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 de la LGT y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de la LGT.

Cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de la LGT.

En la devolución de ingresos indebidos se liquidarán intereses de demora de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 32 de la LGT.

3.4. Sujetos legitimados para instar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos

Tendrán derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos las siguientes personas o entidades:

- a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado ingresos indebidos en el Tesoro público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, así como los sucesores de unos y otros.
- b) La persona o entidad que haya soportado la retención o el ingreso a cuenta repercutido cuando consideren que la retención soportada o el ingreso repercutido lo han sido indebidamente.
- c) Cuando el ingreso indebido se refiera a tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión, además de las personas o entidades a que se refiere el párrafo a), la persona o entidad que haya soportado la repercusión.

3.5. Sujetos beneficiarios de la devolución

Tendrán derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos las siguientes personas o entidades:

- a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado el ingreso indebido, salvo en los casos previstos en los párrafos b) y c) de este apartado, así como los sucesores de unos y otros.

- b) La persona o entidad que haya soportado la retención o el ingreso a cuenta, cuando el ingreso indebido se refiera a retenciones soportadas o ingresos a cuenta repercutidos.
- c) La persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades.

3.6. Contenido del derecho a la devolución de ingresos indebidos

La cantidad a devolver, como consecuencia de un ingreso indebido, estará constituida por la suma de las siguientes cantidades:

- a) **El importe del ingreso indebidamente efectuado.**
- b) **Las costas satisfechas** cuando el ingreso indebido se hubiera realizado durante el procedimiento de apremio.
- c) **El interés de demora** vigente a lo largo del período en que resulte exigible, sobre las cantidades indebidamente ingresadas, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite, de acuerdo con lo previsto en el artículo 32.2 de la LGT.

Cuando el reglamento se refiere al “*importe del ingreso indebidamente efectuado*”, puede entenderse que este importe está constituido por la cuota tributaria, y en su caso, por los intereses legales generados cuando se hubiera concedido fraccionamiento o aplazamiento de la deuda, así como los intereses de demora, recargos de apremio y ejecutivos que se hubieran devengado por liquidaciones o autoliquidación extemporáneas.

En mi opinión, no procedería la devolución de los recargos pues tienen su devengo en causas no imputables a la Administración y téngase en cuenta que dichas cantidades forman parte de la base para el cálculo de la liquidación de intereses de demora previstos en artículo 32.2 de la LGT. Por el contrario, también debemos considerar que los recargos/intereses son obligaciones tributarias accesorias que forman parte de la deuda tributaria de conformidad con lo dispuesto en los artículos 25 y 58.2 de la LGT.

El artículo 16 del R.D. 520/2005 no incluye los recargos expresamente, sino sólo el principal, el interés de demora y las costas que haya satisfecho el interesado durante el procedimiento de apremio, pero **no menciona los recargos** que haya podido abonar el obligado tributario.

En prueba de ello, hacer mención a su antecesor, el RD 1163/1990, de 21 de septiembre, por el cual se regula el Procedimiento para la realización de Devoluciones de Ingresos Indebidos de naturaleza tributaria, que precisamente fue derogado por el RD 520/2005. El art. 2.2.a) del derogado RD 1163/1990 contemplaba expresamente como cantidad a devolver “*el recargo, las costas y los intereses satisfechos durante el procedimiento cuando el ingreso indebido se hubiere realizado por vía de apremio*”. Sin embargo, el vigente RD 520/2005 **sólo conservó las costas y los intereses pero no los recargos.**

3.7. Impugnación de los actos declarativos de la devolución de ingresos indebidos

En el ámbito de aplicación de los tributos estatales, las resoluciones que se dicten en este procedimiento serán susceptibles de recurso de reposición y de reclamación económico-administrativa. Mientras que en el ámbito local, contras las resoluciones que se dicten en este procedimiento podrá interponerse recurso de reposición de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14.2 del TRLRHL, y en su caso, reclamación económico-administrativa (*municipios de gran población*, Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local).

3.8. Procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en los supuestos del artículo 221.1 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria

En los supuestos previstos en el artículo 221.1 de la LGT, el procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos podrá iniciarse de oficio o a instancia del interesado.

Cuando el procedimiento se inicie a instancia del interesado, la solicitud deberá dirigirse al órgano competente para resolver y contendrá los siguientes datos:

- a) **Justificación del ingreso indebido.** A la solicitud se adjuntarán los documentos que acrediten el derecho a la devolución, así como cuantos elementos de prueba considere oportunos a tal efecto. Los justificantes de ingreso podrán sustituirse por la mención exacta de los datos identificativos del ingreso realizado, entre ellos, la fecha y el lugar del ingreso y su importe.
- b) **Declaración expresa del medio elegido por el que haya de realizarse la devolución,** de entre los señalados por la Administración competente. Si la Administración competente no hubiera señalado medios para efectuar la devolución, el beneficiario podrá optar por:
 - **Transferencia bancaria,** indicando el número de código de cuenta y los datos identificativos de la entidad de crédito.
 - **Cheque cruzado o nominativo.**
 - Si el beneficiario de la devolución no hubiera señalado medio de pago, se efectuará mediante cheque.
- c) En su caso, una **solicitud de compensación,** en los términos previstos en el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre.

Cuando el procedimiento se inicie de oficio, se notificará al interesado el acuerdo de iniciación y cuando los datos en poder de la Administración tributaria sean suficientes para formular la propuesta de resolución, el procedimiento podrá iniciarse mediante la notificación de dicha propuesta.

En la tramitación del expediente, el órgano competente de la Administración tributaria comprobará las circunstancias que, en su caso, determinen el derecho a la devolución, la realidad del ingreso y su no devolución posterior, así como la titularidad

del derecho y la cuantía de la devolución. El órgano competente para la tramitación podrá solicitar los informes que considere necesarios.

Con carácter previo a la resolución, la Administración tributaria deberá notificar al obligado tributario la *propuesta de resolución* para que en un plazo de **10 días**, contados a partir del día siguiente al de la notificación, presente las alegaciones y los documentos y justificantes que estime necesarios. No obstante, Se podrá prescindir de dicho trámite cuando no se tengan en cuenta otros hechos o alegaciones que las realizadas por el obligado tributario o cuando la cuantía propuesta a devolver sea igual a la solicitada, excluidos los intereses de demora.

Finalizadas las actuaciones, el órgano competente para la tramitación elevará al órgano competente para resolver la propuesta de resolución.

En el ámbito de las Haciendas Locales, la competencia para resolver el procedimiento de devolución de ingresos indebidos corresponde al Presidente/a de la Corporación, y en su caso, al órgano que ostente la delegación.

El órgano competente para resolver dictará una *resolución motivada* en la que, si procede, se acordará el derecho a la devolución, se determinará el titular del derecho y el importe de la devolución.

En los procedimientos iniciados a instancia de parte, el interesado podrá entender desestimada su solicitud por silencio administrativo transcurrido el plazo máximo de *seis meses* sin haberse notificado la resolución expresa.

4. DEVOLUCIÓN DE INGRESOS EN EL ÁMBITO DE LOS IMPUESTOS LOCALES

Como hemos visto en los apartados anteriores, la LGT configura dos procedimientos diferenciados de devolución de ingresos, la devolución que deriva de la propia norma reguladora del tributo (Art. 31 LGT) y la devolución de ingresos indebidos (Art. 32 LGT). Por lo tanto, la cuestión que se plantea es cuál de estos dos procedimientos es aplicable a cada una de las devoluciones que derivan de la gestión de los impuestos locales, aunque veíamos al principio de este artículo que el TRLRHL únicamente hace mención a la devolución de ingresos indebidos en su artículo 14.1.a) haciendo remisión a lo dispuesto en los artículos 32 y 220 de la LGT, excluyendo tácitamente la devolución de ingresos propia del tributo prevista en el art. 31 de la LGT

4.1. Devolución de ingresos en el Impuestos sobre Bienes Inmuebles

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles (*en adelante, IBI*) se regula en los artículos 60 al 77 del TRLRHL, es un impuesto de gestión compartida, es decir existe un desdoblamiento diferenciado en la gestión, correspondiendo la gestión catastral a la Dirección General del Catastro y la gestión tributaria a los Ayuntamientos.

La gestión catastral es el conjunto de actuaciones administrativas realizadas para la formación y mantenimiento del Catastro, la difusión de su información, así como la

determinación del valor catastral y la formación del padrón catastral, constituyendo la notificación de la base liquidable por parte del Catastro el punto de partida de la gestión tributaria.

De la mecánica propia del tributo, es habitual la rectificación o anulación de liquidaciones que dan lugar a devoluciones a favor de los obligados tributarios. Devoluciones que según el artículo 77.1 del TRLRHL se clasifican expresamente como *devolución de ingreso indebido*, y en su consecuencia, es de aplicación lo previsto en el artículo 32 de la LGT y en los artículos 14 al 20 del R.D. 520/2005.

*“Art. 77.1. TRLRHL. La liquidación y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria de este impuesto, serán competencia exclusiva de los ayuntamientos y comprenderán las funciones de reconocimiento y denegación de exenciones y bonificaciones, realización de las liquidaciones conducentes a la determinación de las deudas tributarias, emisión de los documentos de cobro, **resolución de los expedientes de devolución de ingresos indebidos**, resolución de los recursos que se interpongan contra dichos actos y actuaciones para la asistencia e información al contribuyente referidas a las materias comprendidas en este apartado.”*

Una cuestión que ha sido resuelta recientemente por el Tribunal Supremo es si procede la devolución en concepto de ingresos indebidos del importe de liquidaciones giradas por IBI como consecuencia de una resolución del Catastro Inmobiliario, dictada en el seno de un procedimiento de subsanación de discrepancias al que no se le otorga carácter retroactivo.

Recordemos que el procedimiento catastral de subsanación de discrepancias tiene lugar cuando la Administración tenga conocimiento, por cualquier medio, de la falta de concordancia entre la descripción catastral de los bienes inmuebles y la realidad inmobiliaria y su origen no se deba al incumplimiento de la obligación de declarar o comunicar; y que la resolución que se dicte tendrá efectividad *desde el día siguiente a la fecha en que se acuerde* y se notificará a los interesados, careciendo por tanto de efectos retroactivos.

Al respecto, el Tribunal Supremo en Sentencia de 3 de junio de 2020, fija la siguiente doctrina:

- a) *El hecho de que el valor catastral resultante de un procedimiento de subsanación de deficiencias (del artículo 18 TRLCI) proyecte sus efectos hacia el futuro en el ámbito puramente catastral no significa que quepa admitir la licitud de una deuda tributaria basada en un valor luego declarado erróneo por la Administración.*
- b) *Que el procedimiento de devolución de ingresos indebidos (art. 221 LGT) es idóneo como instrumento jurídico para recuperar el exceso de lo satisfecho por tales impuestos aquí concernidos -IBI y IIVTNU- cuando, por resolución administrativa posterior a su autoliquidación, el valor catastral sobre cuya base se abonaron resulta disconforme con el valor económico o la realidad física o jurídica de la finca.*
- c) *Que denegar la devolución de lo abonado en exceso, con el argumento de que los valores catastrales se rectifican sin efectos retroactivos, por aplicación del*

artículo 18 TRLCI, cuando se es consciente de que, como consecuencia del error fáctico de superficie -y, al reducirse ésta, de valor del inmueble- que ha sido rectificado se ha satisfecho una cuota superior a la debida, quebranta el principio de capacidad económica y, si consta -como aquí sucede-, un término de comparación válido, también el principio de igualdad, siempre que el error que se subsana ya existiera en los periodos a que se refieren los ingresos que se reputan indebidos.

Por tanto, entendemos que procede la devolución de ingresos indebidos (Art. 221 LGT) en todos los expedientes catastrales tramitados como de subsanación de discrepancias en los que se determine que el valor catastral era incorrecto, siendo indiferente la retroactividad del acuerdo catastral. Ahora bien, sólo procederá respecto a las solicitudes presentadas en la medida que no sean firmes y consentidas al momento en el que se dicte la sentencia del TS que fija la doctrina; y por supuesto, sólo respecto de los ejercicios no prescritos.

4.2. Devolución de ingresos en el Impuesto sobre Actividades Económicas

A igual que el IBI, el Impuesto sobre Actividades Económicas (*en adelante, IAE*) es un impuesto de gestión compartida que se regula en los artículos 78 al 90 del TRLRHL, en el que la *gestión censal, inspección y gestión de cuotas* provinciales y nacionales corresponde a la Administración General del Estado, en concreto a la AEAT y la gestión tributaria de las cuotas municipales corresponde a los Ayuntamientos.

Sin embargo, en el caso del IAE, el artículo 89.2 del TRLRHL, establece que en los casos de baja por cese en la actividad, las cuotas serán prorrateables por trimestres naturales, excluido aquél en el que se produzca dicho cese y tal fin los sujetos pasivos podrán solicitar la devolución de la parte de la cuota correspondiente a los trimestres naturales en los que no se hubiera ejercido la actividad.

Por lo tanto, ***podríamos considerar que la devolución del IAE, en los supuestos de alta o baja por cese de la actividad***, es una “*devolución de ingresos derivada de la propia norma del tributo*”, puesto que ésta cumple los siguientes requisitos:

- La devolución está prevista y regulada en la normativa del tributo.
- Corresponden a cantidades ingresadas o soportadas *debidamente* como consecuencia de la aplicación del tributo (altas o bajas).

Por el contrario, al igual que en el IBI, cuando la TRLRHL hace referencia al reparto competencial entre Administración Estatal y Local se vuelve hacer referencia a devolución de ingresos indebidos (Art. 91.2 TRLRHL).

*Art. 91.2 TRLRHL. La liquidación y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria de este impuesto se llevará a cabo por los ayuntamientos y comprenderá las funciones de concesión y denegación de exenciones y bonificaciones, realización de las liquidaciones conducentes a la determinación de las deudas tributarias, emisión de los instrumentos de cobro, resolución de los expedientes de **devolución de ingresos indebidos**, resolución de los recursos que se interpongan contra*

dichos actos y actuaciones para la información y asistencia al contribuyente referidas a las materias comprendidas en este apartado.

En mi opinión, en la gestión del IAE tienen cabida ambos procedimientos de devolución, el *procedimiento de devolución derivada de la propia norma del tributo* en los supuestos de altas y bajas por inicio o cese de actividad; y el *procedimiento de devolución de ingresos indebidos* cuando concorra alguno de los supuestos previstos en el referido artículo 221.1 de la LGT, como es la duplicidad de pago.

4.3. Devolución de ingresos en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica

El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (*en adelante, IVTM*) se encuentra regulado en los artículos 92 a 99 del TRLRHL. Es un impuesto de gestión exclusiva de los Ayuntamientos, sin embargo, la elaboración del Registro de Vehículos corresponde a la Dirección General de Tráfico.

“Art. 97 TRLRHL. La gestión, liquidación, inspección y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria corresponde al ayuntamiento del domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo.”

En este caso, también la propia norma reguladora del tributo prevé el prorrateo de la cuota del impuesto por trimestre naturales en los casos de primera adquisición o baja definitiva del vehículo. Sin embargo, a diferencia del IAE, no se hace referencia expresa a la devolución de las cuotas, únicamente al prorrateo, pero en la práctica, si proceden devoluciones en aquellos supuestos de baja cuando la anualidad del IVTM ya ha sido ingresada por el obligado tributario y posteriormente ha cursado baja al vehículo.

Art. 96.3 TRLRHL. El importe de la cuota del impuesto se prorrateará por trimestres naturales en los casos de primera adquisición o baja definitiva del vehículo. También procederá el prorrateo de la cuota en los mismos términos en los supuestos de baja temporal por sustracción o robo de vehículo, y ello desde el momento en que se produzca dicha baja temporal en el Registro público correspondiente.

4.4. Devolución de ingresos en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

El Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, también conocido como Plusvalía Municipal (*en adelante, IIVTNU*) es un tributo directo que se regula en los artículos 104 a 110 del TRLRHL, que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

En cuanto a la regulación expresa que hace la norma reguladora del tributo, nada podemos decir en lo que respecta a devoluciones. Únicamente, señalar que el TRLRHL establece que el impuesto se podrá exigir en régimen de *declaración-liquidación* o mediante el sistema de *autoliquidación*.

En estos últimos años, tras las sentencias del Tribunal Constitucional que han invalidado los artículos 107.1 y 107.2.a) del TRLRHL, en aquellos casos en los que no exista ganancia sino más bien una minusvalía del valor, ha supuesto importantes diferencias a la hora de reclamar por parte de los sujetos pasivos las cantidades ingresadas en concepto del IIVTNU. De manera que en los Ayuntamientos que vengán exigiendo el tributo en régimen de autoliquidación, los sujetos pasivos podrán solicitar la devolución de ingresos indebidos mediante el “*procedimiento de rectificación de autoliquidación*” previsto en el artículo 120.3 de la LGT dentro del plazo de prescripción de cuatro años previsto en el artículo 66 de la LGT.

Sin embargo, en los Ayuntamientos que exijan el tributo mediante el sistema de *declaración-liquidación*, los sujetos pasivos sólo podrán solicitar la devolución de ingresos indebidos mediante la interposición del “*recurso de reposición*” previsto en el artículo 14.2 del TRLRHL en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación expresa de la liquidación tributaria, con independencia que se puedan iniciar otros procedimientos de devolución de ingresos indebidos cuando concurran algunos de los supuestos previstos en el referido artículo 221.1 de la LGT.

4.5. Devolución de ingresos en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (*en adelante, ICIO*) es un impuesto municipal de carácter potestativo e indirecto que se encuentra regulado en los artículos 100 a 103 del TRLRHL.

Antes de comenzar el análisis de la devolución de ingresos en el ICIO, veamos qué dispone el TRLRHL respecto a la peculiar gestión de este impuesto.

“Art. 103 TRLRHL 1. Cuando se conceda la licencia preceptiva o se presente la declaración responsable o la comunicación previa o cuando, no habiéndose solicitado, concedido o denegado aún aquella o presentado éstas, se inicie la construcción, instalación u obra, se practicará una liquidación provisional a cuenta, determinándose la base imponible:

- a) En función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que hubiera sido visado por el colegio oficial correspondiente cuando ello constituya un requisito preceptivo.*
- b) Cuando la ordenanza fiscal así lo prevea, en función de los índices o módulos que ésta establezca al efecto.*

*Una vez finalizada la construcción, instalación u obra, y teniendo en cuenta su coste real y efectivo, el ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, modificará, en su caso, la base imponible a que se refiere el apartado anterior practicando la correspondiente liquidación definitiva, y **exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole**, en su caso, la cantidad que corresponda.”*

Según se desprende de la propia norma reguladora del tributo, el ICIO presenta un devengo peculiar, pues la gestión del impuesto recoge una *liquidación provisional* que se practicará en el momento de la concesión de la licencia o con la presentación de los

documentos sustitutivo. En ocasiones, la jurisprudencia ha negado su carácter de liquidación, afirmando que se trata de un *pago a cuenta*. De hecho, no puede afirmarse que el hecho imponible vaya a devengarse necesariamente, pues cabe la posibilidad de desistimiento o renuncia de la licencia municipal de obras.

Una vez finalicen las obras y en atención al coste real y efectivo de la obra, la Administración practicará la liquidación definitiva y *en su consecuencia exigirá o reintegrará al sujeto pasivo, en su caso, la cantidad que corresponda*.

Vista la mecánica propia del tributo, podemos concluir que las devoluciones resultantes de la práctica de la liquidación definitiva del ICIO son devoluciones derivadas de la normativa del tributo y no devoluciones de ingresos indebidos, pues responden a cantidades ingresadas debidamente como consecuencia de la gestión propia del tributo, siendo de aplicación lo dispuesto en el artículo 31 de la LGT y sus normas de desarrollo.

Por el contrario, si estamos ante un *ingreso indebido* en sentido estricto, en aquellos casos en los que la devolución resulte del desistimiento o renuncia del sujeto pasivo de no ejecutar la obra inicialmente proyectada, puesto que la Administración no puede practicar la liquidación definitiva del impuesto, pues éste no ha llegado a devengarse.

5. CONCLUSIÓN FINAL

La Ley General Tributaria establece dos tipos de devolución de ingresos, por un lado, la **devolución de ingresos derivada de la normativa del tributo** prevista en su artículo 31, que se corresponde con las cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la propia mecánica del tributo. Por otro lado, la LGT regula la **devolución de ingresos indebidos** prevista en su artículo 32, siendo requisito básico, en esta última, que exista un ingreso previo que se hubiera realizado indebidamente, cuyos supuestos están tasados por el artículo 221 de la LGT.

Sin embargo, en la esfera local esta distinción tiene poca aplicación, puesto que la propia Ley Reguladora de las Haciendas Locales, únicamente hace referencia a la devolución de ingresos indebidos prevista en el artículo 32 de la LGT, quedando excluida en el sistema tributario local la devolución de ingresos derivada de la normativa del tributo del citado art. 31 de la LGT.

Una vez analizada la aplicación de cada uno de los impuestos locales, existen supuestos de devolución que podrían calificarse como devolución de ingresos derivada de la normativa del tributo y no como devolución de ingresos indebidos, especialmente las devoluciones derivadas de la aplicación del IAE y del ICIO, sin perjuicio de que proceda la devolución de ingresos indebidos cuando concurra alguno de los supuestos del artículo 221 de la LGT.

La importancia de diferenciar entre estos tipos de devolución de ingresos, radica en fundamentalmente en sus aspectos normativos y procedimentales, puesto que la devolución de ingresos derivada de la norma del tributo encuentra su regulación y

desarrollo en el Real Decreto 1065/2007 por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, mientras que la devolución de ingresos indebidos, es desarrollada por el Real Decreto 520/2005, Reglamento General de desarrollo de la Ley General Tributaria. En su consecuencia, ambos Reglamentos regulan procedimientos diferenciados conducentes a la emisión del acto administrativo de devolución de ingresos, con especial incidencia en la forma de iniciación del procedimiento, la cuantificación de la cantidad objeto de la devolución y cómputo del plazo para el abono de los intereses de demora.

6. BIBLIOGRAFÍA

DEL AMO GALÁN, Oscar. “Procedimiento de devolución como consecuencia de un error en la gestión censal de los tributos locales de gestión compartida”. Carta Tributaria. Revista de Opinión, N.º 55, Sección Estudios. (2019) Wolters Kluwer.

DEL AMO GALÁN, Oscar. “Devolución de la tasa de licencia de obras y del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras en el supuesto de obras no ejecutadas”. Carta Tributaria. Revista de Opinión, nº 10. (2016) Wolters Kluwer.

MADRIGAL VELAZQUEZ, María. “Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”. Barcelona, Editorial Bayer Hnos. S.A.

“Procedimiento tributario para la devolución de ingresos indebidos”. (2020). Iberley. <https://www.iberley.es/condiciones-generales-iberley>.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Boletín Oficial del Estado, núm. 302, de 18 de diciembre de 2003. Recuperado de <https://www.boe.es/eli/es/l/2003/12/17/58/con>.

Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. Boletín Oficial del Estado, núm. 213, de 05 de septiembre de 2007. Recuperado de <https://www.boe.es/eli/es/rd/2007/07/27/1065/con>.

Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa. Boletín Oficial del Estado, núm. 126, de 27 de mayo de 2005. Recuperado de <https://www.boe.es/eli/es/rd/2005/05/13/520/con>.