



Ciclo de seminarios de actualización jurídica local «Josep Maria Esquerda» 2025

«Devolución de ingresos indebidos: vías procedimentales»

Pilar Galindo Morell, Magistrada

Ingresos Indebidos

La mecánica de cada tributo y la regla general derivada de la ejecutividad de las liquidaciones tributarias originan



la devolución por parte de las Administraciones tributarias de cantidades previamente ingresadas y sus correspondientes intereses.

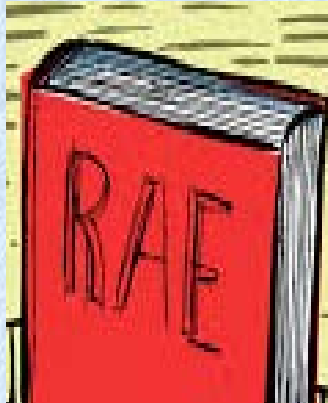
Artículo 31.1 LGT: «La Administración tributaria devolverá las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo. Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo».

Artículo 32 LGT: «La Administración tributaria **devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores 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»



INGRESO TRIBUTARIO INDEBIDO

- *Que no es obligatorio ni exigible.*
- *Ilícito, injusto y falta de equidad*



Definición que no resulta del todo útil pues la devolución tiene como **presupuesto** que el acto en cuya virtud se hubiera producido no hubiera adquirido firmeza, salvo que la ilicitud sea cualificada.

Sistemática de la regulación de la devolución de ingresos indebidos [TÍTULO V LGT]

Procedimientos especiales de revisión



ARTÍCULO 221 LGT



Supuestos expresamente mencionados (genuinos ingresos indebidos del artículo 221.1 LGT):

- duplicidad en el pago,
- ingreso de cantidad superior al importe a ingresar e
- ingreso de deudas prescritas

Se limita a establecer dos prescripciones de carácter procedimental:

(i) El procedimiento se iniciará de oficio o a instancia de parte.

(ii) Reglamentariamente se desarrollará el procedimiento previsto en este apartado.

CONTRAVENCIÓN



Los supuestos contemplados en el artículo 221 LGT son claros ejemplos de contravención de la voluntad legislativa.

Puede suceder que un ingreso se haya realizado correctamente y que sea con posterioridad cuando se manifieste su contradicción con la voluntad normativa, fruto, en ese caso, del acaecimiento de una modificación en tal voluntad. Una decisión del legislativo o, en su caso, del Tribunal Constitucional, cuando quepa atribuir a sus decisiones eficacia retroactiva.

Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General en materia de Revisión en vía administrativa

Sección segunda, capítulo V, Título II:

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.

A white rectangular box with the word "Iniciación" written in a blue, serif font.

Artículo 17

A dark blue rectangular box with the word "DESARROLLO" written in white, sans-serif font.

Artículo 18

A blue rectangular box with the word "RESOLUCIÓN" written in white, sans-serif font.

Artículo 19

A small, rectangular image showing the text "Real Decreto 1065/2007 RGAGI" in a serif font, with "RGAGI" in red.



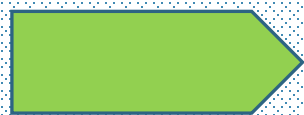
Solicitudes de devolución vinculadas a liquidaciones firmes

ART. 221.3

Se podrá solicitar la devolución:

- (i) 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.
- (ii) mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 LGT.
- (iii) Ejercer la acción de responsabilidad patrimonial.

controversia



EXISTENCIA DE UN DERECHO

(i)  PROHIBICIÓN DE ENRIQUECIMIENTO POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

(ii) PRINCIPIO DE LEGALIDAD: derecho del particular a la devolución de ingresos indebidos; es indebido cualquier tributo exigido sin base legal/constitucional/comunitaria

Finalidad del Estado de Derecho es PROTEGER a los ciudadanos de las disfunciones de poder [vide artículos 103 y 106 CE] y entre ellas se encuentra la recuperación de lo ingresado de manera indebida mediante el procedimiento correspondiente.

La LGT no contempla la problemática derivada de los ingresos realizados en cumplimiento de una norma declarada inconstitucional o contraria al Derecho de la Unión Europea.

La declaración de inconstitucionalidad de una norma

EFECTOS



en la recaudación al implicar la devolución de cuantías pagadas en aplicación de la regulación declarada contraria a la Constitución.

La modulación de los efectos temporales de las declaraciones de inconstitucionalidad y las consecuencias sobre la devolución de lo indebidamente ingresado ha estado y está presente en las sentencias del TC [vide STC 182/2021, 133/2022 y 11/2024).



TRIBUTOS RECAUDADOS EN CONTRA DE LAS NORMAS DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

Los Estados miembros están obligados a devolver las cantidades de dinero que hubieran recaudado por los impuestos que posteriormente hubieran sido declarados contrarios al ordenamiento europeo.

Derecho subjetivo ^{Fundamento} Jurídico artículo 4.3 del Tratado de la Unión Europea:

«conforme al principio de cooperación leal, la Unión y los Estados miembros se respetarán y asistirán mutuamente en el cumplimiento de las misiones derivadas de los Tratados.»

Los Estados miembros adoptarán todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los Tratados o resultantes de los actos de las instituciones de la Unión»

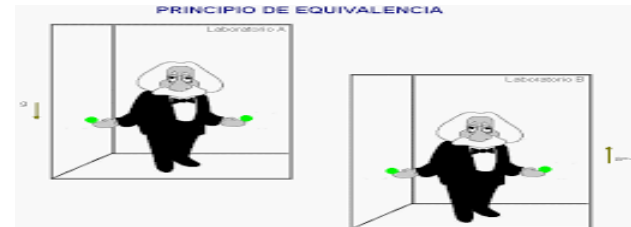
El Tribunal de Justicia de la Unión Europea tiene el monopolio interpretativo del Derecho comunitario.



£ una regulación de los cauces procedimentales para hacer efectiva dicha devolución, sino que corresponde a cada Estado miembro articular las condiciones que permitan solicitar aquella y garantizar la protección de los derechos conferidos a los contribuyentes.

Límites

Principio de equivalencia: las soluciones jurídicas con fundamento en el ordenamiento de la UE no sean tratadas de forma menos favorable que en el Derecho español o Derecho interno.

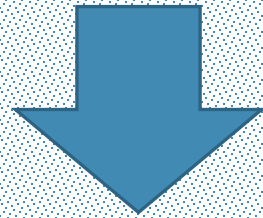


Principio de efectividad: la legislación interna procesal no haga ineficaz la aplicación de los derechos reconocidos a los ciudadanos europeos en el ordenamiento de la UE.

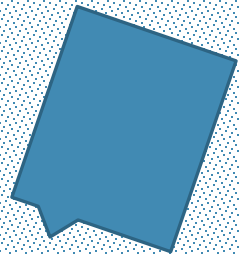




SOLICITADA LA RECTIFICACIÓN DE UNA AUTOLIQUIDACIÓN



NORMA VULNERA LA CONSTITUCIÓN O LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO EUROPEO



¿ HA LUGAR A LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS?

SUPUESTO HECHO

Impuesto sobre la emisión de óxido de nitrógeno en la atmósfera producida por la aviación civil



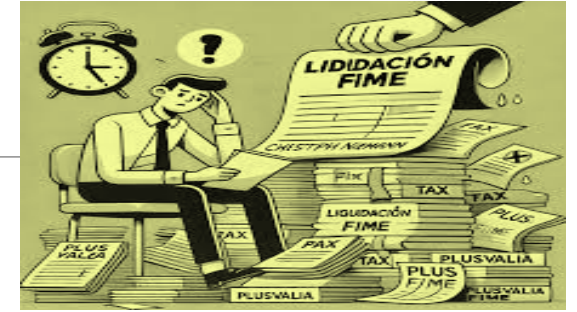
La Sala de instancia se concreta en la improcedencia del cauce procedimental elegido, art. 120 y ss. de la LGT, en relación con los arts. 126 a 129 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, pues de estos se desprende que lo que *"no puede pretenderse mediante una solicitud de rectificación de una autoliquidación previamente presentada es dejar sin efecto la misma por considerar que la normativa reguladora del tributo es inconstitucional o contraria al derecho comunitario o al ordenamiento jurídico en general, por exceder dicho planteamiento del ámbito y finalidad de la rectificación de la autoliquidación"*.

El TS en la sentencia de 9 de mayo de 2023, reiterando el criterio en la sentencia núm. 1008/2021, de 12 de julio, RCA. 4066/2020 y admite la **rectificación de una autoliquidación -y la consiguiente devolución de ingresos indebidos- sí es cauce adecuado para cuestionar la autoliquidación practicada por un contribuyente -que ha procedido a ingresar en plazo las cuantías por él calculadas en cumplimiento de sus obligaciones tributarias, a fin de no ser sancionado por dejar autoliquidar e ingresar en plazo-, cuando entienda indebido el ingreso tributario derivado de tal autoliquidación al considerarlo contrario a la Constitución o al Derecho de la Unión Europea.**

Se puede solicitar la devolución del ingreso indebido de las liquidaciones firmes del IBI por alteración catastral



ATS 8/02/2023



En aquellos supuestos en los que, como consecuencia de un procedimiento de subsanación de deficiencias del artículo 18 TRLCI, se reduce el valor catastral de un inmueble que afecta a liquidaciones firmes del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, determinar si es posible solicitar directamente la devolución del ingreso indebido sin instar, respecto de las liquidaciones, un procedimiento de revisión de los previstos en el artículo 221.3 de la LGT, todo ello con base en lo dispuesto en el artículo 224.1, párrafo 3.º de la LGT ⁽¹⁾.

(1) [s]i la impugnación afectase a un acto censal relativo a un tributo de gestión compartida, no se suspenderá en ningún caso, por este hecho, el procedimiento de cobro de la liquidación que pueda practicarse. Ello sin perjuicio de que, si la resolución que se dicte en materia censal afectase al resultado de la liquidación abonada, se realice la correspondiente devolución de ingresos

Sentencia núm. 1753/2023, de 21 de diciembre de 2023



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.



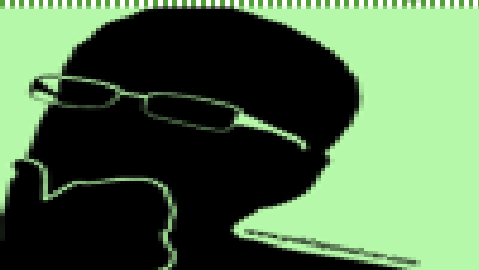
Inmarcesible



**DECLARADA
INCONSTITUCIONAL
LA PLUSVALÍA MUNICIPAL.
¿QUIÉN PUEDE EVITAR
EL PAGO Y RECLAMAR?**

QUESTIONES

¿Qué?
¿Por qué?
¿Dónde?
¿Cuándo?
¿Quién?
¿Cómo?



Desde la STC 59/2017 son muchos los pronunciamientos que han venido completando y matizando la doctrina, vide STC 126/2019 y STC 182/2021, zanjando las dudas sobre las “plusvalías mínimas” y declarando la inconstitucionalidad de la fórmula del cálculo de la plusvalía municipal.

Pº DE SEGURIDAD JURÍDICA VERSUS Pº DE LEGALIDAD



Devolución de ingresos indebidos vinculados a liquidaciones firmes [vide art 221.3 LGT], lo que ha provocado declaraciones jurisprudenciales contradictorias, y el efecto “ex tunc” predicable a las declaraciones de inconstitucionalidad se ha visto limitado, en ocasiones por decisión del propio TC.





Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de fecha 11 de mayo de 2017 declaró inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4, del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, pero únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

Sentencia 126/2019, de fecha 31 de octubre de 2019, declaró también inconstitucional el artículo 107.4 del citado texto respecto de los casos en los que la cuota a satisfacer sea superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente.

Sentencia 182/2021, de fecha 26 de octubre de 2021, que ha venido a declarar la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del mencionado texto refundido, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad.



ATS de 20 de julio de 2023

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Reafirmar, completar, matizar o, en su caso, corregir la jurisprudencia en virtud de la cual la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, de 11 de mayo, no determina que las liquidaciones del IIVTNU, giradas con anterioridad y que hubieran ganado firmeza en vía administrativa, incurran en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217.1, letras a), e), f) y g), de la LGT, todo ello a la luz de la STC 108/2022, de 26 de septiembre.



STS núm. 339/2024, de 28 de febrero de 2024, recurso de casación 199/2023

La declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1 y 107.2.a) y 110.4 de la LHL, efectuada por la STC 59/2017, de 11 de mayo, traslada los efectos de nulidad de estas normas inconstitucionales a las liquidaciones tributarias firmes por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que, con aplicación de dichas normas inconstitucionales, hubieran determinado una ficticia manifestación de capacidad económica, y sometido a gravamen transmisiones de inmuebles en las que no existió incremento del valor de los terrenos, con vulneración del principio de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad proclamados en el artículo 31.1 CE.

Estas liquidaciones firmes pueden ser objeto de revisión de oficio a través del procedimiento previsto en el artículo 217 Ley General Tributaria, por resultar de aplicación el apartado g) del apartado 1, en relación con lo dispuesto en los artículos 161.1.a) y 164.1 CE y 39.1 y 40.1 LOTC, todo ello con los límites previstos en los artículos 164.1 CE y 40.1 LOTC, que impiden revisar los procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las normas declaradas inconstitucionales.

Revisamos y modificamos la establecida en las sentencias de esta Sala y Sección de 18 de mayo de 2020, números 435/2020 (rec. 1665/2019 - ECLI:ES:TS:2020:973), 436/2020 (rec. 2596/2019 - ECLI:ES:TS:2020:970) y 454/2020 (rec. cas. 1068/2020 - ECLI ES:TS:2020:984), y las demás que las reiteran.

En el caso de las liquidaciones por IIVTNU que hubieren gravado transmisiones en las que no haya existido incremento del valor del suelo

Vulneración de principios constitucionales –art.31 CE- de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad.



Deberá ponderarse el tiempo transcurrido desde que se produjo el ingreso de la cantidad liquidada por el acto nulo de pleno derecho hasta que se insta la revisión.

ATS 12 de febrero de 2024

Efectos de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 182/2021. Situaciones consolidadas.

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, las liquidaciones provisionales o definitivas notificadas en el mes anterior a dictarse la STC 182/2021 de 26 de octubre de 2021 e impugnadas en vía administrativa después de dicha fecha, pero antes de la publicación de la sentencia (25 de noviembre de 2021) tienen o no la consideración de situaciones consolidadas que puedan considerarse susceptibles de ser revisadas con fundamento en la citada sentencia a través de la interposición del correspondiente recurso de reposición y fundamento exclusivo en la mencionada sentencia.

STS 27 de noviembre de 2024

1.-De conformidad con lo acordado en la STC 182/2021, de 26 de octubre, **las liquidaciones provisionales o definitivas del Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana no impugnadas a la fecha de dicha sentencia, 26 de octubre de 2021, no podrán serlo con base en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en aquélla; ni tampoco podrá instarse, con ese fundamento, la rectificación - art. 120.3 LGT-, de las autoliquidaciones de tal impuesto** sobre las que aún no se hubiera formulado tal solicitud en esa fecha.

2.-Sin embargo, sí será posible impugnar, dentro de los plazos establecidos para los recursos administrativos y el judicial, tanto las liquidaciones provisionales o definitivas que no hubieren alcanzado firmeza al tiempo de la sentencia, como solicitar la rectificación de autoliquidaciones, ex art. 120.3 LGT, dentro del plazo establecido, cuando la petición, reclamación o recurso se basase en motivos distintos a la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 182/2021, de 26 de octubre. Así, entre otros supuestos, cuando se efectúen con amparo en las SSTC que declararon la inconstitucionalidad del impuesto local que nos ocupa - IIVTNU- por someter a gravamen situaciones inexpresivas de incremento de valor (STC 59/2017); o cuando la cuota tributaria posee alcance confiscatorio (STS 126/2019), como por otro motivo distinto al conducente a la declaración de inconstitucionalidad por STC 182/2021.



RÉGIMEN APLICABLE CUANDO EL IMPUESTO SE GESTIONA POR AUTOLIQUIDACIÓN

PLAZO PARA INSTAR LA NULIDAD

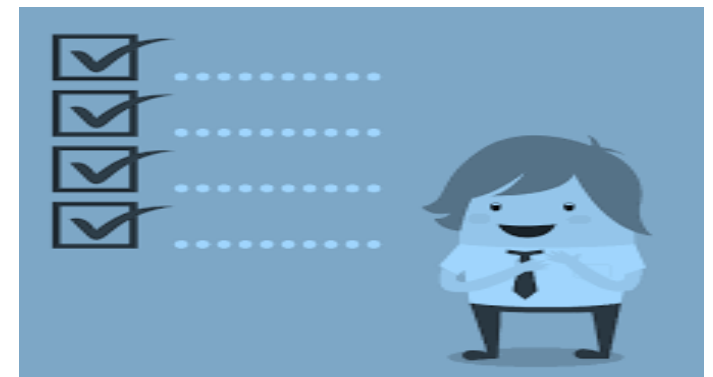
como es característico de la potestad de revisión de oficio, deberá ponderarse el tiempo transcurrido desde que se produjo el ingreso de la cantidad liquidada por el acto nulo de pleno derecho hasta que se insta la revisión

La Responsabilidad
Patrimonial
de la Administración

Sentencia del Tribunal Supremo 364/2024, de 4 de marzo:

Concurre el presupuesto de responsabilidad legalmente establecido en el artículo 32.4 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP) y, por tanto, el Estado (legislador) tenía una responsabilidad patrimonial debiendo serle satisfecha una indemnización por el impuesto pagado en su día.

La prueba (escrituras públicas e informe pericial) presentada permite tener por acreditada la inexistencia del incremento



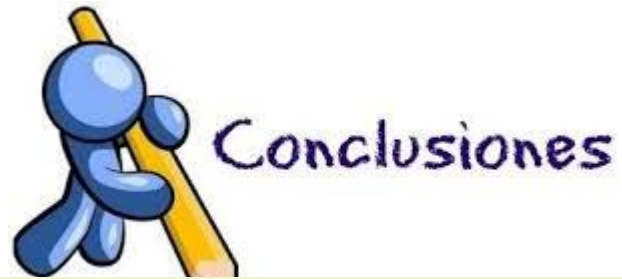
Existencia o no de antijuricidad, el Supremo señala la cuestión pasa ineludiblemente por acreditar, a través de los medios de prueba establecidos en el ordenamiento tributario, que el hecho imponible no se ha producido o que se ha producido en cuantía distinta a la establecida por la Administración con su método de estimación objetiva, o que las reglas de cálculo aplicadas eran incorrectas.

Sin embargo, la recurrente no ha logrado probar en sus recursos ninguno de estos extremos mencionados anteriormente. En las diferentes instancias se llegó a la conclusión de que no ha existido un decremento patrimonial pese a que fue utilizado el método de estimación directa de la base imponible que es el que ahora resulta obligado -opcionalmente- de acuerdo con la nueva doctrina constitucional y el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre.

Por todo ello, el Tribunal Supremo concluye que, si bien de una declaración de inconstitucionalidad puede extraerse la presunción de la antijuricidad de los daños derivados de los actos de aplicación, ésta no es una presunción absoluta y puede ser desvirtuada por las circunstancias que concurren en el caso concreto. En síntesis, no es posible invocar el automatismo de un derecho de indemnización por el simple hecho de haberse abonado el tributo, obviando la existencia de unos procesos previos en los que se tuvo en cuenta la doctrina constitucional.(STS de 11, 22 de julio , 23 de septiembre, 28 de octubre, 7 de noviembre y la más reciente 13 de diciembre de 2024)



PRODUCTO
DE PRUEBA



Derecho de los contribuyentes a la devolución de los ingresos indebidos genuinos en los supuestos previstos en la Ley y aquellos que con posterioridad sean contrarios a la voluntad normativa

Liquidaciones firmes/situaciones consolidadas

Plazo para instar la revisión de oficio

Legislador complaciente y derechos de los contribuyentes





PRINCIPIO DE LEGALIDAD; SEGURIDAD JURÍDICA; CONFIANZA LEGÍTIMA Y BUENA ADMINISTRACIÓN

