

Expedient: 240/16

El Consell Tributari, reunit en sessió de 14 de desembre de 2016, coneixent del recurs presentat per MR, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a l'efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

1.- Amb data 17/05/2002 la senyora AR va atorgar escriptura pública de compravenda del pis i les places de pàrquing del carrer... de Barcelona a favor dels seus fills MR i HR.

El 26/06/2002 es va liquidar dins de termini el corresponent impost de plusvàlua mitjançant les autoliquidacions de l'IIVTNU...

2.- Recorreguda judicialment la referida compravenda davant el Jutjat de Primera Instància número 33, per part del germà de la causant FJR, no es va donar lloc a la demanda, i presentat recurs d'apel·lació davant l'Audiència Provincial de Barcelona, amb data 24/01/2011 es va dictar sentència revocant la de primera instància i disposant la nul·litat de la compravenda que s'havia efectuat el 17/05/2002 davant el notari EHG. Posteriorment es va recórrer en cassació no admetent-se el recurs per auto del Tribunal Suprem de data 22/10/2009, esdevenint ferma la nul·litat declarada.

El Jutjat de Primera Instància número 33 per manament de data 12/07/2010 ordena la rectificació de les dades registrals respecte de l'escriptura de compravenda anul·lada judicialment.

3.- Amb data 24/01/2011 MR presenta escrit/formulari davant el registre general en el qual sol·licita la devolució dels imports abonats en el seu moment pel concepte de l'impost de plusvàlua per haver estat anul·lada la compravenda origen de les actuacions tributàries municipals.

Amb data 11/07/2014, el gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda va disposar estimar la sol·licitud i retornar les quantitats ingressades per les autoliquidacions efectuades en el seu moment.



En execució de l'esmentada resolució l'11/06/2015 es va procedir a la devolució de l'import ingressat en el seu dia mitjançant les autoliquidacions, sense abonament d'interessos de demora.

El 17/06/2015 la interessada MR i el seu germà HR va presentar escrit pel qual sol·licitava la devolució dels interessos de demora corresponents a les quantitats retornades en el seu moment. El gerent de l'IMH amb data 10/03/2016 va dictar resolució pel qual disposava:

"ESTIMAR, en part la sol·licitud presentada; Ordenar el pagament dels interessos de demora que corresponguin calculats sobre la base dels imports retornats en compliment de la resolució dictada pel Gerent de l'IMH en l'expedient 2011..., des del 24/07/2011 (sis mesos a partir de la data en la qual la interessada va sol·licitar la rectificació de l'autoliquidació practicada i devolució de l'ingrés realitzat) fins l'11/07/2014 (data en la qual és va dictar la resolució del Gerent de l'IMH per la que s'estima la devolució del principal.)"

El 29/04/2016 s'interposa recurs d'alçada contra la resolució de data 10/03/2016

FONAMENTS DE DRET

Primer.- Una vegada declarat nul judicialment i retornades les quantitats del principal, l'objecte del recurs estriba a determinar quin és el "dies a quo" en el còmput dels interessos de demora corresponent a l'impost de plusvàlua autoliquidat en el seu dia.

Segon.- Prèviament cal determinar que l'escrit del recurrent sol·licitant la devolució dels pagaments efectuats, de data 21/01/2011 no pot tenir la consideració d'autoliquidació rectificatòria de l'ingrés inicial, sinó de simple sol·licitud de devolució d'uns ingressos inicialment deguts que per raó de la nul·litat sobrevinguda han esdevingut indeguts i improcedents, doncs l'imprès presentat a aquest efecte és de simple devolució i no de rectificació, ja que un acte nul és jurídicament inexistent i la inexistència no admet tràmits, sinó la simple reposició de les coses al seu estat anterior a la dels efectes anul·lats.

Tercer.- L'IMH al·lega, al respecte, que el Tribunal Suprem distingeix entre devolució d'ingressos deguts que posteriorment per raons de tècnica impositiva resultin improcedents i que així mateix l'alt tribunal distingeix entre ingressos indeguts i devolucions d'ofici que

tal distinció no resideix en absolut en els procediments de gestió en els quals es genera el dret a la devolució, sinó en les causes jurídiques que la motiven.

No obstant el que s'ha dit, la sentència del Tribunal Suprem de data 17/12/2012 recurs número 2155/2011, estableix que la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, distingeix igualment entre les "devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo", regulades en l'article 31 i les "devoluciones de ingresos indebidos", a les quals es refereix l'article 32.

Donada la importància de la sentència abans esmentada de 17/12/2012, dictada en tràmit d'unificació de doctrina, resulta d'interès la seva transcripció en tant que, encara que referit a un altre impost, la seva fonamentació serveix al plantejat en aquest cas:

<<... La sentencia objeto del presente recurso de casación para unificación de doctrina entiende que el interés de demora solo se devenga, en relación a la cantidad de 281.647,68 euros, desde que se regularizan los ejercicios 2002 y 2003 "pues solo desde entonces concurre el cobro de más ó indebido".

El problema planteado en relación con la determinación de "dies a quo" para el cómputo de los intereses de demora, que es el que se plantea en esta casación, debe ser examinado desde la situación particular que se contempla tanto en la sentencia de contraste, como en la que es objeto de este recurso, y que se refieren al supuesto de devolución de ingresos derivada de la rectificación de una autoliquidación como consecuencia de del proceso de un proceso de regularización, en el que la Administración atribuye a los ejercicios 2002 y 2003 ingresos que la recurrente había imputado al ejercicio 2004.

Y la controversia ha de resolverse a partir de la distinción, ya clásica en la jurisprudencia de esta Sala (por todas, Sentencias de 16 de diciembre de 2003 (RJ 2003, 9144) , 21 de marzo de 2007 (RJ 2007, 3200) , 2 de abril de 2008 (RJ 2008, 2718) y 17 de diciembre de 2012), entre "devolución de ingresos indebidos" y "devolución de ingresos debidos que, posteriormente por razón de la técnica impositiva, devienen improcedentes" y que han venido llamándose "devoluciones de oficio".

En ocasiones anteriores, esta Sala ha señalado que la devolución de los "ingresos indebidos" se produce por alguno de los siguientes motivos:

1º.- Error material o de hecho en la liquidación practicada por la Administración o



en las declaraciones liquidaciones o autoliquidaciones.

2º.- Error material o de hecho en el pago (duplicidad de pago, o pago excesivo, o pago que no se corresponde con su liquidación), en el entendimiento de que la liquidación es ajustada a Derecho.

3º.- Error "iuris" en que ha incurrido la Administración, al liquidar, o, el contribuyente al presentar su declaración-liquidación o autoliquidación.

En cambio, frente a los expuestos aparecen los ingresos en principio debidos, pero que por la mecánica del impuesto (en este caso Impuesto sobre Sociedades) se convierten en indebidos.

Actualmente, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945) , General Tributaria, distingue igualmente entre las "devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo", reguladas en el artículo 31 y las "devoluciones de ingresos indebidos", a las que se refiere el artículo 32.

En efecto, el artículo 31.1, establece: "La Administración Tributaria devolverá las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa propia de cada tributo. Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo". En este caso, por tanto, se trata de cantidades ingresadas que son debidas en tal momento, pero que por efecto de la técnica impositiva, se convierten en improcedentes, no hablándose ahora de "devoluciones de oficio", para no incurrir en la contradicción con el hecho de que también se pueden solicitar por el interesado.

*En cambio, el artículo 32.1 dispone: "La Administración Tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los infractores tributarios o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 221 de esta Ley". Y este último reconoce como supuestos de devolución de ingresos indebidos, los siguientes: **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; y **d)** cuando así lo establezca la normativa tributaria. Y el artículo 14.1.a) del Reglamento de revisión en Vía Administrativa (RD 520/2005, de 13 de mayo (RCL 2005, 1069 y 1378) reconoce el derecho a*

solicitar la devolució de ingressos indebidament a los obligats tributaris que haurien realitzat ingressos indebidament en el Tresor públic amb ocasió del compliment de seus obligacions tributaris.

Y, en definitiva, como se dijo en la Sentencia de 2 de abril de 2008 (RJ 2008, 2718) (recurso de casación número 5682/2002): "Aun cuando la ley no contenga un concepto de "ingreso indebido", de la enumeración anterior puede deducirse que el mismo surge a partir de la entrega al Tesoro Público de cualquier cantidad como consecuencia de tributos que no resulte procedente, siempre que no provenga de la propia mecánica de la liquidación, regida por la normativa de cada tributo y que puede hacer que el ingreso en principio "debido" se convierta posteriormente en improcedente."

Pues bien, la calificación de ingreso indebido que hace la sentencia recurrida tiene como necesaria consecuencia la aplicación del mencionado artículo 32 LGT , que impone su devolución, en el importe realmente ingresado con el devengo del interés de demora desde la fecha en que se hubiera realizado dicho ingreso hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

Los intereses de demora vienen a compensar, tanto a la Administración como a los particulares, la indisponibilidad de cantidades debidas, como variedad de la acción de resarcimiento, al compensar por esta vía y de forma objetiva el coste financiero del perjuicio derivado de la indisponibilidad de cantidades dinerarias que fueron legalmente debidas.

En este mismo sentido la sentencia dictada en el recurso 3/2008 (RJ 2010, 2227) (dictada en el recurso de casación en interés de ley) realiza un examen detallado de la evolución de la devolución de ingresos indebidament a lo largo de los diversos preceptos que se le han aplicado y que en relación a la ley 58/2003 señala que: <<En la nueva LGT 58/2003, de 17 de diciembre [...], se declara, en su artículo 32.2 que "con la devolución de ingresos indebidament, la Administración abonará el interés de demora regulado en el art. 26 de la misma Ley [...], sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite", teniendo en cuenta que "a estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se orden el pago de la devolución"; y, en su art. 221.2, que "cuando el derecho a la devolución se hubiera reconocido... en virtud de un acto administrativo o una resolución económico administrativa o judicial, se procederá a la ejecución de la devolución en los términos que reglamentariamente se establezcan".



Y en dicho Reglamento, que ha sido aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (regulador de la revisión en materia administrativa), se declara, en sus arts. 15.1.c) y 16.a) y c), que "el derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos puede reconocerse en virtud... de una resolución judicial firme", estando constituida la cantidad a devolver por la suma del importe del ingreso indebidamente efectuado, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite, de acuerdo con lo previsto en el art. 32.2 de la Ley 58/2003 ".

Evidentemente, si el devengo de intereses se admitiera solo desde el momento de la regularización tributaria realizada con relación a los ejercicios 2002 y 2003 habría un periodo de tiempo (entre el pago y liquidación de dichos ejercicios y el momento de la regularización) en el que la administración dispondría de una cantidad que finalmente debe devolver al ahora recurrente lo que produciría un enriquecimiento injusto que proscriben tanto la norma como la jurisprudencia que acabamos de citar.

Por lo tanto, no tiene justificación suficiente la restricción recogida en la sentencia recurrida en el sentido de que el devengo de intereses de demora solo deba computarse desde el momento de la regularización de los ejercicios 2002 y 2003 pues dicha limitación es incompatible con lo señalado por esta Sala en la jurisprudencia citada.>>

Quart.- Per tant, no té justificació suficient la restricció efectuada per l'IMH en el sentit que la meritació d'interessos de demora només hagi de computar-se des del moment de la regularització donat que aquesta no s'ha produït ja que per efectes de la nul·litat judicial dictada respecte d'aquests imports, és a dir, els ingressos per la plusvàlua inicialment deguts, aquests es van convertir en indeguts i com a tals improcedents sense ser-los d'aplicació els tràmits de l'autoliquidació rectificatòria, sinó la simple devolució del principal més els interessos de demora assenyalats a l'art. 26 de la LGT, i que havia d'haver-se efectuat d'ofici en el moment de tenir constància documental de la fermesa de la sentència anul·latòria, és a dir, en data 11/06/2015.

Per tot això,

ES PROPOSA

ESTIMAR el recurs interposat per la representació de MR, contra la resolució del gerent de l'IMH de data 10/03/2016, i en el seu lloc dictar una altra per la qual s'aboni a MR els

interessos de demora dels imports ingressats en el seu moment, pel concepte de l'impost de plusvàlua, conforme a l'art. 26 de la LGT des de la data de l'ingrés del principal 22 de juny de 2002, fins a la data de la seva devolució 11 de juny de 2015.